

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ**

Doktora Tezi

Can SÖZER

İstanbul, 2023

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

## **VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ**

Doktora Tezi

Can SÖZER

Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi A. Bumin DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2023

## ÖZET

### VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukunda yorum, ispat ve nitelendirme alanlarında uygulama alanı bulmaktadır. İlke, vergiden kaçınmanın engellenmesine yönelik önemli bir işleve sahiptir. Bu çalışmada ele alınacağı üzere, ekonomik yaklaşım ilkesine bağlı olarak vergiden kaçınmayı engellemeye yönelik bir “kötüye kullanımı önleyici genel kural” öğretide yer bulmuş; idarenin uygulamalarında kabul görmüş, yargı kararlarında (sözel olarak ifade edilmese de) esas alınmıştır. Vergi yükümlüsünün, vergi hukukunun ve piyasa mekanizmasının araçlarını kullanarak, vergiyi doğuran olayın görünürdeki formunu değiştirmek suretiyle vergi yükümlülüğünü azaltmaya veya ortadan tamamen kaldırmaya yönelik işlemleri söz konusu olabilmektedir. Bu noktada, ekonomik yaklaşım ilkesinin ve özellikle bu ilkenin ekonomik irdeleme unsurunun devreye girmesiyle, vergiden kaçınmanın engellenmesi sağlanmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Ekonomik Yaklaşım İlkesi, Ekonomik İrdeleme, Kötüye Kullanımı Önleyici Genel Kural, Vergiden Kaçınmanın Engellenmesi, Peçeleme.

## GENEL BİLGİLER

**Adı ve Soyadı:** Can Sözer

**Bölüm:** Sosyal Bilimler Enstitüsü

**Anabilim Dalı:** Maliye

**Bilim Dalı:** Mali Hukuk

**Tez Danışmanı:** Dr. Öğr. Üyesi A. Bumin Doğrusöz

**Tez Türü ve Tarihi:** Doktora - 2023

**Anahtar Kelimeler:** Ekonomik Yaklaşım İlkesi, Ekonomik İrdeleme, Kötüye Kullanımı Önleyici Genel Kural, Vergiden Kaçınmanın Engellenmesi, Peçeleme.

## **ABSTRACT**

### **ECONOMIC APPROACH PRINCIPLE IN TAX LAW**

The principle of economic approach mainly finds its application in the fields of interpretation, proof and qualification in tax law. This principle is also deemed to have an important function in prevention of tax avoidance. As it will be discussed in this study, stemming from the economic approach principle, a “general anti-avoidance rule” (GAAR) to prevent tax avoidance was included in doctrine, which has been accepted in the practices of the Tax Administration and has been taken as a basis (even if not verbally) in the decisions of the Judiciary. Particularly due to the economic analysis (qualification) element of economic approach principle, the principle envisages preventing tax avoidance by tackling the taxpayer's transactions avoid or reduce the tax liability by changing the apparent form of the taxable event via the tools of the private law schemes and the market mechanism.

**Keywords:** Economic Approach Principle, Economic Analysis (Qualification), General Anti-Avoidance Rule, Prevention of Tax Avoidance, Tax Veiling.

## ÖNSÖZ

Ekonomik yaklaşım ilkesi; vergi hukukumuzda yorum, ispat ve nitelendirme başlıkları altında öğretide incelenmiştir. Öte yandan, yorum ve ispat noktasında ziyade vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi aşamasında gündeme gelen “ekonomik irdeleme” ekonomik yaklaşım ilkesinin en karmaşık ve günümüzde de çözülmemiş konularından birini teşkil etmektedir.

Ülkemiz vergi sisteminde ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağı olarak görülen Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3’üncü maddesinin düzenlenmesindeki amaç bu düzenlemeye kaynak olan ülkedeki ekonomik yaklaşım ilkesi de incelenmesi bu ilkenin doğru bir şekilde anlaşılması açısından bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca, bazı ülke vergi sistemlerindeki ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik mevzuat ve öğreti üzerinden durulması önem arz etmektedir. Bu ilkenin diğer ülkelerin vergi sistemleri nezdinde incelenmesi, karşılaştırmalı olarak vergi uyumsuzluklarının ortaya çıkması ve çözümündeki öneminin daha iyi anlaşılabilmesi açısından gerekli olmuştur.

Öte yandan, vergiden kaçınmanın engellenmesine yönelik bir kötüye kullanımı önleyici genel kuralın ortaya çıkmasında ekonomik yaklaşım ilkesinin bir yerinin olup olmadığının da tartışılması gerekmektedir.

Ayrıca, ekonomik yaklaşım ilkesinin ulusal, bazı ülkeler ve uluslararası vergi hukuku öğretisindeki yerinin yanı sıra; son dönemde gündeme gelen uyumsuzlukların ortaya çıkışı ve çözümündeki anlamının ayrıntılı bir şekilde incelenmesi de bu çalışmanın temel amaçlarından biri olarak ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmanın mevcut duruma gelmesindeki katkıları nedeniyle danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi A. Bumin Doğrusöz’e, öğrencisi olmaktan onur duyduğum Sayın Prof. Dr. Gülsen Güneş ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi M. Ezhan Doğrusöz’e teşekkür ederim. Çalışmalarım sırasında hoşgörülerini ve her daim desteklerini esirgemeyen eşim Vesile Didem Sözer ve oğlum Teoman Sözer’e şükranlarımı sunarım.

Can SÖZER

İstanbul, 2023

## İÇİNDEKİLER

|                                                                                      |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| ÖZET .....                                                                           | i         |
| ÖNSÖZ.....                                                                           | iii       |
| KISALTMALAR.....                                                                     | vii       |
| <b>I. GİRİŞ .....</b>                                                                | <b>1</b>  |
| 1. Kavram Olarak Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....                                       | 2         |
| 1.1. Ekonomik Yorum.....                                                             | 5         |
| 1.2. Ekonomik İrdeleme.....                                                          | 8         |
| 2. Türk Vergi Mevzuatındaki Yasal Dayanak: Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü Maddesi..... | 11        |
| 2.1. Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü Maddesinin Çerçevesi .....                         | 11        |
| 2.2. Vergi İdaresinin Konuya İlişkin Tebliğindeki Açıklamalar.....                   | 17        |
| 3. İnceleme Konusu İle İlgili Bazı Kavramlar .....                                   | 21        |
| 3.1. Vergi Planlaması.....                                                           | 21        |
| 3.2. Agresif Vergi Planlaması.....                                                   | 26        |
| 3.3. Vergiden Kaçınma .....                                                          | 29        |
| 4. Konunun Sınırlandırılması ve Plan.....                                            | 35        |
| <b>II. BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARINDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ .....</b>          | <b>38</b> |
| 1. Genel Olarak .....                                                                | 38        |
| 2. Kıta Avrupası Hukuku .....                                                        | 39        |
| 2.1. Almanya .....                                                                   | 42        |
| 2.1.1. Tarihsel Gelişimi .....                                                       | 42        |
| 2.1.2. Günümüz Uygulaması.....                                                       | 43        |
| 2.1.2.1. Alman Vergi Usul Kanunu’ndaki Yasal Düzenlemeler .....                      | 47        |
| 2.1.2.2. Alman Anayasa Mahkemesi’nin Düzenlemelerin Uygulanmasındaki Yaklaşımı.....  | 49        |
| 2.2. Polonya.....                                                                    | 50        |
| 2.2.1. Tarihsel Gelişimi .....                                                       | 50        |
| 2.2.2. 2003 Yılında Yapılan Düzenleme.....                                           | 52        |
| 2.2.3. 2016 Yılında Yapılan Düzenleme.....                                           | 54        |

|                                                                                                                        |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>3. Anglo-Sakson Hukuku</b>                                                                                          | 56        |
| 3.1. İngiltere                                                                                                         | 56        |
| 3.1.1. Tarihsel Gelişimi                                                                                               | 56        |
| 3.1.2. 2013 Yılında Yapılan Düzenleme                                                                                  | 58        |
| 3.1.2.1. Düzenlemenin Temel Yaklaşımı                                                                                  | 60        |
| 3.1.2.2. Düzenlemenin Hedefi                                                                                           | 61        |
| 3.1.2.3. Vergi Yükümlüsünce Tercih Edilen Muamelelerin (Yapıların) Kapsamı                                             | 62        |
| 3.1.2.4. Vergi Yükümlüsünün Güvenceleri                                                                                | 63        |
| 3.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)                                                                                 | 64        |
| 3.2.1. Tarihsel Gelişim: Yargı Kararları ile Ortaya Çıkan Öğretiler                                                    | 65        |
| 3.2.1.1. Muvazaalı İşlem Öğretisi                                                                                      | 65        |
| 3.2.1.2. Basamaklı İşlem Öğretisi                                                                                      | 67        |
| 3.2.1.3. İş Amacı Öğretisi                                                                                             | 68        |
| 3.2.1.4. Özün Biçime Önceliği Öğretisi                                                                                 | 69        |
| 3.2.2. 2010 Yılında Yapılan Düzenleme                                                                                  | 70        |
| <b>4. Uluslararası Alanda Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine Yönelik İnisiyatiflerde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Yeri</b> | 72        |
| 4.1. OECD BEPS Eylem Planlarındaki İlkeler                                                                             | 73        |
| 4.1.1. ÇVÖA Hükümlerinin Kötüye Kullanımına İlişkin Genel Kural: Ana Amaç Testi                                        | 74        |
| 4.1.2. Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument, “MLI”) Kapsamındaki Esaslar                                       | 77        |
| 4.2. Avrupa Birliği (AB)                                                                                               | 80        |
| 4.2.1. Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Konuya İlişkin Önemli Kararları                                                | 81        |
| 4.2.1.1. Halifax ve Diğerleri Kararı                                                                                   | 82        |
| 4.2.1.2. Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas Kararı                                                       | 84        |
| 4.2.2. Avrupa Birliği Konseyi’nin Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktifi                                                   | 87        |
| <b>III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN UYGULAMA ALANI</b>                                            | <b>90</b> |
| <b>1. Genel Olarak</b>                                                                                                 | 90        |
| <b>2. Yorum</b>                                                                                                        | 90        |
| 2.1. Yorum Yöntemlerinin Uygulanması                                                                                   | 92        |
| 2.2. Amaçsal Yorum ile Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İlgisi                                                              | 94        |
| <b>3. İspat</b>                                                                                                        | 97        |
| 3.1. Genel Olarak İspat ve Deliller                                                                                    | 97        |
| 3.2. Vergi Hukukunda İspat ve Deliller                                                                                 | 99        |
| 3.3. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat Alanındaki Uygulaması                                                           | 100       |
| 3.3.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat Ölçüsüne Yansıması                                                            | 100       |
| 3.3.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat Yüküne Yansıması                                                              | 104       |
| <b>4. Nitelendirme (Vergiye Doğuran Olayın Nitelendirilmesi)</b>                                                       | 109       |
| 4.1. Vergi Hukukunda Nitelendirme                                                                                      | 109       |
| 4.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Nitelendirme Alanındaki Uygulaması                                                    | 112       |
| <b>5. Türk Vergi Hukukunda Kötüye Kullanımın Önlenmesi Esasları</b>                                                    | 117       |
| 5.1. İlgili Özel Hukuk Düzenlemeleri                                                                                   | 117       |

|                      |                                                                                                                         |            |
|----------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 5.2.                 | Türk Vergi Hukukunda Genel/Özel Kötüye Kullanımı Önleme Kuralları Ayrımı ve Özel Kuralların Örnekleri .....             | 121        |
| 5.2.1.               | Katma Değer Vergisi Uygulamasında Emsal Bedel ve Emsal Ücreti Esası .....                                               | 122        |
| 5.2.2.               | 5520 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemeler .....                                                                      | 123        |
| 5.2.3.               | Finansman Gider Kısıtlaması .....                                                                                       | 127        |
| 5.2.4.               | Binek Otomobil Gider ve Amortisman Kısıtlaması .....                                                                    | 130        |
| 5.2.5.               | Şirketlerin Kendi Paylarını İktisabında Tevkifat Uygulaması .....                                                       | 131        |
| 5.3.                 | Özel Kuralların Düzenlenmesinin Gerekçesi .....                                                                         | 133        |
| <b>6.</b>            | <b>Peçeleme ve Peçeleme Sözleşmelerinin Uygulama Alanı .....</b>                                                        | <b>134</b> |
| 6.1.                 | Peçelemenin Tanımı .....                                                                                                | 134        |
| 6.2.                 | Peçelemenin Unsurları .....                                                                                             | 138        |
| 6.3.                 | Peçelemenin Kanuna Karşı Hile ile Benzerliği .....                                                                      | 140        |
| 6.4.                 | Peçelemenin Muvazaadan Farklılığı .....                                                                                 | 142        |
| 6.5.                 | Peçelemeye Bağlanan Hukuki Sonuçlar ve Varsayımsal Vergiyi Doğuran Olay İkamesinin Sakıncaları .....                    | 146        |
| <b>7.</b>            | <b>Türk Vergi Hukukunda Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Aracı Olarak Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Uygulama Alanı .....</b> | <b>153</b> |
| 7.1.                 | Öğreti Açısından İlkenin Uygulama Alanı .....                                                                           | 153        |
| 7.2.                 | Yargı Kararlarında İlkenin Uygulama Alanı .....                                                                         | 161        |
| 7.3.                 | İdare'nin Yaklaşımı Uyarınca İlkenin Uygulama Alanı .....                                                               | 167        |
| 7.4.                 | Ara Sonuç: Vergi Hukukumuzda Genel Kötüye Kullanımı Önleme Kuralı Olarak VUK'un 3/B Maddesi 174                         |            |
| <b>8.</b>            | <b>Bazı Vergi Uyuşmazlıklarında Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Etkileri .....</b>                                          | <b>180</b> |
| 8.1.                 | Sermaye Tamamlama Fonları .....                                                                                         | 181        |
| 8.2.                 | Ortak veya İlişkili Kişiden Temin Edilen Krediyeye Ait Finansman Giderleri .....                                        | 185        |
| 8.3.                 | Sermayeye İlave Edilen Unsurların İlave Sonrasındaki Durumu .....                                                       | 190        |
| 8.4.                 | Nakdi Sermaye Artırımında Faiz İndirimi .....                                                                           | 199        |
| <b>IV.</b>           | <b>SONUÇ .....</b>                                                                                                      | <b>203</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b> | <b>220</b>                                                                                                              |            |

## KISALTMALAR

|       |   |                                                                                                               |
|-------|---|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| AB    | : | Avrupa Birliği                                                                                                |
| ABD   | : | Amerika Birleşik Devletleri                                                                                   |
| age.  | : | Adı geçen eser                                                                                                |
| agm.  | : | Adı geçen makale                                                                                              |
| AO    | : | Abgabenordnung                                                                                                |
| ATAD  | : | AB Komisyonu’nun Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktifi (Anti-Tax Avoidance Directive of European Commission)     |
| AVP   | : | Agresif Vergi Planlaması                                                                                      |
| BEPS  | : | Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (Base Erosion and Profit Shifting)                                           |
| Bkz.  | : | Bakınız                                                                                                       |
| ÇVÖA  | : | Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması (anlaşmaları)                                                          |
| ECJ   | : | Avrupa Birliği Adalet Divanı (Court of Justice of the European Union)                                         |
| GAAR  | : | Genel suiistimali önleyici düzenleme veya kötüye kullanımı önleyici genel kural (General anti-avoidance rule) |
| GİB   | : | Gelir İdaresi Başkanlığı                                                                                      |
| HMRC  | : | İngiltere Vergi İdaresi (“Her/His Majesty’s Revenue and Customs)                                              |
| KDVK  | : | Katma Değer Vergisi Kanunu                                                                                    |
| KVK   | : | Kurumlar Vergisi Kanunu                                                                                       |
| LOB   | : | Faydaların sınırlandırılması (Limitation of Benefits)                                                         |
| MLI   | : | Çok Taraflı Enstrüman (Multilateral Instrument)                                                               |
| NSAFİ | : | Nakdi sermaye artırımında faiz indirimi                                                                       |
| OECD  | : | Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organization for Economic Cooperation and Development)                 |
| PPT   | : | Ana amaç testi (Principal purpose test)                                                                       |
| s.    | : | Sayfa                                                                                                         |
| SAAR  | : | Özel suiistimali önleyici düzenleme veya kötüye kullanımı önleyici özel kural (Specific anti-avoidance rule)  |

|      |   |                              |
|------|---|------------------------------|
| TBMM | : | Türkiye Büyük Millet Meclisi |
| TBK  | : | Türk Borçlar Kanunu          |
| TMK  | : | Türk Medeni Kanunu           |
| TTK  | : | Türk Ticaret Kanunu          |
| VUK  | : | Vergi Usul Kanunu            |



## I. GİRİŞ

Bu çalışmada; vergi hukukumuzun esaslarından olan ekonomik yaklaşım ilkesi ülkemiz öğretisindeki yerinin yanı sıra yargı, yasama ve yürütme organlarının konuya yaklaşımı çerçevesinde ele alınacaktır. Bu ilkenin diğer ülkelerin vergi sistemleri nezdinde incelenmesi ve karşılaştırmalı olarak vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması ve çözümündeki önemi üzerinde durulacaktır. Ülkemiz vergi sisteminde ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağı olarak görülen Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3’üncü maddesinin düzenlenmesindeki amaç ve bu düzenlemeye kaynak olan ülkedeki ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulaması da incelenecektir.

Öte yandan; bu çalışmada ekonomik yaklaşım ilkesinin muvazaa, peçeleme, vergiden kaçınma, kanuna karşı hile, hakkın kötüye kullanılması, vergi planlaması gibi kavramlar ile ilişkisi ve hatta zaman zaman bu kavramların tanımlanmasındaki yeri nezdinde değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.

Konuya ilişkin ülkemiz ve bazı ülke vergi sistemlerindeki ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik mevzuat ve öğreti üzerinden durulduktan sonra; geçmişten günümüze bu ilkenin vergi uygulamalarında yargı, idare ve vergi yükümlüsü bakımından ortaya çıkardığı ve (veya) çözüme ulaştırdığı uyuşmazlık örnekleri ele alınacaktır.

Diğer ülke uygulamaları ve uluslararası vergi uyuşmazlıkları konusuna örnek olarak; şirketlerin Avrupa’daki faaliyetlerine yönelik yaşadıkları ve Avrupa Birliği Komisyonu’nun kararlarına konu vergi uyuşmazlıkları incelenecektir. Ayrıca; yine son dönemde Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) nezdinde gündeme gelen Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) başlığındaki eylem planlarının “vergi hukukunda ekonomik yaklaşım” (ve dolayısıyla “özün şekle önceliği”) kavramına olan ilgisi üzerinde çalışılacaktır.

Sonuç olarak, bu çalışmada ekonomik yaklaşım ilkesinin ulusal, bazı ülkeler ve uluslararası vergi hukuku öğretisindeki yerinin yanı sıra; son dönemde gündeme gelen uyuşmazlıkların ortaya çıkışı ve çözümündeki anlamının ayrıntılı bir şekilde incelenmesi amaçlanmaktadır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi; vergi hukukumuzda yorum, ispat ve nitelendirme başlıkları altında öğretide incelenmiştir. Öte yandan, yorum ve ispat noktasında ziyade vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi aşamasında gündeme gelen “ekonomik irdeleme”, ekonomik yaklaşım ilkesinin en karmaşık ve günümüzde de çözülmemiş konularından birini teşkil etmektedir.

Uluslararası ve ulusal alanda vergi planlaması ve vergiden kaçınma eylemlerinin bu denli yoğunlaştığı; sermayenin serbest piyasa ekonomisinin imkanlarından yararlanarak ülkeler arası dolaşım yoğunluğunu artırdığı, çok uluslu şirketlerin ülke ekonomilerinde ve maliye politikalarında öneminin arttığı bu dönemde; ekonomik yaklaşım ilkesinin “ekonomik irdeleme” boyutunun hiç olmadığı kadar önemli hale gelmesi söz konusudur.

Bu kapsamda, bu çalışmada ekonomik yaklaşım ilkesinin vergiden kaçınma ile mücadele noktasında ekonomik irdeleme vasıtasıyla sağladığı imkanlar ve ülkemiz uygulamasında bunların ortaya çıkma biçimleri de incelenmeye çalışılacaktır.

## 1. Kavram Olarak Ekonomik Yaklaşım İlkesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun<sup>1</sup> (VUK) 3’üncü maddesi vergi hukukumuzda ekonomik yaklaşım ilkesinin yasal dayanağı olarak görülmektedir.<sup>2</sup>

Söz konusu madde Vergi Usul Kanunu’na 2365 Sayılı Kanun’un<sup>3</sup> 1’inci maddesiyle eklenmiş ve bu eklemekten sonra yaklaşık 40 yıllık dönemde bir değişikliğe uğramamıştır.

Madde başlığı “vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” şeklindedir. “Vergi kanunlarının uygulanması” alt başlığı altında maddenin (A) fıkrası şu hükümleri içerir:

*“Bu kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*

<sup>1</sup> 04.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> Mustafa Akkaya: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2016, s. 37 ve 38. “Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesiyle, ekonomik yaklaşımın Türk vergi hukukunda yasal bir dayanağa sahip olduğu sonucuna madde hükmünden çıkarım yoluyla ulaşılmaktadır. Yazara göre, gerekçesinde ve yasalaşma sürecinde ciddi yanlışlıkları barındıran, ekonomik yaklaşım ve ispat hükümlerini formüle etme konusunda başarısız olduğu gözlenen bu yasal düzenlemenin tüm eksikliklerine rağmen yasa da yer almasının vergi normlarının uygulanma sürecinde, vergi hukukunun diğer hukuk alanlarından farklılığını vurgulaması açısından yararlı olduğunun da altını çizmek gerekir.”

<sup>3</sup> 30.12.1980 tarihinde kabul edilen Kanun 31.12.1980 tarih ve Mükerrer 12207 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”*

“İspat” alt başlığı altında VUK’un 3’üncü maddesinin (B) fıkrasında şu hükümler yer almaktadır:

*“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*

*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.*

*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”*

1980 tarihli 2365 Sayılı Kanun ile hukuki düzenlemesinin alt yapısının oluşturulduğu düşüncesiyle; bu kanun sonrasında vergi öğretimizde konunun nasıl ortaya çıktığına bakmak yararlı olacaktır.

Öncel, Kumrulu ve Çağan tarafından “vergi hukukunda yorumun özellikleri” başlığı altında genel esaslara yer verildikten sonra “vergi hukukunda yasanın amacından hareket edilerek yorum yapılması ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurur” denmektedir.<sup>4</sup>

Yazarlara göre ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin uygulanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik niteliklerin ve içeriklerin esas alınmasını anlamını taşımaktadır. Ekonomik yaklaşımın vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olduğu belirtildikten sonra bu yöntemin;

1- maddi olayın saptanmasını,

2- hukuk kuralının yorumunu,

bir arada içerdiğinden bir üst kavram olarak kullanılmaktadır. Bu iki maddeye paralel olarak yazarlar, ekonomik yaklaşım üst kavramının unsurlarını “ekonomik irdeleme” ve “ekonomik yorum” olarak ortaya koymaktadırlar.<sup>5</sup>

Öncel, Kumrulu ve Çağan tarafından yapılan tanımlar<sup>6</sup> dikkate alındığında:

---

<sup>4</sup> Mualla Öncel; Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan: “Vergi Hukuku”, 7. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999, s. 24

<sup>5</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24

<sup>6</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 25

1- Ekonomik irdeleme: Vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanması ve değerlendirilmesidir.

2- Ekonomik yorum: Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması olup, karar aşamasında yapılmaktadır.

Bu çalışmanın da üzerinde en çok duracağı kanun hükmü olan “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü Öncel, Kumrulu ve Çağan tarafından bir ispat kuralından çok vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kural olarak görülmektedir. Buna göre, vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki<sup>7</sup> biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde bulundurulacaktır.<sup>8</sup>

Akkaya, Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinde 2365 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik sonrasında, bu hükmün ekonomik yaklaşımla ilgili bir ilke getirip getirmediğini tartışmadan önce, 2365 Sayılı Kanun öncesi dönemle ilgili de önemli bir belirleme yapmaktadır. Yazara göre, bu yasal düzenlemelerden önce de, kavramdan açıkça söz edilmemekle birlikte ekonomik yaklaşım, Türk vergi hukukunda gerek vergi normunun anlamlandırılması, gerekse somut maddi olayın nitelendirilmesi sürecinde kullanılmıştır. Buna ilişkin örnekleri Akkaya, 1970’li yıllarda verilen bazı Danıştay Kararları olarak ortaya koymuştur.<sup>9</sup> Yazar ayrıca; ekonomik yaklaşımın özel görünümü olarak nitelenebilecek bazı yasal düzenlemelerin de 2365 Sayılı Kanun öncesinde düzenlendiği belirtmekte; bunlara ilişkin örnekleri;

- 5422 Sayılı (Mülga) Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki<sup>10</sup> örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı düzenlemeleri,

- Damga Vergisi Kanunu’nun<sup>11</sup> 4’üncü maddesinde yer alan kağıtların mahiyetinin tayinine yönelik düzenleme,

<sup>7</sup> Bu noktada “hukuki” olarak ifade edilenin “özel hukuktaki” olarak da ifade edilebileceği düşünülmektedir.

<sup>8</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, s. 25

<sup>9</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 38.

Danıştay 13. Dairesi’nin 01.04.1974 tarih ve E.1973/2742 sayılı Kararı, Danıştay 13. Dairesi’nin 07.04.1975 tarih ve E.1974/502, K.1975/1239 sayılı Kararı, Danıştay 4. Dairesi’nin E.1979/2583, K.1979/2546 sayılı Kararı, Danıştay 13. Dairesi’nin E.1976/264, K.1976/2925 sayılı Kararı, Danıştay 13. Dairesi’nin E.1976/1580, K.1977/1547 sayılı Kararı, Danıştay 4. Dairesi’nin E.1978/1414, K.1979/346 sayılı Kararı.

<sup>10</sup> 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>11</sup> 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinde yer alan "Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz." hükmü, olarak vermiştir.<sup>12</sup>

Vergi hukukunda gerek vergi normunun anlamlandırılması, gerekse somut maddi olayın nitelendirilmesi sürecinde ekonomik yaklaşımın kullanımı; bu kavrama ait unsurların iki başlık altında yer alması anlamını taşımaktadır.

Bu unsurlar; Akkaya'nın eserinde<sup>13</sup> şu şekilde yer almıştır.

1. Vergi normunun yorumunda ekonomik yaklaşım (ekonomik yorum)<sup>14</sup>
2. Vergiyi doğuran olayın saptanmasında ekonomik yaklaşım (ekonomik irdeleme)<sup>15</sup>

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, ekonomik yaklaşım üst kavramının unsurlarını "ekonomik irdeleme" ve "ekonomik yorum" olarak ortaya koyduğumuzdan bu kavramların açıklanması önem arz etmektedir.

### **1.1. Ekonomik Yorum**

Vergi hukukunda yorum; öğretide üzerinde oldukça ayrıntılı çalışmaların yapıldığı bir alan olmuştur.<sup>16</sup>

Vergi hukukunda yorumun, Vergi Usul Kanunu'nda 2365 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeden çok önce uygulamada var olduğu şüphesidir.

Yorumda amaç, normun gerçek anlamını ya da normun gerçek iradesini saptamak olarak düşünülebilir.<sup>17</sup>

---

<sup>12</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 39.

<sup>13</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan'ın eserindeki sınıflandırma ile aynı sınıflandırma esas alınmıştır. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 25)

<sup>14</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 43 ila 70

<sup>15</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 71 ila 104

<sup>16</sup> Bkz. Birsenoğlu, Hakan: "Vergi Hukukunda Yorum / Die Auslegung im Steuerrecht", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, 2001.

Çilingir, Ali İhsan Özgür: "Vergi Hukukunda Yorum", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, Maliye Ana Bilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, 2012;

Saygılıoğlu, Nevzat , Vergi Hukukunda Yorum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987.

<sup>17</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 46.

Ekonomik yorumun tanımı bu açıdan önem arz etmektedir. Öncel, Kumrulu ve Çağan; eserlerinde vergi normlarının yorumunda ekonomik gerçeklerin dikkate alınmasını ekonomik yorum olarak tanımlamışlardır.<sup>18</sup>

Kaneti'ye göre ekonomik yaklaşım ilkesi çeşitli alanlarda etkisini gösterir. Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi vergi yasalarının yorumlanmasında, vergisel olguların nitelendirilmesinde ve ispat alanında ekonomik yaklaşım ilkesine ağırlık vermiş bulunmaktadır.<sup>19</sup> Yazara göre vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi, bu alanın özelliği ile açıklanabilir. Verginin ekonomik faaliyetlerle çok yakından ilgili olmasından ötürü, vergi hukukunun uygulanmasında ekonomik verilerin göz önünde tutulması son derece doğaldır.<sup>20</sup>

Ekonomik ilkesinin ekonomik yorum unsuru kapsamında bir sonucu olarak, vergi yasalarının kullandığı kavramlar iktisadi içeriklerine göre anlamlandırılacaktır. Öte yandan, vergi yasası özel hukuk kavramlarına yer verdiğinde, bu kavramların özel hukuktaki anlamlarıyla mı, yoksa değişik bir iktisadi içeriğe göre mi değerlendirilmesi gerektiğini araştırmak gerekir. Bir diğer deyişle, yorumda "içerik biçime ağır basacaktır."<sup>21</sup>

Vergilendirmenin mali güce (ekonomik güç, ödeme gücü) göre yapılacağı prensibi modern vergi sistemlerinde kabul gören bir prensiptir.<sup>22</sup> Ekonomik yorum, vergi hukukunun kamu hukuku bütünü içinde yer almasına rağmen, ödeme gücü göstergelerinin dış dünyaya özel hukuk formlarında yansımaları nedeniyle özel hukukla olan yoğun ilişkilerinin<sup>23</sup> yorumda ortaya çıkarttığı sorunların çözümü için geliştirilmiş bir yöntem olarak görülmektedir. Ekonomik yorumun vergi hukukuna özgüllüğü, vergi hukukuna aidiyetinden değil; vergi normunda yer alan diğer hukuk alanlarının (özellikle özel hukuk) kurum ve kavramlarının farklı anlamlandırılmasına hukukun birliği gibi nedenlerle yapılan itirazlara karşı ileri sürülebilecek bir argümana vergi hukukunun duyduğu ihtiyaçtan kaynaklanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ekonomik yorumun vergi hukukuna özgüllüğü savı, bu konuda gelecek itirazlara vergi hukukunun peşin savunması niteliğinde bir çıkarımdır.<sup>24</sup>

---

<sup>18</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24

<sup>19</sup> Selim Kaneti: "Vergi Hukuku", İkinci Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989. s. 47.

<sup>20</sup> Kaneti, "Vergi Hukuku", s. 46.

<sup>21</sup> Klaus Tipke, Steurrecht, 11. Baskı, Köln 1987, Ω 8, 3., (Aktaran: Kaneti "Vergi Hukuku" s. 47)

<sup>22</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 62

<sup>23</sup> Özel hukuk açısından ortadan kaldırılan sözleşmelerin vergi hukuku açısından değerlendirilmesi için bkz. M. Ezhan Doğrusöz ve Nihan Kurtulmaz: "Özel Hukuk Sözleşmelerinin Geçmişe Etkili Olarak Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 285, Eylül 2016.

<sup>24</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 62.

Bu yönden bakıldığında ekonomik yorumun; vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olduğu sonucuna ulaşılabilir. Ekonomik yorum kavramı, vergi hukukunun genç bir hukuk dalı olmasından ve “kendi kavram ve kurumlarını henüz yaratamama”nın getirdiği sıkıntılara ilaveten, vergi hukukunun bağımsızlığı eksenin yapılan tartışmalarda, biçimci hukuki yaklaşımın (formalrechtlichen Betrachtungsweise) reddedilerek; bu yaklaşım biçiminin zıddı olduğu varsayılan ekonomik yaklaşım kavramının kullanılması neticesinde ortaya çıkmıştır.<sup>25</sup>

Ekonomik yaklaşım ilkesinin “normun adlandırılması” yönünü ifade eden ekonomik yorum, bilinen yorum yöntemlerinin ötesinde ve dışında bir yöntem değildir. Vergi kanunu bütünü içinde bir normun anlam ve amacının saptanmasında iktisadi boyutun dikkate alınması gereğinin ortaya çıkması halinde işlerlik kazanan ekonomik yorum, normun ve genel planda normu yer aldığı yasanın amacı nedeniyle aynı kavrama farklı anlamlar yüklenebilmesinin tipik bir uygulamasıdır. “Vergi normlarında yer alan bazı kavramların vergi hukukuna hakim ilkeler ve normun amacı dikkate alınarak ait oldukları alanlardaki anlamlarından farklı anlamlandırılması; ekonomik yorumun normların amaçlarına göre yorumlanmasını öngören amaçsal yorum yöntemi içinde yer aldığı” görüşü Akkaya tarafından ileri sürülmüştür. Yazar ayrıca, gerek Alman gerek Türk vergi hukukunda ekonomik yorumun amaçsal bir yorumun özel bir uygulaması olduğu ve kapsamı içinde yer aldığı hususunda görüş birliği bulunduğunu belirtmekte; ekonomik yorumun halihazırda gerek Alman gerek Türk vergi hukukunda pozitif bir dayanağa sahip olmadığını dikkate alındığında, ekonomik yorum yönteminin yorum teorisi içinde ayrı bir yere sahip bulunmadığı, amaçsal yorum içinde yer aldığı yönündeki saptamanın doğruluğunun ortaya çıktığını ifade etmektedir.<sup>26</sup>

Bu noktada; bu çalışmanın ekonomik irdeleme alanına odaklandığı da dikkate alındığında, konu açısından çok önemli olduğu düşünülen bir hususu Akkaya şu çerçevede iletmektedir.<sup>27</sup> “Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasında vergi normlarının ekonomik yorumuna ilişkin açık ya da kapalı tek bir ibare bulunmamaktadır. Kanımızca böyle bir ibarenin yasada bulunmamasını bir eksiklik de değildir. Vergi borcu ilişkisinin doğumuna dayanak oluşturan normun ve normun uygulanmasını gerektiren maddi olayın iktisadi boyutunun esas alınması eşyanın tabiatı (Natur der sache) gereğidir.”

Ekonomik yorum amaçsal yorumun bir özel bir uygulaması olduğu yönündeki görüşü esas alan Akkaya, bu görüşün vergi hukukunun anayasal ve yasal çerçevede belirlenen amaçlarının gerçekleştirilmesinin bir aracı olduğunu belirtmektedir.

---

<sup>25</sup> Klaus Tipke, Steuerrechtsordnung C. III, 1993, s. 1284 (Aktaran: Akkaya, s. 62)

<sup>26</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 63

<sup>27</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 63

Karakoç, ekonomik irdeleme (bir sonraki bölümde değinilecektir) sonucu ortaya çıkan maddi olaya, uygulanacak olan hukuk kuralının saptanmasının ekonomik yorum ilkesinin kullanılmasıyla olduğu tespitini yapmaktadır.<sup>28</sup>

Çilingir'in eserinde ekonomik yaklaşım ilkesi ile dolaylı olarak yorum arasındaki bağlantıyı vergiden kaçınma kavramının incelenmesinde yapmıştır. Yazar; yorum ve kıyas yöntemlerinin vergiden kaçınmanın önlenmesinde nasıl kullanılacağı tartışma konusu yapmıştır. Bu kapsamda, "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesinde Yorum ve Kıyas" bölümünde, vergi yükünü azaltmaya çalışan kişilerin bu eylemlerinin meşruiyet sınırının belirlenmesinde, yorum yöntemlerinin ve kıyasın uygulanabilme olanakları tartışılmıştır. Yazara göre, vergiden kaçınmayı önlenmesi öncelikle bir yorum ve kıyas sorunudur.<sup>29</sup>

Ancak VUK 3/B nezdinde yasal arka planını bulduğu tespiti yaptığımız "vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın" Türk Vergi Hukuku'na esas itibariyle bir nitelendirme kuralı getirdiği kabulünden hareket edilecek ve bugün itibariyle uygulamada ortaya çıkan problemli alanların da bir yorum sorunundan ziyade bir nitelendirme sorunu ile ilgili olduğu yönündeki tespiti ayrıntılarıyla ortaya konulacaktır.

Vergiden kaçınmanın vergiyi doğuran olay bünyesinde bir davranış olduğu dolayısıyla somut maddi olayın nitelendirilmesi aşamasının da vergiden kaçınmayla ilgili bir tespit ve bunun neticesinde cezai yaptırımların (idari bir yaptırım olarak vergi ziyai cezası) veya zaman zaman adli yaptırımların (adli yaptırımlar) uygulama alanı da bulunduğundan "ekonomik irdeleme"nin ayrıntılı şekilde ele alınması amaçlanacaktır.

## 1.2. Ekonomik İrdeleme

Ekonomik irdeleme, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanması ve değerlendirilmesi olarak tanımlanabilir.<sup>30</sup>

Vergi normundaki soyut olayın nasıl anlamlandırılacağı, bu anlamlandırmada uyulacak kurallar ekonomik yorum bünyesinde belirlenmektedir. Bu açıdan yorum faaliyetinin önemi açık olmakla birlikte; benzer önem normdaki soyut unsurla ilgilendirilebilen, gerçekleşmiş somut maddi olayın saptanması ve nitelendirilmesi bakımından da ortaya çıkmaktadır. Normdaki soyut olay ile gerçekleşen somut maddi olayın tüm unsurlarının aynı olduğu ve öngörülen hukuki sonucun ortaya çıktığı yönündeki karar, normun

---

<sup>28</sup> Yusuf Karakoç: "Genel Vergi Hukuku", Yetkin Yayınları, 7. Bası, Ankara, 2014, s. 178-179.

<sup>29</sup> Çilingir, s. 251

<sup>30</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 25

tasavvuruna uygun olayın, yaşamda gerçekleştiğine ikna olunması neticesinde verilmektedir. Yine, bir normda öngörülen hukuki sonucun ortaya çıkması, hem normda tanımlanan soyut olayın doğru anlamlandırılmasına hem de gerçekleşen somut maddi olayın doğru soyut olaya uygunluğuna ilişkin saptama ve nitelermelerin doğru yapılmasına bağlı olacaktır.<sup>31</sup>

Akkaya; vergi hukukunda somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesine yönelik yasal çerçevenin VUK'un 3/B maddesinde yer aldığı tespitini yapılmaktadır. Yazara göre, "vergiyi doğuran olay" terimiyle ifade edilen somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi sorunu vergi yazınında "yorum" ve "ispat" başlıkları altında alınan; ancak ayrı bir inceleme konusu yapılmaması nedeniyle geri planda kalan, ancak en az normların yorumu kadar irdelenmeye muhtaç bir konudur.<sup>32</sup>

Yazara göre; vergilendirmenin mali güce göre<sup>33</sup>, eşit ve adil biçimde yapılmasını öngören anayasal ilkelerin vergilendirmede biçimin değil gerçek durumun esas alınmasını gerektirmesi; yükümlü ve potansiyel vergi yükümlülerinin vergisel sonuçlar elde etmek için maddi olayı etkilemeye yönelik girişimlerinin boşa çıkartılmasına duyulan ihtiyaç; vergi normunun uygulanmasına, somut maddi olayın saptanmasına ve nitelenmesine ilişkin yasal düzenleme yapılması sonucunu doğurmuştur. Bu kapsamda; VUK'un 3/B maddesindeki "vergilendirmede vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağını" öngören ve "vergilendirmede gerçeklik ilkesi"nin somut ifadesi olan bu hüküm, bir yandan hukuk uygulamacısına vergilemede somut maddi olayın gerçek boyutunu esas alma olanağı verirken, diğer yandan somut maddi olayı değiştirmeme görevini de yüklemektedir.<sup>34</sup>

Ekonomik yorum ve ekonomik irdeleme bir bütünün iki unsuru olmakla birlikte; "ekonomik irdeleme" bu çalışmada odak noktasına konulmak istenilen unsur olduğundan; vergiyi doğuran olayın (somut maddi olayın) saptanması ve nitelenmesinde bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olmasından ne anlaşılması gerektiği önem arz etmektedir.

30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine eklenen (B) bendi hükmü "ekonomik irdelemenin" vergi hukukumuzdaki yasal dayanağı olarak kabul edilmektedir. Bu

---

<sup>31</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 71.

<sup>32</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 74.

<sup>33</sup> Karakoç, s. 259-260.

"Vergiye doğuran olayın ne zaman ve nasıl ortaya çıktığını anlayabilmek için, vergi konusunun da ne olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Genellikle verginin konusu, üzerine vergi konulan, bu nedenle vergi borcunun doğumuna yol açan iktisadi unsurdur. Anayasada mali güce göre vergilendirme ilkesine yer verildiği; Anayasa Mahkemesi'nin mali güç göstergeleri olarak gelir, servet ve harcamayı kabul etmesi dikkate alındığında, mali güç göstergelerinden herhangi birine girmeyen konuların vergilendirilmesinin Anayasa'ya aykırı sayılması gerektiği yönünde görüşlerin ortaya çıkması kaçınılmazdır.

<sup>34</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 75.

hükümde “gerçek mahiyet” ifadesinden söz edilmesine karşın, Türk ve Alman yazınında “ekonomik irdeleme” kavramının tercih nedeni, vergilendirme işleminde somut maddi olayı oluşturan vergiyi doğuran olayın iktisadi içeriği ile gerçek niteliğinin aynı anlama geldiği yönündeki kabuldür. Bu düzenlemenin temel esprisi, vergilendirmede hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, gerçek boyutun esas alınmasıdır.<sup>35</sup>

Vergilendirme bakımından etkili olay veya olgunun hukuki biçiminin dikkate alınmayıp, iktisadi içeriğinin esas alınması ancak olay ve olgunun hukuki biçimiyle gerçek iktisadi içeriğinin örtüşmediği veya farklılık arz ettiği durumlarda söz konusu olabilir. Bir başka deyişle hukuki biçimle gerçek iktisadi içerik aynı ise ekonomik irdeleme uygulama alanı bulamaz.<sup>36</sup>

Öte yandan, somut maddi olayın olduğundan farklı biçimde gösterilmesi yönündeki girişimlerin en yoğun olduğu alanlardan biri olan vergi hukukunda, vergilendirme ilişkisinin kamusal niteliği ve bu ilişkiye hakim anayasal ilkeler; VUK’un 3’üncü maddesindeki düzenleme olmasaydı dahi vergi normunun uygulanması sürecinde somut maddi olayın saptanmasında gerçek durumun esas alınması sonucunu doğururdu. Nitekim, bu yasal dayanağın bulunmadığı dönemlerde de “gerçek” durumun vergilemede esas alınacağı öğretide ve yargı kararlarında açıkça ifade edilmiştir. Bu noktada; vergilendirmede somut maddi olayı oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçek niteliğinin esas alınacağına dair kuralın öngörülmesi, vergilendirmede biçimlerin ötesine geçilip geçilmeyeceği yönündeki tartışmalara nokta koyması bakımından son derece isabetli olmuştur. Ancak, “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olması” yönündeki kuralın tek başına varlığı, somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olayın saptanması ve özellikle nitelendirilmesi hususunda karşılaşılan sorunları sona erdirmemektedir. Vergi normunun uygulanması sürecinde somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesine ilişkin ilkelerin belirlenmesi, salt teorik bir zorunluluk olmayıp normun yorumuyla aşılabilen sınırların somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi adına aşılmasının engellenerek, vergi hukukuna hakim ilkelere riayetin sağlanmasının da gereğidir.<sup>37</sup>

---

<sup>35</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 78.

<sup>36</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 80.

<sup>37</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 75.

## 2. Türk Vergi Mevzuatındaki Yasal Dayanak: Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü Maddesi

### 2.1. Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü Maddesinin Çerçevesi

Bu çalışmada Vergi Usul Kanunu’nun 3/B bendinde yer verilen “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” hükmünün vergi düzenimize kazandırdığı ekonomik yaklaşım ilkesinin ve bu ilkenin vergi yükümlülerinin vergi planlaması ve vergiden kaçınma kapsamında değerlendirilebilecek eylem, işlem ve muamelelerinin değerlendirilmesi hedeflenmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki bu düzenleme, her şeyden önce “ispat” başlığı altında düzenlenmiştir. Vergi borcunun doğumunda somut unsur olarak “vergiyi doğuran olay”ın saptanması ve nitelenmesinde “gerçeklik ilkesi” olarak bu husus ifade edilmektedir.

Yasal düzenleme olarak Vergi Usul Kanunu’nun 3/B-1 fıkrası bundan ibarettir. Buradan ekonomik yaklaşım (ekonomik irdeleme) ilkesinin nasıl çıkarıldığı konusu üzerinde durulmalıdır. Zira; yazınıımızdaki “ekonomik yaklaşım ilkesinin kabul edilmiş, üzerinde tartışılmadan uygulanan bir ilke olduğu yönünde sav” zaman zaman duraksamaları da beraberinde getirmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin; gerekçesinde ve yasalaşma sürecinde ciddi yanlışlıkları barındıran, ekonomik yaklaşım ve ispat hükümlerini formüle etme konusunda başarısız olduğu konusunda yazınıınızda birden çok yazar tarafından ifade edilmektedir.<sup>38</sup>

Bu çalışmanın esas konusunu teşkil eden maddenin (B) bendinin birinci fıkrasıyla getirilen düzenleme hakkındaki maddenin düzenleme gerekçesinde yer alan şu açıklamalar önem arz etmektedir:

“Bu amaca uygun olarak maddenin ilk fıkrası, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti ve oluş şeklinin esas alınacağı ilkesini açıklamaktadır. Bu hüküm, uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın, gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.”

---

<sup>38</sup> Nihal Saban: “Vergi Hukuku”, Beta Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 2014, s. 49; Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s.38; Kaneti, “Vergi Hukuku” s. 48

Bu açıdan bakıldığında; VUK 3/B-1 fıkrasının kanun gerekçesinde biraz daha açılarak anlatılmasını sağlayacak iki cümle yukarıdakilerden ibarettir. Gerekçede yer alan şu ifadeler ise; VUK 3/B-1 fıkrasından; yapılan bu değişiklik ve eklemeler ile vergi yasalarının dolanılmasının önüne geçilmesinin sağlanmasının yasama organınca beklendiği izlenimi vermektedir:

“Aynı maddemin (B) bendi ile, Vergi Usul Hukukumda, vergiye tabii olayların 'tespitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kaideler getirilmektedir.

Bilindiği üzere, vergi kanunları, vergiye tabi konuları belirtmekte olup, bunların ne şekilde tesbit edileceğini Vergi Usul Kanununa bırakmış bulunmaktadır.

Vergiye tabii olay ve konuların tespitinde, bunların sadece ortaya çıkarılması yetmemekte, aynı zamanda bu olayların gerçekliğinin ispatlanması, delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir. Vergi adaleti ve güvenliğinin gereği de budur.

Toplum hayatında vergi şuuru ne kadar yerleşmiş olursa olsun, bir kısım mükelleflerin mümkün olduğu kadar az vergi verme gayreti içinde bulundukları ve bunu sağlamak için de vergiye tabi gelir ve işlemlerini, kanunların açık ve müsamahalı bulunduğu imkânlardan faydalanmak veya kanunları hiçe saymak suretiyle gizledikleri ve vergiye tabi değilmiş gibi gösterdikleri bir gerçektir.

Vergiciliğe düşen görev ise, gizlenen gelir ve işlemleri ortaya çıkarmak bunların gerçekliğini ispat etmek suretiyle gerekli verginin tahsilini temin etmektir.

Vergi usul hukukumuzda ispatlama, genellikle maddi ve biçimsel delil anlayışına dayandırıldığı cihetle, vergiyi doğuran olayların gerçek yönünü tespit gerektiği şekilde yapılamamakta ve bunun sonucu olarak vergi kanunlarında belli edilen konuların kavranmasında idare ve yargı mercileri büyük güçlüklerle karşılaşmaktadır.

Oysa ki, zamanımız vergiciliğinde ispatlama, her türlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmesi suretiyle yapılmaktadır.

Gerçekten, vergi matrahının ve vergiye tabi olayların tespiti ve ispatlanması, bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılması ile mümkün olabilmektedir.

Nitekim Batı ülkeleri vergiciliğin bu gereklerine uyarak uzun süreden beri vergi alanında serbest delil sistemini uygulamaya başlamış bulunmaktadır.

Bu itibarla, maddi ve biçimsel delil sisteminin uygulanması sonucu olarak vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi güvenliği ve vergi adaleti yönünden ortaya çıkan mahzurları gidermek amacıyla vergi usul hukukumuzda serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüş bulunmaktadır.

Bu amaca uygun olarak maddenin ilk fıkrası, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti ve oluş şeklinin esas alınacağı ilkesini açıklamaktadır.

Bu hüküm, uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın, gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.”

Yukarıdaki yer verilen açıklamalarda; VUK 3/B-1 fıkrasındaki salt “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmünün gerekçelendirilmesinden ziyade; VUK 3/B bendindeki üç adet fıkranın bir bütün olarak gerekçelendirilmesinin amaçlandığı sonucuna ulaşılabilir.

Diğer bir deyişle; bu ispata yönelik bir düzenleme olduğuna göre; kanun koyucu yaşanan birtakım sıkıntıların (vergi yasalarının dolanılmasının) önüne geçilmesini amaçlayarak bu düzenlemeyi ortaya koymuştur.

Öte yandan, Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (B) fıkrasının ikinci ve üçüncü betlerinde şu hükümler yer almaktadır:

“Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Yer verilen düzenlemelerin Gerekçesi<sup>39</sup> şu şekildedir:

“İkinci fıkra ise vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceğini belirtmek suretiyle, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile tespit edilebileceğini öngörmektedir.

---

<sup>39</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Yasama Tutanakları  
[https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/tutanak/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/tutanak/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf), (Erişim Tarihi: 14.05.2022)

Bu hükme göre vergiye tabi olay ve işlemlerin defter, kayıt ve belge gibi maddi delillerle ispat olunabileceği gibi bu olay ve işlemler bunlar dışında kalan her türlü ispatlama araçlarıyla da tespit edilebilecektir.

Ancak, defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tespit olunan farklara 'ait verginin ikmâlen tarh, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan matrah farklarına ait vergimin resen tarh yolu ile tamamlanması gerekmektedir.

İkinci fıkranın diğer hükmü, şahit beyanının ispatlama konusunda kısıtlı olarak kullanılmasını öngörmektedir.

Şöyle ki, şahit beyanının ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi idin vergiyi doğuran olay ile doğrudan doğruya ilgili bulunması ve bu ilginin açık ve tabii olarak görülmesi gerekmektedir.

Son fıkra hükmü ise, vergi tarhiyatında ve yapılan tarhiyata karşı idare ve yargı mercilerinde savunmada, ispat 'kölftetinin hangi tarafa ait olduğunu belirtmektedir.

Bilindiği üzere diğer bütün hukuk dallarında olduğu gibi, ispat kölfetimin hangi tarafa ait bulunduğunun tespiti önemli bir konu olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu itibarla delil sistemli tanzim edilirken ispat kölfetinin hangi tarafa, diğer bir deyimle idare veya mükellefe imi ait olduğunun tespit edilmesi gerekli olmuştur.

Genel hukukta esas kaide, taraflardan her birinin iddiasını ispatlaması şeklinde olmakla beraber, bu kaide pratik bakımdan meseleye bir hal tarzı getirmemekte bundan dolayı, «ispat kölfetinin işin esasına göre normal olmayan hususu iddia eden taraf bunu ispatlamak zorundadır» kaidesi uygulanmaktadır.

İspat kölfetine ilişkin son fıkra hükmü genel hukukun ispat kölfeti konusundaki bu kaidesi esas alınmak ve bu prensip vergi tatbikatının icaplarına uydurulmak suretiyle düzenlenmiş bulunmaktadır.

Fıkra hükmüne göre, ekonomik, teknik ve ticari icaplara uymaya ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia eden taraf bu iddiasını ispat etmeye mecbur bulunmaktadır.

Örneğin, genel hukukun kabul ettiği mükni ve muteber deliller üzerinden, iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun olarak yapılan bir tarhiyata karşı mükellefin bu normal ve mutad durumun aksini iddia etmek suretiyle dava açması halinde, ispat kölfetinin mükellefe ait olması, diğer bir deyimle mükellefin bu iddiasını ispat etmesi icabetmektedir.”

Bu iki fıkra ispatı düzenlemeyi amaç edinmişlerdir.

Kaneti'nin ortaya koyduğu görüş esas alındığında; birinci fıkranın nitelendirme (yazar, nitelendirmeyi “maddesel olguların hukuksal anlam, kapsam ve içeriğini belirlemeye yönelik bir faaliyet” olarak tespit eder) konusunda genel bir ilkeye yer verdiği sonucuna ulaşılmaktadır. Yazarın VUK 3/B-1 fıkrasının (Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır) anlamını vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin nitelendirilmesinde ekonomik bir yaklaşım izlenmesi olarak belirtmektedir.<sup>40</sup>

Buradan iki önemli sonuç çıkarılabilir. Birincisi yazımınızca ekonomik yaklaşım ilkesinin dayanağı olarak düşünülen VUK 3/B-1 fıkrası salt olarak “nitelendirme faaliyetinde ekonomik bir yaklaşım”<sup>41</sup> izlenmesi olarak görülebilir. Bu açıdan bakıldığında; VUK 3/A fıkrası ile getirilen düzenlemenin herhangi bir şekilde ekonomik yaklaşım ve ekonomik yorumla ilgili bir belirleme yapmadığı sonucuna ulaşabiliriz.

İkincisi ise; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” şeklindeki düzenlemenin gerek lafzı gerek bu hükme ilişkin yasama belgelerindeki düzenleme gerekçelerinin; herhangi bir şekilde “ekonomik yaklaşım ilkesi”ne ulaşmayı sağlayıp sağlamadığı üzerinde tereddüt yaratabilen bir konudur.

Daha da önemlisi; “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” şeklindeki düzenlemenin; vergi kanunlarını dolanmaya yönelik amaç taşıyan peçeleme<sup>42</sup> veya diğer eylemlerle mücadele konusunda yeterli bir araç sağlayıp sağlamadığı da tartışmaya açıktır. Zira; peçelemenin kanuna karşı hilenin vergi hukuku somutu olduğu söylemek istiyorsak, zaten VUK 3/B-1 fıkrasına ihtiyaç olmaması gerekir. Nitekim, kanuna karşı hilenin hukuk düzenindeki yeri zaten bellidir ve bunun vergi uygulamacıları açısından dikkate alınabilmesi için Vergi Usul mevzuatında bir düzenlemeye ihtiyaç yoktur.

VUK 3/B-1 fıkrasına yorum için ihtiyaç duyulup duyulmayacağı noktasına da şu şekilde bir değerlendirme yapılabilecektir. Eğer, bu düzenleme nitelendirme ile ilgili bir düzenleme ise; yorum için nitelendirme düzenlemesinin kullanılması uygun olmayacaktır.<sup>43</sup>

Sonuç olarak, Vergi Usul Kanunu'nun VUK 3/B-1 fıkrasının nitelendirme (irdeleme) ile ilgili bir kuralı ortaya koyduğu düşünülebilir. Bu düşünce; “ekonomik yorum” / “ekonomik nitelendirme” alt

---

<sup>40</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku” s.48.

<sup>41</sup> Dolayısıyla belki de “ekonomik irdeleme”nin dayanağı olan düzenleme.

<sup>42</sup> Bu çalışmanın izleyen bölümlerinde tanımı, kapsamı ve unsurları ile ele alınacaktır. (Bkz. 3/V Bölümü)

<sup>43</sup> Saban, “Vergi Hukuku” s. 49.

başlıklarının oluşturduğu ekonomik yaklaşım ilkesi bünyesinde, “ekonomik nitelendirme (ekonomik irdeleme)” alt başlığına odaklanılmasını gerektirecektir.

Akkaya tarafından yer verilen şu açıklamalar bu konudaki inceleme ihtiyacını göstermesi bakımından önem arz etmektedir: “Vergi Usul Kanunu’nun 3/B bendinde; gerçek mahiyetten bahsedilmesine karşın, Türk ve Alman yazınında “ekonomik irdeleme” kavramının tercih nedeni, vergi işlemlerinde somut maddi olayı oluşturma vergiyi doğuran olayın iktisadi içeriği ile gerçek niteliğinin aynı anlama geldiği yönündeki kabuldür.”<sup>44</sup>

“Ekonomik yaklaşım ilkesi her zaman başvurulacak torba bir madde midir, yoksa belli koşulların ortaya çıkması durumunda mı uygulanacak bir maddedir?” konusunda vergi hukuku teorisi ile ilgilenen akademisyenlerce yeterli çalışmaların yapılmadığı tespitini yapan Nazalı, vergi ile uğraşan uygulamacıların çeşitli işlem ve uygulamalarında ekonomik yaklaşım ilkesini amacına aykırı şekilde kullandıklarını söylemenin mümkün olduğu ifade etmiştir. Genel olarak da uygulamaya bakıldığında; bu ilkenin ve dolayısıyla VUK’un 3/B maddesinin bir torba madde gibi kullanıldığı, bu maddenin yorumlanmasında bazen özel hukuk kurum ve işlemlerinin yok sayıldığı gözlemi yazarca ortaya konulmuştur.<sup>45</sup>

VUK 3/B’nin nitelendirme ile ilgili bir kural öngördüğü konusunda ortaya konulan ve bu çalışmada da esas alınan yaklaşımı destekler şekilde Nazalı, vergi hukukunun aksini öngörmediği sürece uygulamalarında özel hukukun kurum ve işlemlerini kullandığını; yani vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde çoğu zaman özel hukuk işlemlerine atıfta bulunduğunu belirtmektedir.<sup>46</sup>

Öte yandan yazara göre, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulanabileceği (devreye gireceği) durumları peçeleme, vergi yükümlülüğünü ve sorumluluğunu ortadan kaldıran sözleşmeler ve muvazaa ile sınırlamak mümkün olmasa da; uygulamada ekonomik yaklaşım ilkesinin devreye girdiği durumları genel olarak bu üç hal ile sınırlıdır.<sup>47</sup>

Nazalı; VUK’un 3/B maddesinde düzenlenmiş bulunan “vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu” normu, vergi hukuku ile özel hukuk arasındaki ilişkiyi belirleyen temel bir kural olduğu tespitini yapmaktadır. Yazara göre, vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde çok önemli bir yeri olan bu ilkenin uygulanması sırasında çok dikkatli davranmak gerekmektedir. Bu ilkenin uygulama alanı hiçbir zaman özel hukuktaki işlem ve kuralları yok sayacak bir noktaya varmamalıdır. Özel hukukta

<sup>44</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 78.

<sup>45</sup> Ersin Nazalı: “Hukukun Vergisi-1”, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014, s. 29

<sup>46</sup> Nazalı, s. 29.

<sup>47</sup> Nazalı, s. 32

düzenlenen veya kişilerin aralarındaki özel hukuk işlemlerinin vergisel açıdan yok<sup>48</sup> olduğunu iddia edebilmek için yukarıda sayılmış durumların (peçeleme, muvazaa, vergi yükümlülüğü/sorumluluğunu ortadan kaldıran sözleşmeler<sup>49</sup>) varlığı Vergi İdaresi veya vergi yükümlüsü tarafından açık olarak ortaya konulmalıdır.<sup>50</sup> Yazara göre, bu noktaya gerekli dikkat gösterilmez ve farklı bir uygulamaya gidilirse “hukukun bütünlüğü” ilkesi zedeleneyecek; hem Vergi İdaresi hem yükümlü açısından hukuka uygun olmayan yorum ve uygulamalara neden olunacaktır.<sup>51</sup>

Bu çalışmada, ekonomik yaklaşım ilkesinin özellikle önem arz ettiği alan vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi (ekonomik irdeleme) boyutu olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

VUK’un 3’üncü maddesinin düzenleme gerekçesine bakılınca da bir nitelendirme kuralı konulmasına verilen önemin ağırlığı göze çarpmaktadır. Zira, vergi yükümlülerinin vergiden kaçınma davranışlarının hoş görülemeyeceği şeklinde bir tasavvur ile bu düzenlemenin ortaya çıktığı kanaati hasıl olmaktadır.

## 2.2. Vergi İdaresinin Konuya İlişkin Tebliğindeki Açıklamalar

2365 Sayılı Kanun ile yasal düzenlemeye bürünen, ancak bu çalışmanın bütününde de yer aldığı üzere bir kanuni düzenleme olmasa dahi Türk Vergi Hukuku’nda dikkate alınabileceği düşünülen ekonomik yaklaşım ilkesinin<sup>52</sup>; bu yasal dayanağa kavuşması sonrasında Vergi İdaresi tarafından konuya ilişkin açıklamalar 143 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>53</sup> ile yapılmıştır. Tebliğ “vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlığı altında “A-Uygulama” ve “B-İspat” alt başlıklarını sunmuş ve bu güne kadar da öğretide üzerinde görüş birliği olduğu söyleyebilecek açıklamalara yer vermiştir.

Bu açıklamalar aşağıda sunulmaktadır.

“A – Uygulama :

---

<sup>48</sup> Yazar yalnızca özel hukuk işlemlerinin vergisel olarak yok addedilmesinden bahsetmiştir. Burada “yok veya varsayımsal olarak farklı” denmesi daha kapsayıcı olacaktır.

<sup>49</sup> Konuyla ilgili bkz.

Gülşen Güneş: “Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı”, İstanbul Barosu Dergisi, İstanbul, İstanbul 1993, c. 68, sy. 7/8/9 s.594/609, 1993.

<sup>50</sup> Nazalı, s. 33

<sup>51</sup> Nazalı, s. 33

<sup>52</sup> Akkaya, s. 39

Yazara göre; bir kanuni düzenleme olmasa dahi Türk Vergi Hukuku’nda hem VUK’un 3’üncü maddesinde yapılan değişiklikten önce hem de bu değişiklikten sonra ekonomik yaklaşım ilkesinin uygulama alanı buluna bir yöntemdir.

<sup>53</sup> 14.07.1981 tarih ve 17402 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2365 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin madde başlığı ve metni değiştirilerek (A) bendinin ilk fıkrasında "Vergi Kanunu" tabirinin açıklanmasına ilişkin eski hüküm yeni metinde de aynen yer almış, ancak söz konusu bendin ikinci fıkrasında, daha önce Vergi Usul Kanununda yer almayan, kanun maddelerinin ne yolla anlaşılması ve uygulanması gerektiği hususuna ışık tutan bir hükme yer verilmiş bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununda yer verilen bu hükümle vergi hukukumuzda, yorum ve uygulama konusunda "Bilimsel Yorumlama Metodu" esası getirilmiş bulunmaktadır.

Madde metninde, "Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder." denildiğine göre, uygulamalarda ilk olarak olaya ilişkin metin hükmü nazara alınacaktır. Öngörülen yorum metoduna göre, olaya ilişkin kesin bir lafzın kanunda mevcut bulunmaması halinde, olay için uygulanacak işlem tayin edilirken veya bir çözüm yolu aranırken, önce vergi kanununun konuda takibettiği maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle bağlantısı nazara alınmak suretiyle bir sonuca varılması ve bu sonuca göre hükümlerin uygulanması gerekecektir.

Diğer yandan, kanun hükümlerinin kanuna hakim olan hukuki düşüncenin sınırlarını aşacak şekilde genişletilerek yorumlanmaması ve kıyas yolu ile başka hadislere teşmil edilmemesi gerekir. Kanunda diğer bir hükme atıf yapıldığı durumda bile kanunun öngördüğü sınırlar içinde kalınmalıdır. Ayrıca, kanun hükümlerinin açık olmaması veya kanunda birbiriyle çelişen hükümlerin bulunması halinde, objektif hüsnüniyet kuralı gözönünde tutularak yorum yapılması esastır. Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise, hüküm koyacak kanun boşluklarının doldurulması kuralı vergi hukukunda kullanılamaz.

#### B – İspat :

Vergi Kanunlarımız gelir kaynaklarını yeterli şekilde kavramakla beraber, vergi usul hukukumuzda ispatlama, şekli delil sistemine dayanıldığı için vergiyi doğuran olayın tespitinde büyük güçlüklerle karşılaşıldığı ve bu güçlüklerin önemli ölçüde vergi kaybına neden olduğu gözönüne alınarak, aynı maddenin (B) bendi ile vergi usul hukukumuzda, vergiye tabi olayların tespitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kaideler getirilmiştir. Öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini geçeleştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu amaca uygun olarak söz konusu bendin ilk fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesi açıklanmaktadır.

Bu hüküm, uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında herşeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.

İkinci fıkrada ise, vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği hükmüne yer verilmek suretiyle şimdiye kadar olduğu gibi ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir. Ancak, defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tesbit olunan matrah farklarına ait verginin ikmalen, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan farklara ait verginin ise re'sen tarh yolu ile tamamlanması gerekmektedir.

İkinci fıkrada yer alan diğer hükme göre de, şahit ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması gerekmektedir.

Fıkra hükmüne göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia eden tarafın bu iddiasını ispat etmesi icap etmektedir.

Örneğin, maddenin ikinci fıkrasında belirtilen delillere müsteniden, ekonomik, ticari ve teknik icaplara uygun olarak yapılan bir tarhiyata karşı, mükellefin itiraz etmesi halinde ispat külfeti mükellefe ait olacaktır.”

Vergi İdaresi'nce Tebliğ nezdinde ortaya konulan bu açıklamalardan kanımca en büyük önem VUK'un 3/B maddesindeki ekonomik irdelemenin dayanağı olarak görülmesi gerektiğini düşündüğüm (ekonomik gerçeklik ilkesi veyahut özün biçime üstünlüğü ilkesi gibi de isimlendirilebilir) kısımdadır.

Düşünceme göre; burada yer verilen açıklama; esasında vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde ve vergiden kaçınmanın önlenmesine genel bir kuralın ortaya konulduğunun İdare tarafından da teyit edilmesini içermektedir.

Buradaki açıklamalar;

- vergiyi doğuran olayın tespitinde (ve dolayısıyla nitelendirilmesinde) karşılaşılan güçlüklerle,
- bu güçlüklerin vergi kaybına neden olduğuna,
- öngörülen yeni düzenleme ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini gerçekleştirecek şekilde uygulanmasının temin edilmesinin amaçlandığına,

- bu amaç doğrultusunda vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlandığına, vurgu yapılmıştır.

Ekonomik irdelemenin, Türk Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde ve vergiden kaçınmanın önlenmesinde bir araç olacağı yaklaşık 40 yıl önce Vergi İdaresi tarafından bu şekilde dile getirilmiştir. Tüm bu amaçlara uygun olarak söz konusu bendin ilk fıkrasında, “vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesi”nin açıklanmakta olduğu ifade edilmiştir.

Ayrıca Vergi İdaresi'nce; VUK'un 3/B maddesindeki bu düzenlemenin (“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”) uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğinin belirtmesi açısından önem arz etmektedir.

Vergi İdaresi'nin konuyu ele alış biçimine gelince; aşağıda yer alan VUK'un 3/B maddesindeki iki cümle<sup>54</sup> birçok vergi inceleme raporunda peşi sıra sıralandıktan sonra genellikle “özel hukuk biçimlerinin olağan kullanımlarının dışında kötüye kullanılmak suretiyle vergi matrahının aşındırıldığı” şeklinde bir yaklaşımın gündeme getirildiği görülür:

Bu maddeye dayalı olarak nitelendirme yapmak vergi yükümlüsü açısından belirsiz durumları ortaya çıkarabildiği gibi; Vergi İdaresi açısından da oldukça zordur. Uyuşmazlıkların Yargı makamının önüne gittiği durumlarda da aynı zorluk devam etmektedir.

---

<sup>54</sup> Birinci cümle: “B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.”  
İkinci cümle: “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

### 3. İnceleme Konusu İle İlgili Bazı Kavramlar

Yirminci yüzyılın son çeyreği ve yirmi birinci yüzyılın başında; küreselleşmenin siyasi, ekonomik ve sosyal-kültürel alanda dünya üzerinde egemen olması; faaliyetleri ülke sınırlarını aşan küresel aktörlerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Küresel aktörlerin başında çok uluslu şirketler gelmektedir.

Serbest piyasa ekonomisinin sağladığı imkanlar ve özellikle uluslararası sermaye yatırımlarının artmasının neticesinde, ülkelerin vergi gelirlerini koruma çabaları da bu eksende yeni gelişmeleri ve vergiden kaçınma ile mücadelede yeni çabaları ortaya koymaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde kendine yer edinen ekonomik yaklaşım ilkesinin bu bölümde ele alınan kavramlar ile yakından ilgisi bulunmaktadır.

Zira, ekonomik yaklaşım ilkesi; vergi sorumlularının eylem ve işlemlerinin hangi kapsama girdiğini tespit etmede, bunların kanunen korunması gereken sorumlulara ait haklardan ileri gelen eylem ve işlemler olup olmadığı ve dolayısıyla bu eylem ve işlemlerin vergi kanunlarının lafzı ve ruhunda ifade edilen kurallarla bağdaşıp bağdaşmadığını tespit etmede önemli bir işlev üstlenmektedir.

Bu tez önerisi ve çalışma planının ortaya çıkmasındaki önemli sebeplerden biri, ekonomik yaklaşım ilkesi konusunda yapılacak çalışmaların; vergi yükümlülerinin eylemlerinin “vergi planlaması – vergiden kaçınma”<sup>55</sup> ekseninde ne şekilde nitelendirileceğine yönelik fikir sahibi olabilmek isteğidir.

Bu kapsamda, izleyen bölümde söz konusu kavramlar tanımlanmaya çalışılacaktır.

#### 3.1.Vergi Planlaması

Genel anlamda planlama, gelecekte nelerin, ne zaman ve nasıl yapılması gerektiğine yönelik kararların bugünden oluşturulması sürecidir. Vergi planlaması; finansal planlamanın içinde yer alan bir çalışmadır.<sup>56</sup>

Vergi planlamasının tümünü yapılan tanım ve verilen örneklerle kavramak, ve uygulayabilmek mümkün değildir. İyi bir planlama bilgisinin yanı sıra finansman, yerel ve uluslar arası vergi mevzuatı,

<sup>55</sup> Edvinas Lenkauskas,: “The Borderlines between the Concept of Tax Avoidance and the Other Similar Concepts (September 30, 2014)”, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2503436> veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2503436> (erişim tarihi: 22.05.2022)

<sup>56</sup> Cevat Sözer: “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Vergi Planlaması”, Yeditepe Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Geçiş Dönemi ve Yeni Dönem Uygulamaları konulu Vergi Paneli, 19.10.1998. Mali Çözüm Dergisi, sayı: 45, 1998.

[https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI\\_COZUM/MALICOZUM45.pdf](https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM45.pdf), (Erişim: 27.09.2022)

yatırım ve döviz kazandırıcı hizmetlerin teşviki ve daha bir çok konuda uzmanlık derecesinde bilgi gerektirmektedir. Uygulamada çoğu zaman birkaç uzmanın bir araya gelerek bu tür planlamalar içeren çalışmaları birlikte yürüttükleri görülmektedir.<sup>57</sup>

Vergi planlamasını vergiye karşı tepkinin/direncin meşru biçimi olarak görülebilir. Bu kapsamda kavram, vergi sorumlularının ödedikleri vergiyi azaltma veya ortadan kaldırma çabaları doğrultusunda takınacağı en uygun davranışın belirlenmesi olarak tanımlanabilir.<sup>58</sup>

Bu noktada verilmesi gereken bir tanım da basiretli tacir (tüccar) tanımı olarak akla gelebilir. Zira, her konudaki planlamada olduğu gibi ticari işletmenin kendisi açısından nakit akışlarını ve dolayısıyla vergi yükümlülüklerini planlamasına yönelik girişimlerde bulunmasından doğal bir husus olmayacaktır. Nasıl ki her işletme, kazancını belirli seviyelerde tutmak, artırmak ve maliyetlerindeki artışı önlemek için birtakım çabalarda bulunuyorsa, prensip olarak vergi planlamasını da bu ekseninde düşünmek pekala mümkündür.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun<sup>59</sup> ilgili maddelerinde basiretli iş adamı ve basiretli tacir tanımlarına yer verilmiştir. Her ne kadar özel hukuk alanındaki düzenlemeler de olsa; vergi hukuku uygulaması açısından bu tanımların büyük öneme sahip olması söz konusudur.<sup>60</sup>

6102 sayılı TTK’nın;

- 18’inci maddesinin ikinci fıkrasında “Her tacirin, ticaretine ait bütün faaliyetlerinde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir.”

- 110’uncu maddesinin ikinci fıkrasında “Acente, müvekkilin açık talimatı olmayan konularda, emir alıncaya kadar işlemi geciktirebilir. Ancak, işin acele nitelik taşıması nedeniyle durum müvekkilinden talimat almaya müsait olmazsa veya acente en yararlı şartlar çerçevesinde harekete yetkiliyse, basiretli bir tacir gibi kendi görüşüne göre işlemi yapar.”

- 286’ncı maddesinin birinci fıkrasında “Tasfiye memurları, tasfiye hâlinde bulunan şirketin bütün mal ve haklarının korunması için basiretli bir iş adamı gibi gerekli önlemleri almakla ve tasfiyeyi olabildiğince en kısa zamanda bitirmekle yükümlüdür.”

---

<sup>57</sup> Sözer, a.g.m.

<sup>58</sup> Neslihan Çoşkun Karadağ: “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Cilt 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt I, Ankara, 2009, s. 694

<sup>59</sup> 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>60</sup> Vergi öğretisindeki öneminin yanı sıra, basiretli tacir kavramı, Vergi İdaresi’nin sorumlulara yönelik vergi incelemelerindeki tespitlerde de ön planda yer alabilmektedir.

hükümleri yer almaktadır.

Görüldüğü üzere, basiretli iş adamı ve/veya basiretli tacir gibi hareket etme yükümlülüğü bünyesinde gerektiğinde işletmenin nakit çıkışlarını ve maliyetlerini etkin şekilde ve işletme lehine olacak şekilde planlamayı gerektirmektedir. Buradaki işletme lehine olan durum, herhangi bir finansal planlamada karşı tarafların, üçüncü kişilerin aleyhinde olabilecektir. Bu kapsamda, vergi planlamasının işletmenin lehine ancak diğer taraf olan Vergi İdaresi'nin (Hazine'nin) aleyhine bir durum oluşturması sonucu ile karşı karşıya kalınmaktadır.

Tipke'den aktararak konuyu değerlendiren Akkaya, aşağıdaki üç maddede sayılan eylemleri gerçekleştirmenin vergi yükümlüsünün doğal hakkı olduğuna işaret etmektedir:<sup>61</sup>

- vergileme konusu iktisada olgularla ilişkiye girmeme,
- vergi borcunun doğumuna ilişkin soyut olay tanımı kapsamında işlemleri gerçekleştirmeme,
- ilişkilerinin vergi normlarınca kavranmayan alanlarda yoğunlaştırma.

Bu yorumdan yola çıkıldığında Tipke'nin de ifade ettiği üzere, vergi hukuku, hukuk düzeninin sunduğu olanakların kullanılmasına ve kişilerin iktisadi özgürlüklerini serbestçe kullanmasına saygılı olmak zorundadır.<sup>62</sup>

Öte yandan, bu noktada vergi planlaması ile vergiyi dolanmaya yönelik özel hukuk sözleşme ve eylemlerini (“peçeleme”, “perdeleme”, “verginin dolanılması”, “vergiden kaçınma”) birbirinden ayırma gereği ortaya çıkmaktadır.

İktisadi sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi konusu ile ilişkiye girmemek veya vergi yasalarınca sunulan olanaklardan faydalanmak vergi hukuku bakımından reddedilmeyen davranış biçimleridir. Ancak, özel hukuk biçimlerinin vergisel avantajlara ulaşmak için, vergi normlarının konuluşundaki amaçlarla bağdaştırılamayacak biçimde kötüye kullanımı (verginin dolanımı, peçeleme) tüm vergi sistemlerinde reddedilir.<sup>63</sup>

---

<sup>61</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 91.

<sup>62</sup> Klaus Tipke ve H.W. Kruse: “Abgabenordnung”, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO, 15. Baskı, Köln 1965/80 (Stand November), § 42, Tz. 14. (Aktaran: Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım” s. 92.)

<sup>63</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 92.

Buradan hareketle iktisadi sonuçtan vazgeçilerek vergi konusu ile ilişkiye girilmesinin önlenmesi ve vergi yasalarında sunulan olanaklardan yararlanılması esas itibariyle vergi planlaması olarak değerlendirilebilecek eylemlerdir.

Öte yandan, bu çalışma açısından oldukça önem arz eden ve ekonomik yaklaşım ilkesinin alt başlıklarından “ekonomik irdeleme”ye odaklanılmasında yol gösterici nitelikte olan çıkarım; vergi planlaması ve verginin dolanımının “somut maddi olaya ilişkin” olmasıdır. Nitekim, vergi planlamasında vergi normundaki soyut olay tanımına giren işlemin oluşması engellenir. Öte yandan, verginin dolanımında, doğması olası vergi yükümlülüğünün önlenmesi veya bir vergi kolaylığından yararlanma amacıyla somut maddi olayın “ekonomik öz”den vazgeçmeksizin, soyut olay tanımına uygun, yani olduğundan farklı biçimde sergilenmesi söz konusu olmaktadır.<sup>64</sup>

Vergi planlaması özü itibariyle ekonomik sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi ödememek olarak özetlenebilir. Buna öğretide vergi tasarrufu da denildiği görülmektedir. Yüksek vergili bir tüketim malını satın almamak; o malı tüketme noktasındaki ekonomik sonuçtan vazgeçilmesi anlamını taşımaktadır. Bu hususun bir yükümlü hakkı olduğu konusunda bir tereddüt olmasa gerekir. Nitekim, Smith’in de belirttiği gibi “..... tüketim mallarına konulan vergileri, sonunda hep tüketici öder; genellikle de işine pek elveren biçimde öder. Onları, malları satın almaya ihtiyaç duydukça, azar azar öder. Aynı zamanda dilediği gibi satın alıp almamakta serbest bulunduğu için, bu gibi vergiler yüzünden herhangi bir zamanda herhangi önemli bir tedirginliğe uğrarsa, suç kendisinin olmak gerekir.”<sup>65</sup>

Akkaya’ya göre vergiden planlamasında (Yazar tarafından vergiden kaçınma olarak tanımlananın aslında vergi planlaması olarak ifade edilmesi uygun olacaktır.) birey, vergi konusu ile ilişkiye girmemek suretiyle vergi borcunun doğumunu engellemekte; bunu da yasadaki soyut tanımda gizlenmiş iktisadi sonuçtan vazgeçme yoluyla gerçekleştirmektedir. Bireyin verileme konusu iktisadi unsurla ilişkiye girmediği; bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği hallerde, verginin de doğmayacağı tartışmasızdır. Verginin yasallığı ilkesi, başka türlü bir sonuca ulaşılmasına mani olmaktadır.<sup>66</sup>

Nadaroğlu, her ne kadar “vergiden kaçınma” olarak ifade etmiş bulunsa da görüşüme göre vergi planlaması kapsamında değerlendirilmesi gereken bir tanım olarak ortaya koymuştur. Yazara göre bu eylem,

<sup>64</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 92.

<sup>65</sup> Adam Smith: “Milletlerin Zenginliği”, 11. Baskı, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2008; s.929

<sup>66</sup> Mustafa Akkaya: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, s. 26. (Billur Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.)

vergi borcunun doğumuna sebep olacak olaylarla bağlantı kurulmaması yoluyla verginin ödenmemesidir. (Ancak, vergiyi ödememek yasalara aykırı olarak gerçekleşirse olay vergi kaçakçılığıdır.) Dolayısıyla belirtilen eylem bir suç değildir. Çünkü, vergiden kaçınan kişiye<sup>67</sup> bu olanağı sağlayan bizzat vergi yasalarıdır. Vergiden kaçınma bazen, yasalardaki boşluklardan yararlanmak ya da vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemeye dikkat etmek yoluyla gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumlarda yasaya aykırı bir durum yoktur ve vergiden kaçınma için vergi yasalarında ceza öngörülmemiştir.<sup>68</sup>

Nadaroğlu'nun tanım ve sınıflandırmasından<sup>69</sup> devam edecek olursak; vergiyi ödememek kanunlara aykırı olarak gerçekleştirilirse bunun adı bu kez vergi kaçakçılığı (Yazar Fransızcadan “fraude”, İngilizceden “tax evasion” terimlerini kullanmıştır) olur. Vergiden kaçınma olayı<sup>70</sup> için kanunlarda bir ceza öngörülmemiştir. (Hatta buna imkan sağlayan maddeler mevcuttur) Vergi kaçakçılığı ise, kanuna aykırı bir eylem olduğundan bu tür davranışlar için kanunlarda para, hatta hapis cezaları öngörülmüştür. Bu yönden bakıldığında; vergiden kaçınma vergi kaçakçılığından daha geniş bir kavram olup; vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın meşru olmayan özel bir halidir. Gerek vergiden kaçınma gerek vergi kaçakçılığında sorunun odak noktası verginin hiç ödenmemesinde belirmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere; vergiden kaçınmak için yeterli olan vergi borcunun doğumuna sebep olacak olaylarla bağlantı kurulmamasıdır. Bu kapsamda davranan bir yükümlü ekonomik sonuçtan mahrum kalma durumuna razı olmakta ve vergi ödemekten kurtulmaktadır. Bu durum haliyle, kanuna aykırı bir hareket olarak düşünülemez. Nadaroğlu bu durumu; “herkes kanunlarda öngörülen esaslar dahilinde vergisini ödemekle yükümlüdür ancak mutlaka vergi yükümlüsü olmak için özel bir gayret göstermek zorunda değildir.” diyerek ifade etmiş, bu gibi davranışlarda da kanunlara aykırı bir hal olmadığını belirtmiştir. Yazara göre, bu davranışları gerçekleştirmek her vergi yükümlüsünün yararlanabileceği doğal bir haktır. Vergi planlaması kapsamına muamele, eylem veya işlemler için aşağıdaki iki örnek verilebilecektir.<sup>71</sup>

- Emlak vergisi ödememek için konut satın almayı kirada tutmak.
- Şirket şeklini (şahıs veya sermaye şirketi) vergi faktörünü göz önüne alarak tayin etmek ve daha az vergi ödeyecek bir şirket statüsü benimsemek.

<sup>67</sup> Görüşüme göre vergi planlaması yapan kişiye.

<sup>68</sup> Nadaroğlu: “Kamu Maliyesi Teorisi”, 9. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1996. s. 278-279.

<sup>69</sup> Nadaroğlu, s. 278: Yazar, vergiden kaçınma terimini kullanırken parantez içinde “evasion” (Fransızca) ve “tax avoidance”(İngilizce) kelimelerine yer vermiştir.

<sup>70</sup> Vergi planlamasının ifade edildiği düşünülmektedir.

<sup>71</sup> Nadaroğlu, s. 279.

Ülkemiz uygulaması açısından bakıldığında; vergi planlamasının bir hak olarak uygulamada yükümlülerce yaygın şekilde kullanımının pek de mümkün olmadığı görülmektedir. Bu haliyle mali müşavirlik mesleğine ve işletme vergiciliği<sup>72</sup> denilebilecek bir uzmanlığa olan gereksinimin giderek azaldığını gözlemlemekteyiz.<sup>73</sup>

### 3.2. Agresif Vergi Planlaması

Vergi planlamasının bir vergi yükümlüsü hakkı olduğu bir önceki bölümde ifade edilmekle birlikte; bu planlamanın agresif olma durumunun nasıl bir anlam ifade ettiği ve bu yönüyle agresif hale gelen vergi planlamasının da yükümlü açısından korunması gereken bir hak olup olmadığı ve vergi hukuku açısından uygunluğu son dönemlerde yaygın şekilde tartışılmaktadır.

Gülgün'e göre agresif vergi planlaması (AVP) kavramı, vergi yükümlülerinin vergi kanunlarının lafzına uygun; ancak ekonomik özden yoksun, karmaşık ve vergi avantajı elde etme odaklı işlemlerini ifade etmek için kullanılmaktadır. Agresif vergi planlamasında vergi yükümlüleri, bir vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasında var olan mevzuat uyumsuzluklarını veya yasal boşlukları ustalıkla kullanarak görünüşte yasaların lafzına uygun işlemler meydana getirmektedirler. Bu tür işlemler, vergi planlaması hakkının kötüye kullanılması niteliğinde olduğundan, vergi yükümlülerinin bu tür işlemlere bağlı olarak elde etmeye çalıştıkları vergi avantajları gelir idaresi nezdinde kabul görmemektedir. Bununla birlikte agresif vergi planlaması tasarımlarının görünüşte hukuka uygun olmaları nedeniyle bunların hukuka aykırılığının tespiti güçlük arz etmektedir. Bu tür işlemlerin hukuka aykırılığının tespitinin güçlük arz etmesi ise matrah aşınmasına ve dolayısıyla vergi kaybına sebep olmaktadır.<sup>74</sup>

Yazara göre agresif vergi planlamasının unsurları; “vergi planlamasının varlığı”, “ekonomik özden yoksunluk”, “mevzuat uyumsuzluklarının ustalıkla kullanılması”, “vergi planlaması hakkının kötüye kullanılması”, “yasama organının amaç ve niyetine aykırılık”, matrah aşınması”, “eylemin kanunlar uyarınca suç veya idari para cezası olarak düzenlenmemesi” şeklinde gösterilebilir.<sup>75</sup>

<sup>72</sup> “İşletme vergiciliği” teriminin Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin düzenlenmesinden önce ülkemiz vergi öğretisinde yer almasına vesile olan çalışma için bkz. Şanver, Salih: “İşletme Vergiciliği”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 1968, s. 61-84 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7581>, (Erişim: 22.08.2022)

<sup>73</sup> Ülkemizde vergiden kaçınma ve vergi planlaması eksenindeki bir değerlendirme için bkz. Türkmen Pedük: “Kanuna Karşı Hile, Muvazaa, Peçeleme ve Vergi Planlaması Kavramları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 155, Kasım 2005

<sup>74</sup> Sabahettin Gülgün: “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji Ve Unsurları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 327, Aralık 2015.

<sup>75</sup> Gülgün, a.g.m.

Tüm bu unsurların varlığına rağmen; vergi uygulamasında vergi planlaması, vergi tasarrufu, vergiden kaçınma kavramlarının kesişme kümesinde karmaşık durumlar ortaya çıktığından; agresif vergi planlamasının da hangi eksenle ele alınması ve kavram olarak bunlardan hangisine daha yakın olduğunun tespiti önem arz edecektir. Özellikle, ülkemiz uygulaması açısından bakıldığında; agresif vergi planlaması şeklinde yapılan tanım ile vergiden kaçınma ya da peçeleme tanımlarının örtüşüp örtüşmediği önem arz eden bir konu olarak karşımıza gelmektedir.

Agresif vergi planlaması tanımını vergi hukukunda yorum perspektifinde ele alan Akel, çalışmada; önlenmesi gereken bir vergi planlaması formu olarak “agresif vergi planlaması” tanımını OECD’nin ürettiği tespiti yapmaktadır. Yazara göre; vergi hukukunda yorum yapan klasik kaynakların (yasama yorumu ile idarî, yargısal ve bilimsel yorum) yanında ve hatta ötesinde, vergisel işlemlerde neyin agresif vergi planlamasına temas ettiğine ilişkin analizde, aslî bir yorum organı olarak OECD bizatihi ve tek başına karşımıza çıkmaktadır. İlaveten bu nitelemeden de her türlü vergi planlamasının değil; OECD nezdinde agresif vergi planlaması olarak tanımlanan faaliyetlerin engellenmesi için girişimlerde bulunulduğu anlaşılmaktadır.<sup>76</sup>

OECD’nin bu yaklaşımının ülkemiz açısından da belirli karşılıklar bulduğu resmi kaynaklar nezdinde de ortaya çıkabilmektedir. Türk Vergi İdaresi bünyesinde denetimle görevli Vergi Denetim Kurulu’nun (VDK) 2016 ve 2017 Faaliyet Raporlarında yer alan belirlemeler kapsamında; “OECD’nin ilgili eylem planı çerçevesinde vergi planlaması ve agresif vergi planlaması ile mücadele” şeklinde bir amaca ve buna yönelik oluşturulan çalışma grupları bulunduğu bilgisine ulaşılabilmektedir.<sup>77</sup>

Yine, Akel’e göre; genel anlamda BEPS Projesi olarak tanımlanan OECD’nin eylem planları kapsamındaki çalışmalar ile mevcut sistemin yasal boşlukları ile açıklıklarından istifade ederek daha avantajlı vergisel işlemlerin uygulandığı yerlere yapay olarak karların aktarıldığı kurumlar vergisi planlama stratejilerine karşı, net uluslararası çözümler ile hükümetleri koruma amaçlanmaktadır. Bu bağlamda BEPS de bizatihi bir vergi planlaması stratejisi olarak belirtilmektedir. Ancak önlenme amacı içinde olunması sebebiyle de bir agresif vergi planlaması çeşidi olduğu söylenebilecektir.<sup>78</sup>

---

<sup>76</sup> Yeliz Neslihan Akel: “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:337, Ekim 2016.

<sup>77</sup> [https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2017.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf), “Vergi Denetim Kurulu 2017 Yılı Faaliyet Raporu” s. 70.

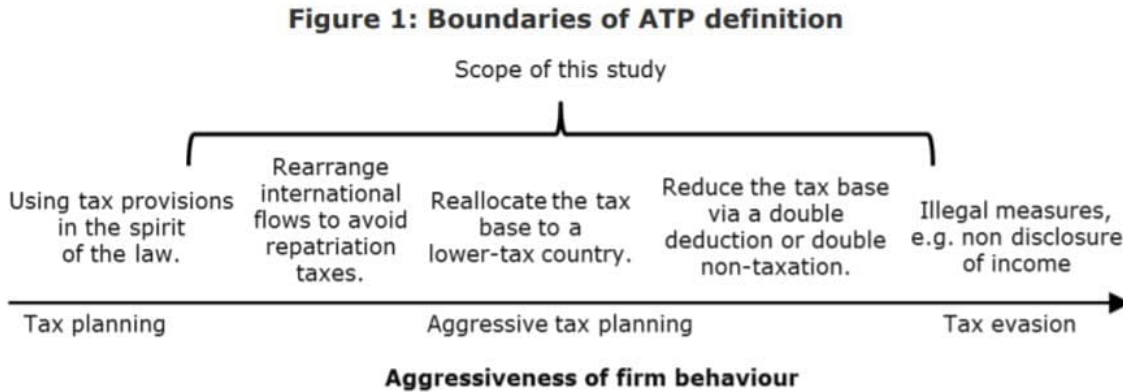
[https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK\\_2016\\_Faaliyet\\_Raporu\\_22.05.17.pdf](https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_2016_Faaliyet_Raporu_22.05.17.pdf), “Vergi Denetim Kurulu 2016 Yılı Faaliyet Raporu”, s. 95.

<sup>78</sup> Akel, a.g.m, s. 105.

Agresif vergi planlamasını yorum perspektifinde ele alan Akel, yorumu yapan kaynak bakımından yorum çeşitlerini öğretide yer alan genel kapsamda yasama yorumu, idari yorum, yargısal yorum ve bilimsel yorum olarak ele aldıktan sonra “uluslararası örgütlerin yorumu” adı altında bir yorum çeşidi eklemiştir.<sup>79</sup> Dolayısıyla bu yorum başlığı altında vergi planlaması ve agresif vergi planlamasını açıklamalarına yer vererek iki uluslararası örgüt olarak sırasıyla OECD ve Avrupa Birliği perspektifinde agresif vergi planlaması konusundaki eylem planlarına değinmiştir.

Avrupa Komisyonu’nun 2017 yılında yayınladığı “Agresif Vergi Planlaması Göstergeleri Nihai Raporu”nda,<sup>80</sup> agresif vergi planlamasının tanımı ve kapsamına dair bir başlık altında konu ele alınmıştır. Buna göre; bir vergi sistemindeki lafzi hükümlerden (ki bu hükümlerin söz konusu maddi olaya lafzi olarak bu şekilde uygulanması, hükümlerin ruhu ve konuluş amacı ile hükümlerin lafzı arasında uyumsuzluk yaratmaktadır) veya iki ya da daha fazla vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluktan vergi yükünün azaltılması amacıyla yararlanılması (bunların varlığından hareketle avantaj yaratılması) olarak tanımlanmıştır.<sup>81</sup>

Agresif vergi planlamasının sınırlarına dair, yine ilgili kaynakta şu şemaya yer verilmiştir.<sup>82</sup>

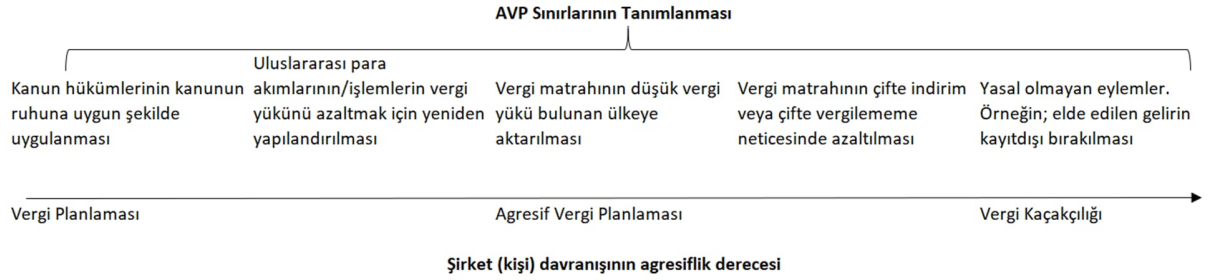


<sup>79</sup> Akel, a.g.m, s. 96.

<sup>80</sup> [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-03/taxation\\_papers\\_71\\_atp\\_.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/taxation_papers_71_atp_.pdf), “Aggressive tax planning indicators – Final Report”, European Commission, Taxation Papers, Working Paper No 71-2017, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017, s. 23

<sup>81</sup> Tanımda yer alan “technicalities” deyiimi; bir kanun hükmünde veya hukuk kurallarında yer alan lafzın, söz konusu hüküm ya da kuralın konuluş amacına (özüne) aykırı bir durumda kullanılması olarak düşünülmelidir.

<sup>82</sup> “Aggressive tax planning indicators – Final Report”, European Commission, s. 23



Görüldüğü üzere agresif vergi planlaması; prensip olarak vergi kanunlarının lafzına uygun görünen ancak bunların ruhuna aykırı nitelenebilecek eylemlerle ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle de aslında agresif vergi planlamasının bir vergiden kaçınma ve/veya peçeleme işlemi olarak da addedilmesi imkan dahilinde gözükmektedir.

Agresif vergi planlamasının altında bir işletme vergiciliği biliminin olduğu da pekala düşünülebilir. Bu tür eylemlerin planlanması ve geliştirilmesi belirli ölçülerde ülkeler arasındaki vergi düzenlemeleri arasındaki farklılıklardan (vergi arbitrajı olarak da nitelenebilir) kaynaklandığı gibi; bir ülkedeki kanun koyucunun belirli alanlarda yeterli düzenleme yapmasından kaynaklanabilir. Ancak kanun koyucunun tüm çabaları ile vergiden kaçınmayı önleyen düzenlemeler yapsa da; ekonomik ve ticari hayatın pratiğinde yükümlülerin her zaman agresif vergi planlaması alternatifleri bulması imkan dahilindedir.<sup>83</sup>

Zira, adaletin bütün alışılmış ilkelerine aykırı olarak, kanun önce kışkırtmayı yaratabilmekte; sonra ona kendini kaptıranları cezalandırabilmektedir.<sup>84</sup>

### 3.3. Vergiden Kaçınma

Ekonomik yaklaşım ilkesinin, öz olarak vergi hukukunun kendini ve ilkelerini koruma refleksi olarak nitelendiğini<sup>85</sup> düşünürsek, vergiden kaçınmanın önlenmesinde önemli bir yere sahip olduğu sonucuna ulaşmaktayız.

“Vergiden kaçınma”, vergi yükünün gayrimeşru yollardan azaltılması olarak tanımlanabilir.<sup>86</sup>

<sup>83</sup> Agresif vergi planlamasının uluslararası alandaki uygulamasının son dönemde yaygınlaşması üzerine bir çalışma için bkz. Nigel Feetham; “Tax Arbitrage – The Trawling of the International Tax System”, Londra, Spiramus Press, 2011.

<sup>84</sup> Smith, s. 929

<sup>85</sup> Klaus Tipke, Steuerechtsordnung C. III, s. 1309, (Aktaran: Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s.33)

<sup>86</sup> Çilingir, s. 110.

Vergiden kaçınma ve peçeleme işlemlerinin (sözleşmelerinin) aynı başlık altında ele alınması bu çalışmanın bazı gerekliliklerinden kaynaklanmaktadır.

Öncelikle şunu belirtmek gerekir ki, vergiden kaçınma gerek ülkemiz gerek yabancı ülke hatta uluslararası (uluslar üstü) örgütler nezdinde dahi tanımlanmasında büyük güçlükler barındıran<sup>87</sup> ve bu anlamda zaman zaman yasal eylemler bütünü; bazı durumlarda ise vergi yükümlüsünün vergi yükünü kanunların himaye edemeyeceği şekilde azaltması olarak tanımlanabilmektedir.

Günümüzde tüm ülkelerde, vergi yükümlüleri bazı yöntem ve imkanlardan yararlanmak suretiyle vergi ödememenin yani, vergiden kaçınmanın yollarını aramakta ve kanunların boşluklarından yararlanarak bu çabalarında başarı sağlamaktadır.<sup>88</sup>

Bu çalışmada, ülkemiz uygulamasında; özü itibarıyla peçeleme olarak nitelenen işlem ve sözleşmelerin de “vergiden kaçınma” kapsamında ele alınması söz konusu olmuştur.

Vergi hukuku, hukuk düzeninin sunduğu olanakların kullanılmasına ve kişilerin iktisadi özgürlüklerini serbestçe kullanmasına saygılı olmak zorundadır.<sup>89</sup> Öte yandan, bu noktada vergi planlaması ile vergiyi dolanmaya yönelik özel hukuk sözleşme ve eylemlerini (“peçeleme”, “perdeleme”, “verginin dolanılması”, “vergiden kaçınma”) birbirinden ayırma gereği ortaya çıkmaktadır.

Vergiden kaçınmanın tanımlanması; özellikle son dönemlerde anayasal vergilendirme ilkeleri ve vergi yükümlüsünün hakları ile çelişkili vergi idareleri uygulamalarını da beraberinde getiren bir bütün içinde gittikçe zorlaşmaktadır. Bir tanım vermeye gerek olup olmadığı bir yana dursun; vergiden kaçınma teriminin vergi planlaması ve vergi kaçırma ile ayrıştığını ilk aşamada ortaya koymak yerinde olacaktır. Zira; vergi planlaması işletme vergiciliği prensiplerini ve vergi müşavirliği yetkinliklerini gerektiren yasal bir süreçtir. Vergi yükümlüsünün bir hakkı olarak vergi idarelerince göz edilmesi esastır. Vergi kaçırma ise, her ülkede olduğu gibi bünyesinde suç olarak tanımlanmış unsurları içermelidir. Bu iki tanım arasındaki bir yerde olduğu bir önceki bölümde anlatılan “agresif vergi planlaması” terimi vergiden kaçınmaya biraz daha yakın olarak görülebilmekle birlikte; bu terimin aslında son dönemde ortaya çıktığı dikkate alındığında ancak vergiden kaçınmanın geçmişinin ve vergiden kaçınmaya karşı getirilen gerek yasama gerek idari

<sup>87</sup> Gutmann, Daniel, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”), s. 11.

<sup>88</sup> Nadaroğlu, s. 279.

<sup>89</sup> K. Tipke ve H.W. Kruse: “Abgabenordnung”, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO, 15. Baskı, Köln 1965/80 (Stand November), § 42, Tz. 14. (Aktaran: Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 92)

aşamadaki tedbirlerinin tarihlerinin daha eski olduğu düşünüldüğünde, bu tanımdan da farklı olduğu görülmektedir.

Bu çalışmada prensip olarak cevabı aranan sorular aşağıdaki gibi düşünülebilir.

1- Vergiden kaçınma nedir?

2- Vergi planlaması bir hak mıdır ve bu hakkın sınırı hangi kapsamdadır?

3- Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukukuna ne sağlamaktadır? Vergiden kaçınma ile mücadelede bu ilkenin rolü nedir?

Bu bağlamda çalışmadaki asıl amaç, ekonomik yaklaşım ilkesinin yorum, ispat ve nitelendirme nezdinde açıklanması sonrasında özellikle “ekonomik irdeleme” çerçevesinde ekonomik yaklaşım ilkesinin “vergiden kaçınmanın önlenmesi” noktasında Türk Vergi Hukuku’ndaki uygulama alanı üzerinde durulmasıdır.

Yabancı ülke uygulamalarında ekonomik yaklaşım ilkesine benzer kapsamdaki düzenlemeler ve yargı içtihatları da ele alınırken “vergiden kaçınmanın önlenmesi” ekseninde bu karşılaştırma yapılacaktır.

Günümüzde “Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi ve gerekçesi çerçevesinde ekonomik yaklaşım ilkesi”ni ortaya koyduğu yaklaşımları bu maddenin 3/B fıkrasındaki “vergilelendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmünden hareketle ekonomik yaklaşım ilkesinin “kötüye kullanımı önleyici genel kural” (GAAR) olarak esas alınması söz konusu olabilmektedir.<sup>90</sup> “Kötüye kullanımı önleyici genel kural/düzenleme” (GAAR) tanımı itibarıyla “genel suistimali önleyici düzenleme” veya “genel vergi güvenlik müessesesi” olarak ifade edilebilir. İşte burada güvenlik sağlanmak istenen veya süistimal kapsamında ortaya çıkan vergi yükümlüsü davranış biçimi vergiden kaçınmadır.

Türk Vergi Hukuku Sisteminde vergilelendirme düzenini bozucu ve vergi kaçırma amacına yönelen her türlü suistimaller ile hakkın kötüye kullanılmasını önleme gayesine dair olarak “özün biçime önceliği ilkesi” adıyla ifade edilebilecek “genel suistimali önleyici düzenleme” Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 3/B maddesindeki düzenlemedir.<sup>91</sup>

<sup>90</sup> Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 10.12.2015 tarih ve E. 2015/2797, K. 2015/8510 sayılı Kararı. [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Erişim: 20.09.2022)

<sup>91</sup> Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 10.12.2015 tarih ve E. 2015/2797, K. 2015/8510 sayılı Kararı. [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Erişim: 20.09.2022)

Bu görüşe göre; belirli ekonomik çıkarları elde etmek üzere hareket eden tarafların, ekonomik çıkarları kanunları dolanarak elde etmesi imkan dahilindedir. Vergi, özünde ekonomik (birçok durumda özel hukuk ilişkisi kapsamındaki bir ilişkiye istinaden ortaya çıkan) bir sonuç olduğuna göre, vergilendirilmesi gereken ekonomik sonucun da tarafların veya taraflardan birinin biçimsel işlemleriyle vergi dışı bırakılması ihtimal dahilindedir. Bu bağlamda; ekonomiklik ilkesi içerisinde hareket eden vergi sükjelerinin (vergiye tabi işleme taraf olanların, vergi yükümlülerinin) hazineci (vergi idaresi açısından azami vergi gelirini yaratacak şekilde) davranması beklenemeyecektir. Bu olasılık, ekonomik yaklaşım ilkesini varlığını zorunlu kılmaktadır. Nasıl ki taraflar ilişkilerinde genellikle ekonomiklik ilkesi çerçevesinde hareket ederlerse, vergi hukukunun da aynı ilkeyi, aynı şartlarla kullanması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

İktisadi sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi konusu ile ilişkiye girmemek veya vergi yasalarınca sunulan olanaklardan faydalanmak vergi hukuku bakımından reddedilmeyen davranış biçimleridir. Ancak, özel hukuk biçimlerinin vergisel avantajlara ulaşmak için, vergi normlarının konuluşundaki amaçlarla bağdaştırılamayacak biçimde kötüye kullanımı (verginin dolanımı, peçeleme) tüm vergi sistemlerinde reddedilecektir.<sup>92</sup>

İşte vergiden kaçınma tanım itibarıyla bu reddedilen kötüye kullanım biçimleri neticesinde ortaya çıktığından vergi planlaması (vergi tasarrufu) olarak nitelenebilecek davranış biçimlerinden ayrılmaktadır.

Öte yandan, bu çalışma açısından oldukça önem arz eden ve çalışmanın ekonomik yaklaşım ilkesinin alt başlıklarından “ekonomik irdeleme”ye odaklanmasında yol gösterici nitelikte olan çıkarım; vergi planlaması ve verginin dolanımının “somut maddi olaya ilişkin” olmasıdır. Nitekim, vergi planlamasında vergi normundaki soyut olay tanımına giren işlemin oluşması engellenir. Öte yandan, verginin dolanımında, doğması olası vergi yükümlülüğünün önlenmesi veya bir vergi kolaylığından yararlanma amacıyla somut maddi olayın ekonomik özünden vazgeçmeksizin, soyut olay tanımına girmeyen, yani olduğundan farklı biçimde sergilenmesi söz konusu olmaktadır.<sup>93</sup>

Bu noktada; vergiden kaçınmanın mevzuatımızda bir tanımının ve kapsamının bulunmadığını belirtmekte yarar olmakla birlikte; Vergi İdaresi’nin özellikle Tebliğ bazında yaptığı açıklamalar; en azından vergiden kaçınmanın kapsamının ne olabileceği, vergiden kaçınmanın hangi suretlerle gerçekleşebileceği konusunda fikir verebilmektedir.

---

<sup>92</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 92.

<sup>93</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 92.

1972 yılında yayımlanan 101 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği'nde<sup>94</sup> "Maliye Bakanlığı'na yapılan müracaatlardan ziraî işletmelerin mülkiyet durumları dolayısı ile Küçük Çiftçi muaflığının tayininde tereddüde düşüldüğünün anlaşıldığı belirtilerek; bu husus ile ilgili uygulama şekilleri açıklanmıştır. Tapuda ana veya baba veyahut da her ikisi adına kayıtlı olup ana, baba ve reşit çocuklar tarafından birlikte işletilen ziraî işletmelerde küçük çiftçi muaflığı hakkında şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Bilindiği üzere; kanunlarımızda çocukların ana veya baba veyahut her ikisi ile ortak olarak ziraî işletme işletmelerini engelliyen bir hüküm bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 202 sayılı Kanun'la değişik 10'ncu maddesinin ikinci fıkrasında; aile reisi beyanına tabi ziraî gelirlerde işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarlarının; aile reisi, eş ve küçük çocuklar için topluca nazara alınacağı açıklanmış, üçüncü fıkrasında da, ortaklıklarda küçük çiftçi muaflığının, ortaklığın işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçülerine göre tayin edileceği hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Bu itibarla, ortaklık halinde yürütülen ziraî faaliyete ait eşin ziraî geliri aile reisi beyanına tabi olmakla beraber reşit çocukların herbirinin işletmenin ortağı olarak kabul edilmeleri ve hasılatтан hisselerine isabet eden miktar üzerinden vergilendirilmeleri lâzımdır.

Ancak tatbikatta mükelleflerin vergiden kaçınmak ve müterakki nisbetten kurtulmak amacıyla işletme ile ilgisi bulunmayan reşit çocukları adına da mahsul satışları göstermek suretiyle muvazaalı yollara baş vurdukları görülmektedir. Onun içindir ki bu şekilde ortaklık tesis eden mükelleflerin durumlarının inceleme raporu veya yoklama fişleriyle tesbit edilmesi ve ondan sonra vergilendirme işlemine tevessül olunması halinde yersiz uyuşmazlıklar önlenmiş olacaktır."

Belirtilen bu açıklama; 2365 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan düzenleme öncesine ait olmasından hareketle, önem arz etmektedir.

Yine; bir Kanun'un yorumlanması ile ilgili Vergi İdaresi'nin 35 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>95</sup> yer verdiği şu açıklamalar önem arz etmektedir.

"Bilindiği üzere, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na(1) ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve nispi vergiye tabi tutulan kağıtlar bazı hallerde çok yüksek meblağlar içermekte veya uzun bir döneme ilişkin olabilmektedir. Damga verisinin önemini, oranından çok, bu oranların uygulanacağı "belli para"nın büyüklüğünün belirlemesi vergiden kaçınmalara ve mükellef şikayetlerine yol açmaktaydı.

<sup>94</sup> 24.05.1972 tarih ve 14195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>95</sup> 29.07.1998 tarih ve Mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu nedenle, 4369 sayılı Kanunun(2) 77 nci maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına bir hüküm ilave edilerek fıkra, "Kağıtların Damga Vergisi bu Kanuna kli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınır. Şu kadar ki her bir kağıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 200 milyar lirayı aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır." şeklinde yeniden düzenlenmiş ve yapılan değişiklik anılan Kanunun yayımlandığı 29/7/1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir."

Vergi İdaresi'nin konuya ilişkin yaklaşımı bu yönde olmakla birlikte; 4369 Sayılı Kanun'daki<sup>96</sup> ilgili düzenlemeye yönelik madde gerekçeleri ve genel gerekçe incelendiğinde vergiden kaçınma ile ilgili bir belirleme olmadığı; bilakis vergi yükünün katlanılamaz boyutlara ulaşabileceğinden bir üst had belirlemeye yönelik düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>97</sup> "9.2.2. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesinin şartları" bölümünde de; devir ve bölünme hallerinde zarar mahsubu yapılması (ve bu kapsamda geçmiş yıllar zararlarının mahsubu suretiyle bir nevi vergi avantajı sağlanması) şartlarına ilişkin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun<sup>98</sup> 9'uncu maddesinde yer alan düzenlemeler kapsamında şu açıklamalar yapılmıştır:

"Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için "aynı faaliyete devam" şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14 üncü maddesinde yer alan "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır."

Bu açıklamaların akabinde ise; "Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya

<sup>96</sup> [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk\\_4369\\_sayili\\_kanun\\_1.pdf](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/6183/tvk_4369_sayili_kanun_1.pdf), Erişim tarihi: 27.02.2022.

Madde gerekçesindeki açıklamalar: "488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 sayılı Tablosunda yer alan ve nispi vergiye tabi tutulan kağıtlar bazı hallerde çok yüksek meblağlar içermekte veya uzun bir döneme ilişkin olabilmektedir. Bu durum kağıtların vergisinin o kağıdı tanzim ve imza edenlerin sermayelerinden daha fazla olabilmesine yol açmaktadır. Yapılan düzenleme ile 1 sayılı tablodaki her bir kağıt için hesaplanacak damga vergisi tutarına bir üst sınır getirilmektedir. Ancak, tabloda bazı kağıtlar için özel olarak belirlenmiş üst sınırlar bulunduğu için bu limitlerin yeni düzenleme ile getirilen genel sınır içindeki yerlerini koruması da sağlanmış olmaktadır."

<sup>97</sup> 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>98</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.” şeklinde yapılan bir belirleme bulunmaktadır.

Yukarıda yer verilen Vergi İdaresi’nce yayımlanmış Genel Tebliğlerden görülebileceği üzere, vergiden kaçınmanın mevzuatımızda bir tanımı olmamakla birlikte, önlenmesi gereken bir eylem olarak tanımlandığı ve İdare’nin belirli açıklamalarında bu esasa dayanılarak hareket edildiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki ayrım açısından konuya geri dönersek; vergi planlamasının kapsamını belirleyen Akkaya, vergi borcunu etkileme çabaları ve bunların özel hukuk işlemlerinde yoğunlaşmasından işte bu aşamada bahsederek; vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki temel sınırı bence çizmektedir. Vergiden kaçınmayı; “bireyin vergileme konusu iktisadi sonuçtan vazgeçmeksizin, vergi yükünü etkileme yönündeki gayretleri” olarak tanımlamak pekala mümkündür. Yazarın ifade ettiği üzere bireyler, vergi normunda vergilendirilmesi öngörülen “soyut olay” (soyut tanımıyla vergiyi doğuran olay) tanımına uygun maddi olayı (vakıa; somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olay) soyut tanımdaki iktisadi içerikle, ancak farklı özel hukuk form veya formlarında sergilemek suretiyle vergi borcunu etkilemeye çalışırlar. Bu çabaların vergi hukuku bakımından geçerliliği/geçersizliği vergi normunun yorumu ve “özellikle de somut maddi olayın nitelenmesi problemleriyle iç içe geçmiş durumdadır.”<sup>99</sup>

#### **4. Konunun Sınırlandırılması ve Plan**

Önceki bölümlerdeki açıklamalar çerçevesinde; vergiden kaçınmanın önlenmesinde Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinin yerinin irdelenmesi bu çalışmanın amaçlarından biridir. Bu kapsamda bu çalışmada; vergi normunun uygulanması aşamasında maddi vakıanın saptanması ve nitelenmesi sürecine ağırlık verilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Nitekim; ekonomik yaklaşım ilkesinin vergiden kaçınmanın önlenmesindeki kullanımı sırasında asıl problemli olan alanın yorum (“ekonomik yorum”) boyutundan ziyade nitelendirme (“ekonomik irdeleme”) olduğu görülmektedir.

Akkaya’ya göre özel hukuk işlemlerinin vergi yükünden kurtulmak, vergi yükünü azaltmak veya vergisel avantajlara erişmek (bir başka deyişle vergileme bakımından önemli soyut unsurlardan birini ya da birkaçını etkilemek) amacıyla olağan işlevleri dışında kullanılmaları ya da farklı biçimlendirilmeleri halinde

---

<sup>99</sup> Akkaya: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”), s.26.

vergisel motivasyonlu (saikli) özel hukuk işlemlerinden söz edilmektedir. İşte vergi hukukunun vergi borcunu yukarıda yer verilen çerçevede etkileme çabalarına karşı reaksiyonu olarak “ekonomik yaklaşım ilkesi” ortaya çıkmıştır.<sup>100</sup>

Yirminci yüzyılın son çeyreği ve yirmi birinci yüzyılın başında; küreselleşmenin siyasi, ekonomik ve sosyal-kültürel alanda dünya üzerinde egemen olması; faaliyetleri ülke sınırlarını aşan küresel aktörlerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Küresel aktörlerin başında çok uluslu şirketler gelmektedir. Çok uluslu şirketlerin ekonomik faaliyetleri uluslar üstü bir nitelik göstermektedir. Bu faaliyetler, vergilendirmede yeni durumları beraberinde getirmiştir. Transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi bazı vergi güvenlik müesseselerinin bu noktada öncelikli olarak ortaya çıktığı ve önem kazandığı düşünülebilir. Ancak; bu konu kadar önemli bir konu da “vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın” ulusal ve zaman zaman uluslararası düzeyde bulduğu uygulama alanıdır.

Son dönemde dünya ekonomisine yön veren birçok çok uluslu şirket; uygulamalarının vergiden kaçınma, agresif vergi planlaması yapma, hakkı (hukuku) kötüye kullanma, kanuna karşı hile gibi eylemlerde bulundukları gerekçesiyle oldukça yüksek tutarlarda vergi tarhiyatlarına muhatap olmuştur. Bu çerçevede, çok uluslu şirketlerin gerçekleştirdikleri işlemlerde vergi uyumsuzlukları artmaktadır. Ancak; bu şirketler ilke olarak kanun ve kurallara sıkı sıkıya bağlı olmayı şirket politikalarında üst sıralarda tutmaktadır. Vergi kanunlarına uymamak, vergi kaçırmak veya vergi kaybına ihmalden ötürü sebep vermek gibi durumların ortaya çıkmaması için çok büyük teknoloji ve insan kaynağı yatırımı yapmaktadırlar. Bu noktada; çıkan uyumsuzluklara da bakıldığında uygulamada genellikle bunların “yorum farkı” tanımı ile özetlenmeye çalıştığı görülebilmektedir.

İşte bu noktada; vergi hukukunda idare ile vergi yükümlülerinin arasında vergi kanunlarının uygulamasındaki bir yorum farkının yanı sıra; vergi yükümlüleri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin vergi kanunlarının uygunlukları seviyesi noktasında da ciddi bir yorum farkı olduğu söylenebilir. Bu farkı anlayabilmek ve uygulamada gündeme gelen uyumsuzlukların çözümünü irdeleyebilmek için “vergi hukukunda yorum” ve “vergi hukukunda ispat” konularının incelenmesi gerekmektedir. Bu noktada da; gerek yorum gerek ispat noktasında “vergi hukukunda ekonomik yaklaşımın” anlam ve sonuçları üzerinde durulmalıdır.

---

<sup>100</sup> Akkaya, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”; (Yaltı, “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”), s. 28, 29.

Bu çalışmada; vergi hukukumuzun esaslarından olan ekonomik yaklaşım ilkesi ülkemiz öğretisindeki yerinin yanı sıra yargı ile yürütme organlarının konuya yaklaşımı çerçevesinde ele alınacaktır. Bu ilkenin diğer ülkelerin vergi sistemleri nezdinde de incelenmesi ve karşılaştırmalı olarak vergi uyuşmazlıklarının ortaya çıkması ve çözümündeki önemi üzerinde durulacaktır. Ülkemiz vergi sisteminde ekonomik yaklaşım ilkesinin kanuni dayanağı olarak görülen Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesinin düzenlenmesindeki amaç bu düzenlemeye kaynak olan ülkedeki ekonomik yaklaşım ilkesi de incelenecektir.

Öte yandan; ekonomik yaklaşım ilkesinin muvazaa, peçeleme, vergiden kaçınma, kanuna karşı hile, hakkın kötüye kullanılması, gibi kavramlar ile ilişkisi ve hatta zaman zaman bu kavramların tanımlanmasındaki yeri nezdinde değerlendirilmesi de amaçlanmaktadır.

Konuya ilişkin ülkemiz ve bazı ülke vergi sistemlerindeki ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik mevzuat ve öğreti üzerinden durulduktan sonra; geçmişten günümüze bu ilkenin vergi uygulamalarında yargı, idare ve vergi yükümlülere bakımından ortaya çıkardığı ve/veya çözüme ulaştırdığı uyuşmazlık örnekleri ele alınacaktır.

Sonuç olarak, bu çalışmada ekonomik yaklaşım ilkesinin ulusal, bazı ülkeler ve uluslararası vergi hukuku öğretisindeki yerinin yanı sıra; son dönemde gündeme gelen uyuşmazlıkların ortaya çıkışı ve çözümündeki anlamının ayrıntılı bir şekilde incelenmesi amaçlanmaktadır.

Bu çalışmanın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere üzerinde çalışmanın odak noktası da; ekonomik yaklaşım ilkesinin yorum, ispat ve nitelendirme nezdinde açıklanması sonrasında özellikle "ekonomik irdeleme" çerçevesinde ekonomik yaklaşım ilkesinin "vergiden kaçınmanın önlenmesi" noktasında Türk Vergi Hukuku'ndaki uygulama alanı üzerinde durulmasıdır. Bu yönden bakıldığında; bir hak olarak vergi planlaması ve yasaklanan bir eylem olarak vergiden kaçınma arasındaki farkı ortaya koymak önem arz etmektedir. Vergi yükümlüsünün vergi planlaması hakkını ihlal etmeden, kamu yararını gözetmek amacıyla vergiden kaçınma ile nasıl mücadele edilebileceğine dair tespitlerde ve önerilerde bulunulması da yerinde olacaktır.

## **II. BAZI YABANCI ÜLKE UYGULAMALARINDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ**

### **1. Genel Olarak**

Bu bölümde bazı yabancı ülkelerdeki ekonomik yaklaşım ilkesine benzer düzenlemeler ve yargı içtihatlarına yer verilmesi amaçlanmaktadır. Konunun sınırlandırılması ve planlanmasında yer verildiği üzere, yabancı ülke uygulamalarında ekonomik yaklaşım ilkesine benzer kapsamdaki düzenlemeler ve yargı içtihatları da ele alınırken “vergiden kaçınmanın önlenmesi” ekseninde bu karşılaştırma yapılacaktır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi veya bu ilkenin izlerini taşıyan benzer esaslar günümüzde birçok ülkenin vergi mevzuatında yer almaktadır.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin çıkış noktasının Alman vergi mevzuatı olduğu dikkate alındığında; bu ilkenin yasalaşması ve günümüze gelmesini içeren yüz yılı aşkın bir süredeki gelişmelerin ele alınması uygun olacaktır.

Benzer olarak bir diğer Kıta Avrupası ülkesi olan Polonya’da ekonomik yaklaşım ilkesinin izlerini taşıyan bir düzenlemenin (bu esasın mevzuatta olmadığı uzun bir süre sonunda) 2000’li yıllarla birlikte gündeme geldiği görülmüştür. Bunun öncesinde vergi uygulamasında muamele, işlem ve eylemlerin özel hukuktaki çerçeveleri ile ele alınması söz konusu olmuştur. Öte yandan, 2003 yılında yapılan düzenleme 2004 yılında Polonya Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiş; 2016 yılında yapılan ve AB Komisyonu’nun Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktifi’ndeki esasların Polonya’nın yerel vergi düzenlemelerinde yer alması amacını taşıyan düzenleme ile, ekonomik yaklaşım ilkesinin izlerini taşıyan bir esas ülkenin vergi mevzuatında yer almıştır. Bu açıdan kıta Avrupası Hukuku’nda bu iki ülkedeki uygulamanın tez konusu açısından incelenmesinin uygun olacağı düşünülmüştür.

Yabancı ülkelerde ekonomik yaklaşım ilkesine benzer kapsamlı düzenlemeler ve özellikle GAAR olarak nitelenebilecek araçların varlığının uluslararası (uluslar üstü) inisiyatifler neticesinde ortaya çıktığı görülmektedir. Özellikle son dönemlerde bu yöndeki çabaların ve girişimlerin ağırlık kazandığını belirtmekte yarar olacaktır. Diğer bir deyişle Avrupa Birliği ve OECD gibi uluslararası (uluslar üstü) örgütler üyelerine vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik düzenlemeler yapmak konusunda tavsiye ve hatta direktifler vermektedir. Dolayısıyla, ekonomik yaklaşım ilkesinin Avrupa Birliği nezdindeki düzenlemeler, yargı kararları ile OECD bünyesinde gündeme gelen eylem planları kapsamında incelenmesi de önem arz edecektir.

## 2. Kıta Avrupası Hukuku

Ekonomik yaklaşım ilkesinin yurtdışı uygulamalar kapsamına bakıldığında; bu yönde birebir bir ilkenin varlığından bahsedip karşılaştırma yapmak mümkün olmamaktadır. Ancak, özün biçime önceliği gibi bir ilkeden hareket edersek ve genel kabul görmüş Medeni Hukuk prensiplerinden bahsederek çıkarımlar yapılabilir.

Deak'in ifade ettiği şu değerlendirme bir başlangıç noktasını oluşturabilir: “Kıta Avrupası’nda hukukun kötüye kullanılması öğretisi uygulanırken, Anglosakson hukuku ekonomik öz öğretisini ortaya çıkarmıştır.”<sup>101</sup> O halde “hukukun kötüye kullanılması” ve “ekonomik öz” öğretilerinin karşılaştırılmasını bu çerçevede şu şekilde yapılabilecektir: “Anglosakson hukuku olağan ticari davranışla ilgilenirken, Kıta Avrupası hukuku hakların kullanılmasının sınırlarına odaklanmıştır. Bu nedenle, Anglosakson hukuku piyasa ekonomisinde neyin olumlu olduğunu araştırmakta, Kıta Avrupası hukuku temsilcileri ise hukukun kötüye kullanılması, diğer bir ifadeyle, hakların kullanılmasının sınırları temelinde konunun olumsuz boyutu ile ilgilenmektedirler.”<sup>102</sup>

Yine Deak tarafından ifade edildiği üzere, vergiden kaçınma ile farklı kültürlerde farklı yollarla mücadele edilmektedir. Kıta Avrupası’nda, genel vergiden kaçınma karşıtı kurallar (“General anti-avoidance rule/rules” / “GAAR”<sup>103</sup>) mevcuttur.<sup>104</sup>

Diğer bir Kıta Avrupası temsilcisi olan Fransız hukuk sistemi için özel kaçınma karşıtı (“SAAR”<sup>105</sup>) hükümlere ek olarak ve onlardan bağımsız biçimde, kendi başına uygulanan genel kaçınma karşıtı (“GAAR”) hükümlerini içerdiği tespiti yapılabilmektedir.<sup>106</sup> Bu sistemde vergiden kaçınmanın teknik

---

<sup>101</sup> Deak, Daniel: “Abuse of Law in Hungarian Taxation” (“Macar Vergi Hukuku’nda Hukukun Kötüye Kullanılması”) İkinci Uluslararası Vergi Konferansı, İstanbul, 03.11.2011. Yaltı, “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, s. 65-140; s. 73  
Marco Gregg, “Avoidance and abus de droit: The European approach to tax law”, eJournal of Tax Research, No. 6/2008, 23.  
<http://www.austlii.edu.au/au/journals/eJlTaxR/2008/2.html>, (Erişim: 01.08.2022)

<sup>102</sup> Deak, s. 73, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”).

<sup>103</sup> Yabancı ülkelerin yazınında “General Anti Avoidance Rule (GAAR)” olarak ifade edilen bu terimin ülkemiz vergi uygulamasında “genel suistimali önleyici düzenleme” veya “kötüye kullanımı önleyici genel kural” terimleri ile ifade edilmesi söz konusudur.

<sup>104</sup> Deak, s. 69, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”).

<sup>105</sup> Yabancı ülkelerin yazınında “Specific Anti Avoidance Rule (SAAR)” olarak ifade edilen bu terimin ülkemiz vergi uygulamasında “özel suistimali önleyici düzenleme”, “kötüye kullanımı önleyici özel kural” gibi terimlerle ifade edilmesi söz konusudur.

<sup>106</sup> Daniel Gutmann: “Gutmann et. al., European Union - The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey” European Taxation, Vol. 57, No. 1, 2017, s. 4.

tanımının titiz biçimde yapılması önem arz etmiş, sadece kavram değil aynı zamanda kapsamının sınırlarının da belirginliği söz konusu olmuştur.

Kıta Avrupası Hukuku'nun önemli bir üyesi olan Fransa'daki düzenlemeler açısından bu noktada Karataş Durmuş, Fransız vergi hukukundaki “abus de droit (hakkın kötüye kullanılması)” düzenlemesinin ülkemiz vergi hukukundaki peçeleme ile eşdeğer olduğunu tespit etmektedir.

Fransız Vergi Usul Kanunu'nun L64'üncü (L64 du LPF) maddesinde “abus de droit” ile ilgili detaylı tanımlama yapılmış ve herhangi bir şekilde bu durumla karşılaşıldığında bunun hukuki sonucu, başvurulacak yöntemler belirlenmiştir. Buna göre, vergi yükümlülerinin bu tür işlemlere başvurmalarındaki esas amaç vergi yükünü azaltmak veya tamamen ortadan kaldırmaktır. Vergi kaçırmayı engellemek çabası içinde olan Fransız Vergi İdaresi, bu maddenin kapsamını nasıl değiştirilirse daha etkin hale getirilebileceği çabası<sup>107</sup> içindedir. Fransa'da 2014 yılı Bütçe Kanunu'nda yapılan değişiklik ile bu maddenin kapsamı daha da genişletilmiş ancak Fransız Anayasa Mahkemesi tarafından bu düzenleme iptal edilmiştir.<sup>108</sup>

Kıta Avrupası Hukuk sisteminde, iç hukuktaki suistimal önleyici kuralların, hakkın kötüye kullanılması (abuse of rights), kanuna karşı hile (abuse of law) ve muvazaa (simulation) olmak üzere başlıca üç öğreti ile ifade edildiği görülmektedir. Söz konusu öğretiler esasen öz ve biçim tartışmasına yönelik olup aralarında belirgin bir ayırım yapabilmek mümkün değildir. Bununla birlikte, devletlerin vergisel işlemlerde suistimali önlemek için ayrıca genel suistimal önleyici hükümler ihdas etme yoluna gittikleri de görülmektedir. Söz konusu öğreti ve genel suistimal önleyici hükümler birlikte veya ayrı uygulanabilmektedir.<sup>109</sup>

Pek çok ülke, (Örn; Arjantin, Avusturya, Belçika, Fransa, Hollanda, Portekiz, İspanya) hakkın kötüye kullanılması öğretisine dayalı kurallar çerçevesinde hareket etmekte ve buna göre hakkın kötüye kullanılması, kanunun ruhuna ve amacına karşı gerçekleştirilen bir eylemi ifade etmektedir. Bu durumda, mahkemeler, sadece veya baskın amacı vergiden kaçınma yahut vergi yükünü düşürmek olan ve iyi niyet taşımayan hukuki biçimleri reddetmektedirler. Bu öğretiye göre, vergi yükümlüsü sahip olduğu hakkı sadece vergiden kaçınma yahut vergi yükünü düşürmek amacıyla kullanmaktadır. Vergi yükümlüsü, istediği

<sup>107</sup> Bu çaba, sürekli yeniliklerle gelişen vergiden kaçınmaya yönelik çabalar dikkate alındığında makul görünmekte ve birçok ülkede benzer çabalara rastlanılmaktadır. OECD'nin BEPS çalışmaları en nihayetinde bu tür ülkelerin yapmak istediği vergiden kaçınma ile mücadeleyi armonize etme amacıyla ortaya çıkmış görünmektedir.

<sup>108</sup> Neslihan Karataş Durmuş: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVIII, Y. 2014, Sa. 3-4, s. 522; [https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18\\_3-4\\_tam.pdf](https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_tam.pdf), (Erişim: 18.05.2022).

<sup>109</sup> Özgenç, Ayhan Selçuk: “Vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması: Anlaşma alışverişi”, Marmara Üniversitesi, SBE, Hukuk Ana Bilim Dalı, Kamu Hukuku Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul, 2012; s. 206-207.

hukuki biçimi seçme hakkına sahip olmakla birlikte seçilen hukuki biçim istenilen ekonomik sonucu gerçekleştirmek açısından normal ve olağan bir yöntem olmalıdır. Aksi halde, hakkın olağan dışı bir yöntemle kullanılması devletin vergi toplama hakkını doğrudan zarara uğratmaktadır. Bu yönüyle, hakkın kötüye kullanılması, devlet ve vergi yükümlüsü arasındaki menfaat dengesini bozmaktadır. Devletler, vergi yükümlüsünün en uygun hukuki biçimle daha az vergi ödemek için ilişkilerini istediği gibi organize etmesini veya yeniden düzenlemesini kabul etmekle birlikte gerçekleşen sonucun vergi yasasının amaç ve kapsamı ile çatışması hakkın kötüye kullanımı sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu bakımdan, vergi yükümlüsü her ne kadar hukuken kabul edilebilir bir biçim kullanmış olsa da gerçekleşen sonuç yasa koyucunun amacı bakımından kabul edilemez niteliktedir. Hakkın kötüye kullanılması öğretisi ise bu işlemi ya tamamen reddetmekte ya da yeniden nitelendirmektedir.<sup>110</sup>

Ülkemizin yasama faaliyetlerine önemli esaslar ile (Medeni Kanun'a<sup>111</sup> esas teşkil etmesi bakımından) kaynak olması açısından İsviçre vergi mevzuatına bakıldığında da genel bir kuralın vergi mevzuatında olmadığını ancak yukarıda açıklanan hakkın kötüye kullanılması öğretisi çerçevesinde vergiden kaçınmaya yönelik genel kötüye kullanımı önleyici esasların yargı makamınca esas alındığı görülmektedir.<sup>112</sup>

İsviçre Federal Yüksek Mahkemesi, hakkın (hukukun) kötüye kullanılmasının vergiden kaçınma formunda ortaya çıktığı durumlarda bu tespiti aşağıdaki koşulların bir arada varlığına dayandırmaktadır.

1. Vergiden kaçınmayı özündeki ana amaç olarak esas alan yapay bir yapı (muamele) veya yapılar serisinin (birden fazla muameleler serisinin) eyleme konulması.
2. Bu yapının (muamelelerinin) herhangi geçerli bir iş amacının olmaması.
3. Yapının vergi idaresince kabul edildiği durumda önemli parasal ölçekte vergi avantajının vergi yükümlüsü lehine yaratılacak olması.

Bu üç koşulun bir arada sağlandığı bir durumda, vergilendirme yönünden söz konusu yapı (muamele veya muameleler) dikkate alınmayacak ve vergi idaresi belirtilen yapılandırmayı ekonomik özünü dikkate alarak yeniden nitelendirecektir.<sup>113</sup>

---

<sup>110</sup> Özgenç, 2. 207.

<sup>111</sup> 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (Bu Kanun öncesinde yürürlükte olan kanun 04.04.1926 tarih ve 339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi'dir.)

<sup>112</sup> <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/06/european-tax-switzerland-country-profile.html>, erişim (25.09.2022)

<sup>113</sup> <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/06/european-tax-switzerland-country-profile.html>, erişim (25.09.2022)

## 2.1. Almanya

Almanya'nın vergi hukukunda ekonomik yaklaşım açısından önemi, ülkemizdeki düzenlemeye kaynaklık etmesi açısından diğer ülkelere nazaran farklı bir yerde konumlanmasını sağlamaktadır.

### 2.1.1. Tarihsel Gelişimi

Alman vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi ilk kez 1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü maddesinde yorum kuralı olarak yer almış ve pozitif bir dayanağa sahip olmuştur. Bu ilkenin vergi hukukuna yansımada Almanya'nın bu dönemde içinde bulunduğu iktisadi koşulların yanı sıra; hukuk anlayışında, özellikle hakimlerin normların uygulanmasındaki rollerinin noktasında yapılan tartışmalarının etkisinin büyük olduğu söyleyebilecektir.<sup>114</sup>

1919 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu'nun mimarı sayılan Enno Becker; yasanın en önemli maddesi olarak ekonomik yaklaşım ilkesini görmekte<sup>115</sup>; bu düzenlemeyle devletle vergi yükümlüsü arasındaki menfaat çatışmasının dengelenebileceğini beklemektedir.

Bu noktada; Akkaya tarafından Enno Becker'in bu beklentisine dair yapılan şu belirlemelerin günümüz açısından da tartışmalara ışık tutması mümkündür:<sup>116</sup>

“1919 tarihli Vergi Usul Kanunu yapılarına değin Alman vergi hukukunda vergi yasalarında kullanılan özel hukuk kavramlarının (örn: mülkiyet) özel hukuktaki anlamlarıyla dikkate alınması gerektiği, “hukukun birliği”nin bunu gerektirdiği kabul ediliyordu. Becker'in tasarısıyla vergi yasalarında kullanılan özel hukuk kavramlarının ait oldukları alanda taşıdıkları anlamın ötesinde vergi hukukunda anlamlandırılmaları mümkün hale getirilmekteydi. Vergilerin mali (fiskal) işlevinin garanti altına alınması ve ödeme gücüne dayalı mali yük dağılımının (lastenverteilung) gerçekleştirilmesi amaçlanıyordu. Daha sonraki şerhlerinde vergi hukukunun kendi terminolojisini yaratması gereğine işaret eden Becker, özel hukuk kavramlarının vergi hukukunda zorunlu durumlarda kullanılabileceğini, vergi hukukunun ekonomik kavramlar üzerine oturması gerektiğini belirtmekteydi. Vergi yasalarında zorunlu olarak kullanılan özel hukuk kavramları ise, tamamen iktisadi içerikleriyle anlamlandırılmak zorundaydı. Aslında vergi hukukunun bağımsız olup olmadığı ekseninde yapılan bu tartışmalar, vergi hukukundaki

<sup>114</sup> Akkaya: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 34

<sup>115</sup> Enno Becker: “Die Reichsabgaberdornung Erlaurert von Enno Becker”, 7. Bası, Berlin, 1930, s. 40 (Aktaran Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 35)

<sup>116</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 35

baskınlığından rahatsızlık duyulan özel hukuka karşı geliştirilen bir savunma mekanizmasının işletilmesi idi.”

1919 tarihli Vergi Usul Kanunu ile yeni bir dönemin Almanya uygulamasında başladığı kabul edilmektedir. Bu kanun ile 1919’dan önceki dönemde vergi normunda kullanılan özel hukuk kavramlarının özel hukuktaki anlamlarıyla kendini bağlı hisseden ve ekonomik yaklaşımı uygularken çekingen davranan mali yargı için yeni bir dönemin başlaması söz konusudur. Özel hukuk kavramlarının vergi hukukunda özel hukuktaki anlamlarının ötesinde bir anlama sahip olabileceğinin kabul gördüğü bu dönem 1930 yılına kadar devam etmiştir. 1930’lu yıllarda ise ekonomik yaklaşımın vergi yükümlülere aleyhine, hazineci yaklaşıma dayanak oluşturduğu ve yasal düzenlemelerin aşılmasıyla değil olması gerekenin vergilendirmede esas alındığı yönünden eleştirilere uğramıştır. Yine, 1931 tarihli Vergi Usul Kanunu’nda da önceki yasadaki biçimiyle yer alan ekonomik yaklaşımla ilgili yasal düzenleme, 1934 yılındaki Vergi İntibak Kanunu’nda (Steueranpassungsgesetz), “vergi yasalarının nasyonal sosyalist dünya görüşüne göre yorumlanacağı”nı ve “yorumla ilgili belirlemelerin somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi açısından da geçerli olacağı”nı öngören eklemelerle birlikte aktarılmıştır.<sup>117</sup>

Dünya savaşları sonrasındaki dönemde Almanya’da vergi yargısının (Alman Federal Mali Mahkemesi – BundesFinanzhof) vergi normlarındaki özel hukuk kavramlarının anlamlandırılmasında, özel hukuktaki anlamlarıyla bağlı kalınmayacağı, bu kavramların vergi yasalarının amacı ve ekonomik içerikleriyle dikkate alınacağına ilişkin geçmişte verdiği kararlara bağlı kaldığı görülmüştür. Bu yaklaşımın sonraki dönemde vergi hukukunun hukuk sistemi içindeki yeri, diğer hukuk dalları ile (özellikle de özel hukukla olan) ilişkilerinin tekrar tartışılmasına sebep olmuştur. 1977 yılına kadar olan dönemde ekonomik yaklaşım Alman Vergi Usul Kanunu bünyesinde yasal düzenlemesini korumuştur. 1919 tarihinden itibaren gelişimine bakıldığında; “ekonomik yaklaşımın hukuk metodolojisi içinde, vergi yasalarının amaçsal yorumu çerçevesinde ekonomik anlamlarının dikkate alınmasına imkan veren, vergi hukukuna hakim ilkelerle sınırlı bir yöntem olarak” algılanmasını sağladığı sonucuna ulaşılabilmektedir.<sup>118</sup>

### 2.1.2. Günümüz Uygulaması

Almanya’da 1977 yılında yapılan Vergi Usul Kanunu’nda (Abgabenordnung), hükümet tasarısında yer almasına rağmen; vergi hukukunda yorum kurallarına “artık ihtiyaç bulunmadığı” gerekçesiyle ekonomik yaklaşıma dair düzenleme kanunda yer almamıştır. Aynı şekilde bu yasada ne yorum, ne de

<sup>117</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 35

<sup>118</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 36, 37

saptama ve nitelendirme kuralı olarak ekonomik yaklaşım yer almamıştır. Ancak, konumuz açısından son derece önemli olduğunu düşünülen husus, Kanun'un 39, 40 ve 41'inci maddelerinde yer alan hükümlerin vergi borcu ilişkisinde somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi konusunda, ekonomik yaklaşımın - ekonomik irdeleme- pozitif dayanakları ve göstergeleri olarak kabul edilmesidir.<sup>119</sup>

Ekonomik yaklaşım ilkesinin; vergide yasallık ilkesinin aşılması sonucunu doğuran bir uygulama olabileceği Almanya pratiğinde karşılaşılan bir sorun olarak gündeme gelmiştir.

Bu noktada; ekonomik yaklaşım ilkesinin günümüzde vergiden kaçınmanın önlenmesi noktasında Almanya'daki uygulama alanı konusunda tespit ve değerlendirmelerde bulunulacaktır. Almanya mevzuatında vergiden kaçınmanın önlenmesinde uygulama alanı bulan Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 42'nci maddesini 01.01.2008 öncesi ve bu tarih sonrası olarak iki ayrı kısımda ele almak uygun olacaktır.

2008 öncesindeki uygulamada, bir yapının olağan olmaması ve öncelikli olarak vergisel amaç ile seçilmiş bulunması bir nevi kötüye kullanma olarak kabul edilmekte ve vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik düzenleme uygulama alanı bulmaktaydı. 2008 sonrasında yapılan değişiklik neticesinde ise Kanun'un 42'nci maddesi; uygun bulunmayan bir hukuki yapının seçilmesi bir vergisel avantaj ile sonuçlanıyorsa ve vergi yükümlüsü bu seçimde önemli vergi dışı sebepler ileri süremiyorsa, bu eylemi bir vergiden kaçınma olarak değerlendirmektedir. Seçilen hukuki yapı sonucu vergi yükümlüsü veya üçüncü bir kişinin kanunun amaçlamadığı bir vergisel faydaya ulaşması durumunda bu hukuki yapı "uygun bulunmayan bir hukuki yapı" olarak değerlendirilmektedir.<sup>120</sup>

Uygun bulunmayan hukuki bir yapının göstergeleri ise şu şekildedir:

- Üçüncü bir kişinin, seçilen söz konusu yapının ekonomik gerçeklerini ve etkilerini bir vergisel fayda sağlamaksızın tercih etmemesi.
- Yapıda ilişkili şirket, hısım, akraba gibi taraf ve kişilerin yalnızca vergisel fayda sağlamak amacıyla konumlandırılması.
- Gelir veya varlıkların başka işletme ve kişilere yalnızca vergisel fayda sağlama amacıyla aktarılması.

---

<sup>119</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 37

<sup>120</sup> A. Perdelwitz, Germany - Corporate Taxation sec. 10., Country Tax Guides IBFD

Öte yandan, bir GAAR olan bu kanun maddesindeki önemli bir unsurun da kanun nezdindeki vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik düzenlemelerin uygulama hiyerarşisinin bulunmasıdır. Buna göre; vergiden kaçınmayı önleyici bu genel düzenlemenin uygulanabilmesi için; kanun bünyesindeki özel vergiden kaçınmayı önleyici düzenlemeler (SAAR) öncelikle uygulanmalıdır. Diğer bir deyişle, vergiden kaçınmanın önlenmesinde SAAR yolu tüketildikten sonra GAAR’a sıra gelmelidir.

Bu yönden bakıldığında, eğer bir kötüye kullanım söz konusu ise, seçilen yapı vergi uygulaması bakımından nazara alınmayacak ve vergi uygun bir yapı seçilmiş olsaydı vergi uygulaması nasıl olacak idiyse ona göre vergilendirme yapılacaktır.<sup>121</sup>

Alman yazınında Tipke tarafından temsil edilen görüşe göre, vergi normlarının yorumunda amaçsal yorum özel bir ağırlık kazanmıştır. Yazar, vergi normlarının yorumunda iktisadi boyutun dikkate alınmasının amaçsal yorum yöntemiyle gerçekleştiğine; bunun da anılan yorum yöntemini vergi hukukunda ön plana çıkardığına işaret etmektedir.<sup>122</sup>

Şunu belirtmek gerekir ki, vergi hukukunda yorum kurallarına, 1977 yılında yapılan Alman Vergi Usul Kanununda, hükümet tasarında yer almasına karşın, “artık ihtiyaç bulunmadığı” gerekçesiyle yer verilmemiştir. Söz konusu yasada, ne yorum ne de saptama ve nitelendirme kuralı olarak ekonomik yaklaşım yer almıştır. Ancak Yasanın 39, 40 ve 41’inci maddelerinde öngörülen hükümler; vergi borcu ilişkisinde “somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi” konusunda, ekonomik yaklaşımın (ekonomik irdeleme) pozitif dayanakları ve göstergeleri olarak kabul edilmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu’nun 39’uncu maddesi “ekonomik mülkiyet olarak” adlandırılabilir, mal ve haklar üzerindeki iktisadi hakimiyeti vergilendirmede esas alan bir hükmü; 40’uncü maddesi, yasa ve ahlaka aykırı faaliyetler; 41’inci maddesi ise geçersiz hükümlerin vergisel sonuçlarını düzenlemektedir.<sup>123</sup>

Günümüzde Alman mevzuatındaki yasal düzenlemelerin incelenmesinde, Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki hükme karşılık gelebilecek düzenlemelerin birden fazla maddede ele alındığı sonucuna ulaşılabilmektedir. Öncelikle bu maddelerin yer aldığı kitap, bölüm ve kısım başlıklarına yer verilmesi uygun olacaktır. Alman Vergi Usul Kanunu’nun (Abgabenordnung) Birinci Kitabı giriş hükümlerini 1 ila 32’nci maddelerde yer alacak şekilde içermektedir.

---

<sup>121</sup> A. Perdelwitz, Germany - Corporate Taxation sec. 10., Country Tax Guides IBFD

<sup>122</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 53,54.

<sup>123</sup> Akkaya, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”; (Yaltı, “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”), s. 30.

İkinci kitabın başlığı “vergi yükümlülüğüne dair yasal düzenlemeler” şeklindedir. Birinci kısımda “vergi yükümlüsü – mükellef” başlığı altında yer alan maddeler (33 ila 36) sonrasında vergi yükümlüsü-alacaklısı ilişkisi adı altında 37 ila 50’nci maddeler ikinci kısmı teşkil etmektedir. Günümüz Alman Vergi Usul Kanunu’nun konumuz açısından ele alındığında bakılması gereken düzenlemeleri ise 39, 40, 41 ve 42’nci maddelerdir. Ancak bu maddelere geçmeden önce Abgabenordnung’un günümüzdeki halinde temel bir kavram olarak verginin anlamının ele alınması uygun olacaktır.

Sözlük tanımıyla, Abgabenordnung’a (AO) göre vergi, hususi bir ödeme için karşı bir ödemeyi tanımlama değil, devletin bir kamu hizmetini yapabilmesi için gereken geliri sağlamada, vergilendirme olayına ya da gerçekliklere dayanarak [(hukuk güvenliği kapsamında belirlilik (kesinlik) ilkesine dayanarak] vergi alması, bu cümleden olarak kanun ile vergi yükümlülerini saptayarak bir mali ödeme yükümlülüğüne bağlamasıdır. Başka deyişle kamu tüzelkişisinin gelir sağlamak üzere bir hizmet karşılığı olmadan verginin simgelendiği olay ile ilişki kurulan herkese yüklenmiş bulunan “tediyelerdir” ve devletin herkese yönelttiği mali yükümün gizli amacı bir gelir teminidir (AO, § 3). 4. Maddeye göre vergi bir edim karşılığı olarak alınmamakta, vergi, vergi kanunlarının bir “ödeme mükellefiyetini bağladığı olayın” her kimde gerçekleşmişse, onu bu olay karşılığı parasal bir ödeme yükümlülüğüne bağlı kılma kurumudur.<sup>124</sup>

Bu noktada; Tipke’den yapılan alıntı da ekonomik yaklaşım ilkesinin bu günkü Alman vergi mevzuatında aldığı yer bakımından önem arz etmektedir. Buna göre; “vergi borcu”, vergiyi üreten olayın kanunla vergi yükümlüsünü saptama ve vergi yükümlüsü kılınan herkesin bu para borcunu yerine getirmesini simgeler. Bu hüküm fıkrası, vergide yeknesaklığı (genelliği) ve vergilendirme olayı ölçülülüğünü amaçlar.<sup>125</sup>

Memiş bu tanım ile daha işin başında akamete uğrama görülebileceğini yani vergi borcunun ortaya çıkarılmasında anayasal ilkelerin zedelenebileceğini ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, vergilendirmede anayasal ilkeler olan verginin genelliği ilkesi ve vergilendirme olayı ölçülülüğüne aykırı uygulamalar ortaya çıkabilecektir. Anayasa ile kanunilik ve genellik garanti edilmiştir. Ancak vergi kavramının böyle bir garantilemeye uymadığı izlenebilmektedir.<sup>126</sup>

---

<sup>124</sup> Emin Memiş: “Anayasanın ‘Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir Ve Kaldırılır’ Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan ‘Alt ve üst sınırları belirleme’ ve ‘Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir’ Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Ankara, Danıştay Matbaası, 2008, s. 36.

<sup>125</sup> Klaus Tipke, Steuerrecht Ein Systematischer Grundriß, 8...Auflage, Köln 1981, s.53; Aktaran: Memiş, s. 37.

<sup>126</sup> Memiş, s. 37.

### 2.1.2.1. Alman Vergi Usul Kanunu'ndaki Yasal Düzenlemeler

Bu genel giriş sonrasında Alman Vergi Usul Kanunu'nun konumuz açısından önem arz eden maddeleri başlıkları ve metinleri ile birlikte aşağıda ele alınmaktadır.<sup>127</sup>

#### Madde 39 – Varlıkların mülkiyeti

(1) Varlıklar sahiplerine atfedilebilir.

(2) Yukarıdaki 1. altbölüm hükümlerine bakılmaksızın, aşağıdaki hükümler uygulanacaktır:

1. Sahibinden başka bir kişinin, kural olarak, sahibini ekonomik olarak devre dışı bırakabilecek şekilde bir varlık üzerinde etkin kontrol kullanması durumunda varlığın faydalı ömrünün normal süresi boyunca etkilenmemesi durumunda, varlık bu kişiye atfedilebilir. Güvene dayalı ilişkiler söz konusu olduğunda, varlıklar lehtara, mülkiyetin teminat amaçlı olarak teminat sağlayıcıya devredilmesi durumunda ve mülkiyet durumunda mülkiyet sahibine atfedilebilir.

2. Birkaç kişinin müştereken sahip olduğu varlıklar, vergilendirmenin ayrı bir atıf gerektirdiği ölçüde, katılımcılara orantılı olarak atfedilebilir.

#### Madde 40 – Kanuna ve kamu düzenine aykırı eylemler

Tamamen veya kısmen vergilendirilebilir olan bir eylemin, kanuni bir düzenlemeye veya kamu düzenine aykırı ya da kanunen yasak olması vergilendirme açısından önemsizdir.

#### Madde 41 – Geçersiz işlemler

(1) Hukuki bir işlemin geçersiz olması veya geçersiz hale gelmesi durumunda, ilgili kişiler yine de bu yasal işlemin ekonomik sonucunun oluşmasına ve devam etmesine izin verdiği ölçüde ve sürece, vergilendirme açısından önemsiz olacaktır. Bu, vergi kanunlarının aksini öngördüğü durumlarda geçerli olmayacaktır.

(2) Fiktif işlem ve eylemler vergilendirme açısından önemsizdir. Fiili bir işlemin başka bir hukuki işlemi örtmesi halinde, gizlenen hukuki işlem vergilemede belirleyici olacaktır.

#### Madde 42 – Vergi planlama yapılarının kötüye kullanılması<sup>128</sup>

<sup>127</sup> <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Gesetze/Laws/2017-01-01-fiscal-code.html>, (Erişim: 25.09.2022)

<sup>128</sup> Değişiklik öncesi haliyle bu madde “Hukuksal nitelendirme olanaklarının kötüye kullanılmasıyla vergi yasasından kaçınmak mümkün değildir. Bu tür kötüye kullanım varsa, vergi ödevi ekonomik işleme uygun şekilde (nitelendirme) nasıl ortaya çıkarsa o şekilde doğar.” şeklindedir.

(1) Vergi planlama düzenlemeleri için yasal seçenekler kötüye kullanılarak vergi mevzuatının hükümlerinin uygulanmasından kaçınmak mümkün olmayacaktır. Münferit bir vergi kanununun vergi kaçınmayı önleyici hükmünün unsuru yerine getirildiğinde, hukuki sonuçlar o hükme göre belirlenir. Bunun böyle olmadığı durumlarda vergi; aşağıdaki alt bölüm (2) kapsamındaki bir suistimal durumunda, ilgili ekonomik işlemlere uygun yasal seçeneklerin kullanılması yoluyla ortaya çıktığı şekilde ortaya çıkacaktır.

(2) Uygun bir seçeneğe kıyasla, mükellef veya üçüncü bir kişi için kanunda öngörülmeven vergi avantajları sağlayan uygun olmayan bir yasal seçeneğin seçilmesi halinde suistimal var sayılır. Bu, vergi yükümlüsünün, genel bir perspektiften bakıldığında ilgili olan ve seçilen seçenek için vergi dışı sebeplere dair kanıt sağladığı durumlarda geçerli olmayacaktır.

Yukarıda yer alan maddelerin günümüz uygulamasında ekonomik yaklaşım ilkesinin yansımalarını taşıyan maddeler olarak ele alındığı görülmektedir. Bunların mevcut yasal düzenlemelerimizdeki karşılıklarını gösterebilmek adına aşağıdaki tablo hazırlanmıştır.

| <b>Abgabenordnung</b>                                     | <b>Vergi Usul Kanunu</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Madde 39 – Varlıkların mülkiyeti                          | Doğrudan bir karşılığı bulunmamakla birlikte; “Madde 3/2: B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmü ile bir dayanak oluşturulabilmektedir.                                                                                                                                                                                   |
| Madde 40 – Kanuna ve kamu düzenine aykırı eylemler        | Madde 9/2: Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti veya sorumluluğu kaldırmaz.                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Madde 41 – Geçersiz İşlemler                              | Doğrudan bir karşılığı bulunmamakla birlikte; - “Madde 3/2: B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” ve - Madde 8/3: Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.” hükümleri ile bir dayanak oluşturulabilmektedir. |
| Madde 42 – Vergi planlama yapılarının kötüye kullanılması | Doğrudan bir karşılığı bulunmamakla birlikte; “Madde 3/2: B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmü ile bir dayanak oluşturulabilmektedir.                                                                                                                                                                                   |

Bkz. Birsenoğlu, s.68.; Aktaran: Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu 3, B, 1’in -neliği”, (Billur Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, İstanbul, Beta Yayınları, 2014., s. 141-168.) s. 147

Burada ekonomik yaklaşım ilkesinin vergiden kaçınmanın önlenmesindeki temel araç konumuna gelmesine günümüzde dayanak olan maddenin 42'nci madde olduğu ve özünde bir yapının kötüye kullanılması kapsamında bir değerlendirme yapıldığı görülmektedir.

Almanya'daki mevcut GAAR kuralının niteliği ile ilgili yapılan değerlendirmeler, söz konusu kuralın neredeyse 100 yıllık bir arka plana sahip olduğu; bu kadar uzun süreli bir arka planda yargı makamının belirtilen kuralı yorumlayıp uygulamada bir netlik ve yeknesaklık sağlamasının beklenmesi gerektiğini ancak bu beklentinin karşılığını pek bulmadığı şeklinde değerlendirmelere sebep olmaktadır. Buna rağmen; uygulamada pek çok unsurun günümüzde kadar netlik sağlanmamasının problemleri bir alanın varlığına işaret ettiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bunun sebebi ise; Almanya'daki GAAR'ın sürekli değişen yasal düzenlemeler ve işletme oluşumlarının etkilerini gerektiği gibi dikkate almaması olarak yorumlanabilmektedir.<sup>129</sup>

#### **2.1.2.2. Alman Anayasa Mahkemesi'nin Düzenlemelerin Uygulanmasındaki Yaklaşımı**

Abgabenordnung'un (AO) 42'nci maddesinde yer alan düzenlemenin Alman Anayasa Mahkemesi tarafından uygulamada nasıl yorumlandığı da önem arz etmektedir.

Yapılan incelemede, yüksek mahkemenin "vergi yapılarının analizinde" başlangıç noktası olarak vergi yükümlülerinin kendi hukuki ilişkilerini vergiyi maliyetini azaltabilecek şekilde yapılandırmaya haklarının bulunduğu şeklinde bir yaklaşım geliştirdiği görülmektedir.<sup>130</sup>

Anayasa mahkemesinin bu yaklaşımı Abgabenordnung'un 42'nci maddesinin genel bir kural olduğu aslında bir GAAR olmadığı şeklinde dahi yorumlanabilmektedir. Diğer bir deyişle, bir görüşe göre, Alman GAAR'ı ismine rağmen genel bir kural koymamakta; bir kuralın istisnasını düzenlemektedir. Bu görüşe göre belirtilen ayırım büyük öneme sahiptir. Zira, hukuk düzeninin esaslarına bakıldığında genel kurallar geniş bir yorum ve uygulama alanı bulurken; genel kuralların istisnaları daha dar bir eksende yorumlanmakta ve uygulanmaktadır.<sup>131</sup>

<sup>129</sup> <https://www.squirepattonboggs.com/~media/files/insights/publications/2017/02/general-antiavoidance-regimes-alert.pdf>, (Erişim: 30.03.2022)

<sup>130</sup> <https://www.squirepattonboggs.com/~media/files/insights/publications/2017/02/general-antiavoidance-regimes-alert.pdf>, (Erişim: 30.03.2022)

<sup>131</sup> <https://www.squirepattonboggs.com/~media/files/insights/publications/2017/02/general-antiavoidance-regimes-alert.pdf>, (Erişim: 30.03.2022)

## 2.2. Polonya

Polonya'nın son dönemde vergi düzenlemelerinde yaptığı değişiklikler; ekonomik yaklaşım ilkesinin bu ülke uygulamasındaki yerinin değerlendirilmesi ve ülkemiz uygulaması açısından da fikir verebilmesi açısından özellik arz etmektedir.

### 2.2.1. Tarihsel Gelişimi

Günümüzde Polonya mevzuatında yer alan ekonomik yaklaşım ilkesinin izleri niteliğindeki düzenlemenin, 2000'li yıllarla birlikte gündeme geldiği görülmektedir.

Öncelikle Polonya'nın Kıta Avrupası karakterini taşıyan nitelikte kamu hukuku/özel hukuk ayrımı kapsamında hukuk sistemini yapılandırıldığını görebiliriz. Kamu hukuku özel hukuk ayrımının geçerli olması ve vergi hukukunun ayrı bir hukuk dalı olarak rüştünü ispat etmesi ile paralel olarak da özellikle vergiden kaçınmayı önlemeyi hedef alan genel kötüye kullanımı önleyici kuralın düzenlenmesi öncesinde, ülkenin vergiden kaçınmaya oldukça açık bir hukuk sistemi sağladığı söylenebilir. Bu durumun dayanağı olarak ise, “nullum tributum sine lege”<sup>132</sup> ilkesinin Polonya Anayasa Mahkemesi'nce esas alınması düşünülebilecektir.

133

Diğer bir deyişle, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak vergiden kaçınmayı önleyici bir kural yok ise, bu kuralın olmadığı durumda vergiden kaçınma halinin varlığı tespit edilse bile, bu işlem neticesinde bir vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması (halihazırdaki somut maddi olayın yeniden nitelendirilerek vergiye tabi bir somut maddi olay tespit edilmesi) Polonya uygulamasında kabul görmeyen bir yaklaşım olmuştur.

Buradaki yaklaşım, kanuni düzenlemelerin lafzında yer almayan bir vergilendirmenin bunların yorumu neticesinde ortaya çıkamayacağı ilkesini esas almaktadır. Bunun sonucu olarak da Polonya öğretisinde, vergi uygulamalarında ne “analogia iuris”<sup>134</sup>/analogia legis<sup>135</sup> ne de özün biçime üstünlüğü

<sup>132</sup> Verginin yasallığı ilkesinin birey yönünden anlamı ve boyutları arasında yer alan “yasadışı vergi olmaz ilkesi” aynı zamanda “keine steuer ohne gesetz” olarak ifade edilmektedir. Bkz. Güneş, “Verginin Yasallığı İlkesi”, s. 16.

<sup>133</sup> Kondej, Mikołaj ve Sławomir Krempa, “Polish General Anti-Avoidance Rule. Proper ATAD implementation or an instrument providing the Polish tax authorities with unlimited power?” s. 66.

<http://www.vr-elibrary.de/> (Erişim: 26.08.2022)

<sup>134</sup> Kanunların ruhu

<sup>135</sup> Kanunların lafzı

ilkelerinin kullanılması ile vergiyi doğuran olay nitelendirmesinin yapılamayacağı anlayışının egemen olmasına yol açmıştır.<sup>136</sup>

Öte yandan, ülke uygulamasında vergiden kaçınmayı önleyici genel kural düzenlenmeden önce, sınırlı sayıda vergiden kaçınmayı önleyici kural bulunmuştur. 90'lı yıllarda Yeni Gelir Vergisi Kanunu'nun düzenlenmesi sonrasında, vergiden kaçınma ile ağırlıklı olarak vergi mahkemesi kararları ile mücadele edildiği görülmüştür.<sup>137</sup>

Ancak bu yöndeki mücadelenin güçlü hukuki dayanaklardan yoksun olduğunu belirtmek gerekmektedir. Bunun bir sonucu olarak Polonya Yüksek İdare Mahkemesi'nin 24 Kasım 2003 tarihinde<sup>138</sup> aldığı bir kararda<sup>139</sup>, vergi mahkemelerinin bu yöndeki yaklaşımı uygun görülmemiştir.

Belirtilen Yüksek İdare Mahkemesi Kararı'nda, yargı makamının; "2003 yılında "genel suistimali önleyici kural"ın (general anti-avoidance rules – GAAR); düzenlenmesi öncesindeki dönemde, Vergi İdaresi'nin özel hukuk kapsamındaki eylem ve sözleşmelerin yalnızca vergiden kaçınma amaçlı olarak ortaya çıkmış olsa dahi, bu eylem ve sözleşmelerin vergisel sonuçlarının yok sayılmasına imkan sağlayacak bir düzenlemenin olmadığı ifade edilmiştir. Bu karar özel hukuk sözleşmelerinin kullanımı suretiyle gerçekleşen vergi optimizasyonunu tamamen yasal hale getirmese de, vergi mahkemelerine vergiden kaçınma ile mücadelede genel kurallardan (GAAR) ziyade özel kuralları esas almaları gereğini ortaya koymuştur. Diğer bir deyişle, ekonomik yaklaşım ilkesinin kullanımı suretiyle ve amaçsal yorum yöntemi esas alınarak bir vergiden kaçınmayı önleme çabası reddedilmiştir.<sup>140</sup>

Łuczak ve Gotfryd, 2003 yılında düzenlenen genel kural (GAAR) öncesinde, izin verilen ve izin verilmeyen vergiden kaçınma ayrımını, Polonya'daki vergi düzenlemelerinin açık bir şekilde ortaya koymadıklarını belirtmektedir. Yazarlara göre yargı makamı da kararlarında; bu imkansızlık çerçevesinde vergi yükümlülerinin vergiden kaçınma eylemlerinin yasal bir yol ile mi yoksa gayri yasal bir yol ile mi gerçekleştiği konusunda net bir ayrımı ortaya koyamamaktadır. Öte yandan, 24 Kasım 2003 tarihli Polonya Yüksek İdare Mahkemesi Kararı'nın; "vergi yükümlüsünün bir ekonomik amaca ulaşmak için hukuk

<sup>136</sup> Kondej ve Krempa, s. 66.

<sup>137</sup> Bogumił Brzeziński, *Narodziny i upadek orzecznictwa doktryny obojętności prawa podatkowego* [Birth and death of the judicature of anti-avoidance doctrine], *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, 2004, No. 1, p. 7–13; G. Kujawski, *General and Specific Anti-Avoidance Provisions in Polish Tax Law*, *European Taxation*, 2006, No. 6, s. 163–165. (Aktaran: Kondej ve Krempa, s. 66)

<sup>138</sup> 24 Kasım 2003 ve FSA 3/03 numaralı Karar.

<sup>139</sup> Lech Garlicki, Krzysztof Wójtowicz ve Małgorzata Masternak-Kubiak; "Poland Chapter for Book Entitled 'The Role of Domestic Courts in Treaty Enforcement: A Comparative Study'" 2008. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1158145](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1158145), erişim (15.09.2022),

<sup>140</sup> Kondej ve Krempa, s. 67.

sisteminin sağladığı imkanlar arasından en az vergi maliyetini yaratacak seçenekleri tercih etmesinin mümkün olmasına” imkan tanıdığını belirtmektedir.<sup>141</sup>

Buradaki yaklaşımda önemle belirtilmesi gereken, herhangi bir genel kuralın olmadığı ve vergiden kaçınmanın nasıl hangi eylemler ile hangi karinelerin varlığı durumunda ortaya çıktığının açık olarak belirlenemediği bir durumda, yasaların gerekçesinden hareketle amaçsal yorum yapılması ve genel bir kural konularak vergi tarh edilmesinin, Polonya vergi uygulamasında 2003 yılına kadar kabul görmediği yönündeki tespittir.

Diğer bir önemli unsur da, özel hukuk kapsamındaki eylem ve sözleşmelerin seçiminde vergiden kaçınma amacı olsa dahi, bir yasal düzenlemenin olmadığı 2003 yılına kadar bu kaçınmaya karşı geliştirilebilen ekonomik yaklaşım ilkesi benzeri idari yaklaşımların yargı makamı tarafından kabul görmemiş olmasıdır.

İzleyen bölümde Polonya vergi mevzuatındaki ilk “genel suistimali önleyici kural”ın (general anti-avoidance rules – GAAR) belirlenmesi girişimi olan 2003 yılındaki düzenleme ve hemen akabinde bu düzenlemenin Anayasa Mahkemesi’nce ele alınmasına değinilecektir.

### **2.2.2. 2003 Yılında Yapılan Düzenleme**

2003 yılında yapılan ancak 2004 yılında yürürlükten Polonya Anayasa Mahkemesi’nin kararı ile kaldırılan düzenleme incelememiz açısından önem arz etmektedir.

Polonya mevzuatında ilk defa kötüye kullanımı önleyici genel bir düzenleme (GAAR) olarak 2003 yılında yapılan düzenleme, Vergi Usul Kanunu’nun (“Tax Ordinance”) 24b § 1 maddesinde yerini bulmuştur. Bu madde uyarınca; vergi vakalarının çözümünde, vergi otoriteleri ve vergi inceleme birimleri özel hukuk eylem ve işlemlerinin vergi etkilerini; eğer belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmesinde bir vergi yükümlülüğünde azalma, mali zararda artış, vergi iade tutarında artış dışında önemli bir etki beklenmediği durumda; dikkate almayacaklardır.<sup>142</sup>

---

<sup>141</sup> Sławomir Łuczak and Karolina Gotfryd “Tax Disputes and Litigation Review, 7<sup>th</sup> Edition”, Editör: Simon Whitehead 2019, s. 271-272

<https://skslegal.pl/storage/2019/03/Poland.pdf>, (Erişim: 15.09.2022),

<sup>142</sup> Mikołaj Kondej, Sławomir Krempa, s. 67.

Düzenlemedeki yaklaşımın, Tipke<sup>143</sup> tarafından ortaya konulan ve Akkaya tarafından özel hukuk olanaklarının kötüye kullanılıp kullanılmadığının saptanması bakımından en tutarlı kriter olduğu ifade edilen “vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride hala anlamlı bir iktisadi bütünlük kalıyorsa, seçilen özel hukuk düzenleme olanağı (form) ölçülüdür ve kötüye kullanma koşulu gerçekleşmemiştir. Buna karşın, vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride anlamlı bir iktisadi bütünlük kalmıyorsa seçilen form ölçüsüzdür”<sup>144</sup> ile benzer olduğu görülmektedir.

2003 yılında yapılan bu düzenleme neticesinde Vergi Usul Kanunu’nun 24b maddesi, vergi otoritelerine vergiyi doğuran olayın tespiti ve verginin tarhi açısından, özel hukuk bakımından geçerli işlemleri; eğer belirtilen işlemlerin vergiden kaçınma amacıyla gerçekleştirildiğinin (bu işlemlerde vergiden kaçınma dışında önemli bir etki beklenmediğinin) tespit edildiği durumda; dikkate almama kuvvetini verecek bir hale gelmiştir.<sup>145</sup>

Polonya Anayasa Mahkemesi 11.05.2004 tarih ve Case K 4/03 (Imprint K 4/03) sayılı Kararı’yla 2003 yılında getirilen kötüye kullanımı önleyici genel düzenlemenin (GAAR) iptal edilmesine karar vermiştir. Bu karardaki önemli gerekçe “düzenlemenin çok genel ve dolayısıyla verginin belirgin olması ilkesini zedeleyecek düzeyde olması” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>146</sup>

Söz konusu kanuni düzenlemelerin iptal edilmesinin önemli bir etkisi, vergi mahkemelerinin yükümlülerin vergi planlaması kapsamındaki aktivitelerine yönelik yaklaşımlarında ortaya çıkmıştır. GAAR’ın yürürlükte olduğu dönemde, vergi mahkemeleri 2003 yılındaki düzenleme öncesinde vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik genel bir mücadele aracının yasal düzenleme olarak mevzuatta yer almadığını belirten kararlar vermişlerdir. Anayasa Mahkemesi’nde alınan iptal kararı sonrasında da haliyle bu yaklaşım devam etmiştir.<sup>147</sup>

Bu kapsamda, 2003 yılında yapılan düzenlemenin çok kısa bir süre sonra iptal edilmiş olması, bu düzenlemenin uygulanmasına yönelik yeterli bir arka plan sağlamasa da; özellikle bu düzenlemeye

<sup>143</sup> Klaus Tipke ve H.W. Kruse: “Abgabenordnung”, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO, 15. Baskı, Köln 1965/80 (Stand November), § 42, Tz. 17. (Aktaran: Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 97)

<sup>144</sup> Akkaya buradaki açıklamalarına “Vergiyi doğuran olayın saptanmasında ekonomik yaklaşım – ekonomik irdeleme” başlığı altında “ekonomik irdeleme açısından özel hukuk işlemlerinin vergisel konumu” alt başlığında “vergiyi dolanmaya yönelik özel hukuk işlemleri: peçeleme” bölümünde yer vermiştir. Bu açıdan bakıldığında 2003 yılında Polonya mevzuatına getirilen bu düzenlemenin temelde ekonomik irdeleme bakış açısı ile ekonomik yaklaşım ilkesinin bir uzantısı olarak ortaya çıktığı pekala söylenebilecektir. (Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 91 ila 102)

<sup>145</sup> Kondej ve Krempa, s. 67.

<sup>146</sup> <https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?&pokaz=dokumenty&sygnatura=K%204/03> (Erişim: 27.08.2022)

<sup>147</sup> Kondej ve Krempa, s. 67.

gidilmesinin Polonya vergi mevzuatının (vergi idaresinin) vergiden kaçınmayı önleyici bir kurala başvurma imkanının olmadığını ortaya koyması açısından önem arz etmiştir.

### 2.2.3. 2016 Yılında Yapılan Düzenleme

Önceki bölümde yer verilen gelişmeler paralelinde, vergiden kaçınmayı önleyici genel bir düzenlemenin Polonya vergi mevzuatında 2016 yılına kadar olmadığı ve bu boşluğun doldurulmasını amaçlayan<sup>148</sup> mevzuat değişikliklerinin gündeme geldiği görülmektedir.

Polonya Vergi Usul Kanunu'na 15.07.2016 tarihinden itibaren yeni bir genel kötüye kullanımı önleyici düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme 2018 yılında 01.01.2019 yılından geçerli olmak üzere bazı değişikliklere uğramıştır. Belirtilen değişikliklerin yapılmasının ana gerekçesi ise ülkenin 2016 yılında düzenlediği bu GAAR'ın "Avrupa Birliği Konseyi'nin Vergiden Kaçınma Karşısı Direktifi" ile uyumlu hale getirilmesi olduğu görülmektedir.

Bu düzenleme neticesinde Polonya Vergi Usul Kanunu'nun ("Tax Ordinance") 119a § 1 maddesindeki bu kapsamdaki mevcut düzenleme uyarınca; kanunda öngörülen bir vergi avantajının elde edilmesi, vergi kanununun amacına aykırı olarak nitelenebilecek ve gerçekleştirilen işlemin ana amacı veya birden fazla ana amacından biri bu vergi avantajının elde edilmesi ise ve aynı zamanda gerçekleştirilen işlem yapay olarak nitelenebilecek durumdaysa; söz konusu vergi avantajının elde edilmesi reddedilecektir.<sup>149</sup>

Bu kapsamda, söz konusu hükmün uygulanabilir olması için aşağıdaki dört şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir.<sup>150</sup>

- Vergi yükümlüsü, neticesinde vergi avantajı yaratan bir eylem veya bir dizi eylemde bulunmuş olmalıdır.

---

<sup>148</sup> Łuczak ve Gotfryd, s. 272.

<sup>149</sup> Kondej ve Krempa, s. 67., "The taxpayer's action does not result in a tax advantage if obtaining this tax advantage, which in the circumstances remains contrary to the object or aim of the tax act or provision of the tax act, remained the main or one of the main reasons for the action, if the way in which the action had been performed was artificial."

<sup>150</sup> Kondej ve Krempa, s. 67., "Based on the above, for the GAAR to apply, the following conditions have to be jointly met:

- 1) the taxpayer must undertake an action or actions, resulting in obtaining a tax advantage,
- 2) the tax advantage must remain contrary to the object or aim of the tax act or provision of the tax law (further such a tax advantage will be referred to as unjustified),
- 3) obtaining such a tax advantage must remain the main or one of the main reasons for the undertaken action,
- 4) the way in which a given taxpayer's action is performed must remain artificial."

- Vergi avantajı elde edilmesi, vergi kanunun gerekçesine ve öngördüğü amaçlara aykırı olmalıdır. (Belirtilen vergi avantajı dayanaktan yoksun olarak değerlendirilmektedir)

- Vergi avantajı elde edilmesi, vergi yükümlüsü tarafından gerçekleştirilen eylem veya eylem dizisinin ana amacı veya ana amaçlarından biri olmalıdır.

- Vergi yükümlüsünün söz konusu eylemi gerçekleştirme biçimi yapay olarak nitelenmelidir.

Yukarıda yer verilen koşulların az çok “Avrupa Birliği Konseyi’nin Vergiden Kaçınma Karşısı Direktifi” (ATAD) ile uyumlu olduğu görülmektedir.<sup>151</sup>

Polonya Vergi İdaresi’nin resmi internet sitesinde; yapılan düzenlemeler sonrasında nelerin vergiden kaçınma olarak addedileceğine dair uyarı niteliğinde yapılan belirlemeler olduğu görülmektedir. Bunun vergi yükümlülerine Vergi İdaresi’nin görüşlerinin önden açıklanması ve bir nevi uyarı yapılması niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi İdaresi’nin ayrıca, vergi yükümlülerinin bireysel başvurularına istinaden vergiden kaçınma yönünde görüş vermesine de rastlanılmaktadır. Ülkemiz açısından farklı bir duruma işaret etmesinden hareketle Vergi İdaresi’nin son dönemdeki bu yaklaşımının da uygulamayı yönlendirmek adına önemli olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Günümüz uygulamasında Polonya Vergi İdaresi’nin “müsaade edilen vergi optimizasyonu” ve “müsaade edilmeyen vergi optimizasyonu” sınıflandırmasına da yer verdiği görülmektedir.<sup>152</sup>

---

<sup>151</sup> Kondej ve Krempa, s. 67.,

<sup>152</sup> It should be noted though (to add more confusion) that Polish tax authorities tend to use term ‘allowed tax optimisation’ and ‘not allowed tax optimisation’.

<https://www.accaglobal.com/in/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f6/technical-articles/gaar-tp.html> (Erişim: 27.08.2022).

### 3. Anglo-Sakson Hukuku

#### 3.1. İngiltere

##### 3.1.1. Tarihsel Gelişimi

İngiltere vergi yasalarında ekonomik yaklaşım ilkesi veya bu ilkenin izlerini içeren genel bir nitelendirme kuralının 2013 yılına kadar bulunmadığı ve dolayısıyla kanuni düzenlemelerde bu yıla kadar bir genel kötüye kullanımı önleyici kural (GAAR) olmadığı görülmektedir.

Bunun yerine, önlenmesi amaçlanan her bir kaçınma müessesesi için özel düzenlemeler bulunmaktadır. Ayrıca; Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik olarak İngiltere’de geliştirilen bir diğer uygulama ise, vergiden kaçınma mekanizmalarının bunları uygulayanlar ya da geliştirenlerce belirli bir süre içinde HMRC’ye (İngiltere Gelir İdaresi: “Her Majesty’s Revenue and Customs) bildirilmesidir.<sup>153</sup> Bu bildirim bile tek başına vergiden kaçınma ile vergi planlaması ayrımı açısından yaşanan sorunlara bir gösterge olarak görülebilir.

Öte yandan, İngiltere’de yargı mercileri nezdindeki değerlendirmelere bakıldığında; bu mercilerin yasal düzenlemelerin ruhundan çok lafzına bağlı kalmayı yeğlediği bazı kararlarda görülmektedir. IRC v. Duke of Westminster Davası<sup>154</sup> ve 2002 yılında karara bağlanan IRC v. Bowater Property Developments Ltd<sup>155</sup> davalarını ele alan Külahlı; şu değerlendirmelerde bulunmuştur:<sup>156</sup>

“Bunlardan birincisinde Westminster Dükü, yanında ücretli olarak bahçıvan çalıştırmaktadır. O tarihte yürürlükte olan yasalar, kişinin, yanında çalıştırdığı bu türden kişilere ödediği ücretleri vergi matrahından düşmesine izin vermemektedir. Vergi yükünü azaltmak isteyen Dük, bahçıvana ücret ödemek yerine bir taahhütname hazırlayarak, yedi yıl boyunca ya da birlikte yaşadıkları sürece bahçıvanın hizmetlerine bağlı kalmaksızın belirli bir ödeme yapmayı (bu ödeme bahçıvanın o sırada aldığı ücrette eşittir) taahhüt etmiş bunun karşılığında da bahçıvanın ücret talebinden vazgeçmesi öngörülmüştür. Yasalar, verilen hizmete endeklenmemiş bu türden ödemelerin vergi matrahından indirimini kabul etmektedir.

<sup>153</sup> Ömür Külahlı: “Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İçtihatları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 347, Temmuz 2010, s. 59.

<sup>154</sup> <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a938b3e60d03e5f6b82ba38>, (Erişim: 15.08.2022)

<sup>155</sup> <https://vlex.co.uk/vid/commissioners-of-inland-revenue-804934005>, (Erişim: 15.08.2022)

<sup>156</sup> Külahlı, s. 59, 60.

Lordlar Kamarası, her ne kadar bu girişimin vergi yükünü azaltmak amacıyla yapıldığını kabul etse de yasaların bu türden taahhütler ile yıllık olarak ödenen tutarların indirimini kabul ettiği gerekçesi ile Dük'ü haklı bulmuştur. IRC v. Bowater Property Developments Ltd Davası'nda aynı şekilde bir vergiden kaçınma vardır. Gayrimenkul satışlarında, 50.000 Pound'u aşan değer artış kazançları için vergi alınmaktadır. Bowater şirketi, sahip olduğu gayrimenkulü Milton Pipes ünvanlı bir şirkete 250.000 Pound'a satma fırsatı elde etmiştir. Ancak bu durumda yüksek bir değer artış kazancı çıkmakta ve vergi yükü de bir o kadar fazla olmaktadır. Şirket, arsayı, beş eşit parçaya bölerek her bir parseli yeni kurduğu beş ayrı şirkete 36.000'er Pound'a satar. Ancak her bir şirket arsanın 1/5'ine değil tamamına birden sahiptir. Diğer bir ifade ile, iştirak halinde mülkiyet söz konusudur. Kısa bir süre sonra yeni kurulmuş bu beş şirket arsa paylarını 50.000 Pound'dan Milton Pipes'a satar. Her şirket böylece 14.000 Pound kar eder ancak, bu tutar 50.000 Pound'lık alt sınırın aşağısında kaldığı için vergi dışı kalır. Görünüşte beş ayrı satış ve beş ayrı alım işlemi olmasına rağmen aslında satılan tek bir arsa vardır ve alıcı firma da tek bir arsa almıştır. Lordlar Kamarası bu davada, arsa satış işlemlerinin (birinci şirketten ilişkili şirketlere sonra da asıl alıcı şirkete) yasal düzenlemelere uygun olduğu ve yasalardaki şekil şartlarını sağladığını belirterek vergi yükümlüsünün uygulamasını tasdik etmiştir.”

Diğer taraftan, eserinde 1982 tarihli Ramsay v. IRC Davası'na<sup>157</sup> yer veren yazar; bu davaya kadar verilmiş bir çok kararda, İngiliz yargı mercilerinin; işlemlerin özüne bakmak yerine bunların yasalardaki şekil şartlarını taşıyıp taşımadığına bakma eğilimi içinde olduklarını tespit ederek şu hususları aktarmıştır:<sup>158</sup>

“Bu olayda ise Lordlar Kamarası tam tersine işlemin özüne bakarak karar vermiştir. Dava konusu olayda, bir çiftlik satışından büyük bir tutarda vergilendirilebilir gelir elde eden WT Ramsay Ltd, bu geliri yapay olarak yaratılmış bir zararla telafi etmek amacıyla bir dizi işlem gerçekleştirmiştir. Oldukça karmaşık işlemleri basitçe ifade etmek gerekirse, WT Ramsay Ltd bir dizi borç verme ve şirket yapılandırması yolu ile bir yandan vergiden istisna gelir etmiş bir yandan da vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak zarar oluşturmuştur. Önceden ayarlanmış gelir ve zarar birbirlerine yakın tutarlardadır. Lordlar Karaması bu olayda, bütün işlemlerin aslında vergiden kaçınmak amacıyla gerçekleştirilen yapay, iktisadi bir özü bulunmayan ve alacaklının net servetinde ciddi bir değişiklik yapmayan ve yapması da beklenmeyen işlemler olduğuna kanaat getirerek bu işlemlerin özüne bakarak karar vermiş ve bu işlemler sırasında oluşan karın da zarar gibi vergi matrahının tespitinde dikkate alınması gerektiğine hükmetmiştir. Vergi yasalarının lafzına ve vergi yükümlüleri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin –yasalarda belirtilen şartları taşımaları

<sup>157</sup> <http://www.uniset.ca/other/css/1982AC300.html>, (Erişim: 20.08.2022)

<sup>158</sup> Kılahlı, s. 60.

kaydıyla- şekilsel özelliklerine sıkı sıkıya bağlı kalmayı yeğleyen İngiliz yargı mercileri 1982 yılında verilen bu kararı, daha sonraları verilen birçok kararda emsal almıştır.”

Yazarın eserinin tarihi olan 2010’da yaptığı tespit o tarihlerde İngiltere’nin de vergiden kaçınmayı en aza indirmek amacıyla kanunen kabul edilmeyen mekanizmalar için genel kuralların yasalaşmasını tartışmaya başladığı yönündedir.<sup>159</sup>

Öte yandan, izleyen yıllarda Ramsay v. IRC Davası’nda ortaya çıkan yaklaşımın geliştirilerek uygulandığı da görülmektedir. Furniss v.Dawson<sup>160</sup> kararında vergi yükümlüsü sahip olduğu hisseleri, hisse değişimi amacıyla kurduğu başka bir şirketin hisseleri karşılığı satmış, aracı şirket de hisseleri ilişkisiz üçüncü bir şirkete satmıştır. Vergi yükümlüsü, bu yol ile değer artış kazancı vergisinden kaçınmayı amaçlamıştır. Üçüncü kişiye yapılan bu satışı doğrudan satış olarak değerlendiren Lordlar Kamarası (House of Lords) Ramsey kararının ötesine geçmiştir. Şöyle ki, Lordlar Kamarası, bu kararda öğretie iki unsur daha ilave etmiştir. Birincisi, meşru bir ticari sonucun gerçekleştirilmesini amaçlasın veya amaçlamasın, önceden tasalanmış bir işlemler dizisi veya bütünleşik tek bir işlem bulunmalı, ikinci olarak da, işleme vergiden kaçınmanın dışında hiçbir ticari amacı olmayan işlem aşamaları dahil edilmiş bulunmalıdır. Bu iki unsur var ise mahkeme vergisel açıdan işleme dahil edilmiş olan aşamaları yok sayabilir.<sup>161</sup>

İngiltere’nin yargı içtihatları konusunda önem arz eden bir tespiti de Özgenç yapmaktadır. Buna göre; İngiltere yargı içtihatları ABD içtihatları kadar ayrıntılı öğretiler üretememiş ve bu durum literatürde eleştiriye konu edilmiştir. Bu bağlamda içtihat hukukunun yetersizliği, hukuk sistemine genel bir vergiden kaçınma hükmü eklenmesi gerektiği yönünde tartışmaları gündeme taşımıştır.<sup>162</sup>

### 3.1.2. 2013 Yılında Yapılan Düzenleme

Önceki yıllarda; İngiltere’de bu kapsamda kuralların (GAAR’ların) bulunmadığı tespit edilmekle<sup>163</sup> birlikte özellikle ATAD sonrasındaki gelişmeler günümüzde bir GAAR’ın oluşturulduğunu göstermektedir.

<sup>159</sup> Külahlı, s. 60.

<sup>160</sup> <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a8ff8c960d03e7f57ecd6db>, (Erişim: 20.08.2022)

<sup>161</sup> Tooma, Rachel Anne, Legislating Against Tax Avoidance, The Netherlands, 2008,; Gammiie, Malcom, Tax Avoidance and Rule of Law: UK Experience, Tax Avoidance and Rule of Law, The Netherlands, 1997, s. 190; Dunbar, David, “Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth”, BIFD Bulletin Vol. 62, No. 12, 2008, s. 530. (Aktaran; Özgenç, s. 206.).

<sup>162</sup> Dunbar, s.529; Freedman, Judith, “Defining Tax payer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle”, B.T.R, 2004, No:4, s. 332-357. (Aktaran: Özgenç; s. 206).

<sup>163</sup> Deak, s. 69, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”).

Her şeyden önce günümüzdeki İngiltere'nin bu düzenlemeye verdiği isimle başlamak yol gösterecektir. Bu düzenlemede “kaçınma” (avoidance) ifadesinden ziyade “kötüye kullanım” (abuse) ifadesi kullanılmıştır. Bunun gerekçesini Freedman; kaçınma ifadesinin gerek ulusal gerek uluslararası vergi uygulamalarında sıklıkla kullanılarak değerinin azalmasına bağlamaktadır.<sup>164</sup>

İngiltere uzun yıllar kanuni düzenlemelerinde bu kapsamda bir kuralı taşımadığından; bu kuralın ortaya çıkarılmasında hassasiyetle hareket edildiği görülmektedir.

Bu kuralın ortaya çıkması öncesinde uygulamada esas alınan Ramsay Prensibi (the Ramsay principle); temel olarak vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik şu kuralı öngörmüştür:

- Vergiden kaçınma dışında herhangi bir ticari amaç içermeyen önceden kurgulanmış eylem, işlem muamele veya bunların bir serisinin (basamaklarının) bulunması ve
- Bu eylem işlem veya muamelelerinin bu tür bir vergiden kaçınma gayesi olmadığı durumda ortaya çıkmasının olası olmaması durumunda,

İngiltere vergi mahkemeleri bahsi geçen kurguları (yapıları) bir bütün olarak nitelendirmeli ve vergilendirmeyi bu kapsamda gerçekleştirmelidir.<sup>165</sup>

Ramsay Kuralı'nın uygulanmasına ortaya çıkan bazı aksaklıklar ve bunun genel bir hukuki düzenleme olmamasının yarattığı belirsizlik; zamanla bu kuralın mahkemeler tarafından bir yorum hükmü olarak ele alınmasıyla sınırlandırılması sonucunu doğurmuştur. Aaronson Çalışma Grubu ise; Ramsay Kuralı'nın yargısal yorum noktasında ele alınmasının ciddi belirsizlik yaratabildiği ve bu yönüyle tamamen kötüye kullanımı önlemede bir dayanak olmayabileceği sonucuna ulaşmıştır. Gerek vergi yükümlülerinin gerek Vergi İdaresi'nin temsili ile oluşturulduğu anlaşılan Graham Aaronson QC başkanlığındaki Çalışma Grubu nezdinde düzenlemenin ortaya çıkarılması için çalışmalar yürütülmüştür. Bu çalışma grubunun kurulmasını İngiltere Hükümeti talep etmiştir.

17 Temmuz 2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren düzenleme Finans Kanunu'nun<sup>166</sup> beşinci bölümünde detaylandırılmıştır. Bu kuralın süistimal edici düzeydeki vergiden kaçınma ile mücadeleyi amaçladığı (vergiden kaçınma teriminden ise burada süistimal edici düzeydeki ifadesi önem arz etmektedir)

<sup>164</sup> Judith Freedman: “United Kingdom/European Union/OECD - The UK General Anti-Avoidance Rule: Transplants and Lessons” Vol. 73 Issue: Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 6/7

<sup>165</sup> Freedman, a.g.e. “Where there was a pre-ordained series of transactions with inserted steps with no commercial purpose other than the avoidance of tax and no practical likelihood that the events would not take place in the order ordained, the courts could view the scheme as a whole and tax on the basis of the overall result.”

<sup>166</sup> Finance Act 2013

görülmektedir. Bu kapsamda söz konusu hüküm çerçevesinde 206 (1) bölümünde “Bu bölüm kötüye kullanım kapsamında olan vergisel eylemlere karşı mücadele etkisine sahiptir” denilmiştir. 206(2) maddesindeki açıklamalar da aynı çerçevede, bu bölümün kuralları topluca genel kötüye kullanımı önleyici kural (GAAR) olarak bilinmektedir” şeklinde yer almıştır.<sup>167</sup>

İngiltere Vergi İdaresi genel kötüye kullanmayı önleyici kural rehberinde<sup>168</sup>; 17 Temmuz 2013’ten itibaren yürürlükte olan yasal düzenleme ile ilgili önemli açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu GAAR’ın yaklaşımını, amacını, uygulama alanını belirli başlıklar altında ele almak mümkün görünmektedir. 17 Temmuz 2013’ten itibaren yürürlükte olan İngiltere Vergi İdaresi genel kötüye kullanmayı önleyici kural rehberindeki <sup>169</sup> açıklamalara sadık kalınarak aşağıdaki açıklamalar sunulmaktadır.

### **3.1.2.1.Düzenlemenin Temel Yaklaşımı**

Öncelikle anayasal vergilendirme ilkelerinden biri olan verginin; kamu giderlerini karşılamak üzere, mali güce göre, adaletli ve dengeli bir dağılımla ödenmesi gereğinin GAAR’ı oluşturulan ana ilke olduğu belirtilmiştir.

Bu sebepten söz konusu GAAR, vergi mahkemelerince bazı eski kararlarda ortaya konulan bir yaklaşım olan “vergi yükümlülerinin herhangi bir yasal düzenleme kapsamındaki eylemleri yaratıcılıklarını (marifetlerini) kullanarak vergiden kaçınacak şekilde kullanabilme özgürlüğünü” belirli ölçüde reddetmiştir. Vergiden kaçınmaya yönelik kötüye kullanımın en ileri seviyelerindeki yapıları (scheme) dahi geçmişteki bu vergi mahkemesi kararlarınca himayeye alınmıştır.

Bu yönden bakıldığında; vergilendirmenin vergi yükümlülerinin vergiyi ortadan kaldırma amacına yönelik oldukça yaratıcı yapılar kurmalarına imkan tanıyan bir oyun olmaması gerektiği GAAR tarafından ortaya konulmuştur. GAAR’ın düzenlenmesi ile İngiltere’de kanun koyucunun bahsi geçen vergi

<sup>167</sup> Benjamin Kujinga: “The UK general anti-abuse rule: Lessons for Australia?”, s. 630. Ocak 2016  
<https://www.researchgate.net/publication/316551293> (Erişim: 21.09.2022)

<sup>168</sup> HM Revenue and Customs (HMRC) General anti-abuse rule (GAAR) guidance (Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 16 July 2021)

<https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, (Erişim: 24.07.2022)

<sup>169</sup> HM Revenue and Customs (HMRC) General anti-abuse rule (GAAR) guidance (Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 16 July 2021)

<https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, (Erişim: 24.07.2022)

mahkemesi kararlarındaki yaklaşımı reddettiği ve önemli bir sınır koyduğu görülmektedir. Bu sınır, vergi yükümlülerinin tercih edecekleri ve hukuken yasal olan yapılardaki eylemlerdeki kötüye kullanım sınırı ile ilgilidir. Diğer bir deyişle, vergi yükümlülüğünün optimal hale getirilmesinde ne tür eylem ve yapıların kötüye kullanım olmadığı böylece biraz daha belirli hale gelmiş olmaktadır.

Bu ayrımın vergi planlaması ile vergiden kaçınma veya agresif vergi planlaması arasındaki ayrıma benzer olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Buradaki sınır da; gerçekleştirilen eylemlerin, eylemler ile amaçlanan sonuca ulaşmada makul ve hayatın olağan akışına uygun bir ilgi bulunmasıdır.<sup>170</sup>

Bahsi geçen yaklaşımın, Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk" ile benzer esasları içerdiği bu açıdan değerlendirilebilecektir.

### **3.1.2.2.Düzenlemenin Hedefi**

Düzenlemenin temel amacı, vergi yükümlülerinin süiistimal içeren muamelelere (yapılara) girişmekten kaçınması ve bunlara girişimi teşvik edenlerin engellenmesi olarak ortaya konulmuştur.

Bu kapsamda, eğer vergi yükümlüsünün süiistimal içeren bir muamelelere veya yapıya başvurması durumunda, GAAR amaçlanan vergisel sonuca ulaşmada bahsi geçen vergi yükümlüsünün önüne bir engel çıkaracaktır.

GAAR'ın devreye girmesi, vergi yükümlüsü tarafından gerçekleştirilen işleme vergi yükümlülüğü açısından bir düzeltme yapılması sonucunu doğurmaktadır. Böyle bir durumda nitelendirme, adil ve makul (hayatın olağan akışına uygun) muameleler (veya yapı) gerçekleşmişçesine vergi yükümlülüğünün hesaplanmasıdır. Bu noktada varsayımsal olarak ortaya çıkan vergisel sonucun (GAAR'ın işletilmesi neticesinde yeniden nitelendirme kapsamında ortaya çıkan sonucun) azami hazine kazancı yaratan sonuç olması şart değildir.

---

<sup>170</sup> "That limit is reached when the arrangements put in place by the taxpayer to achieve that purpose go beyond anything which could reasonably be regarded as a reasonable course of action."

### 3.1.2.3.Vergi Yükümlüsünce Tercih Edilen Muamelelerin (Yapıların) Kapsamı

GAAR, kötüye kullanımın mevcut olduğu muamelelerde uygulama alanı bulmaktadır. Geniş anlamda muameleler, objektif bir gözle incelendiğinde, vergi avantajı elde etmenin ana amaç veya ana amaçlardan biri olduğu herhangi eylemlerdir. Bu kapsamda, vergi avantajı çerçevesi de oldukça geniş tanımlanmıştır.<sup>171</sup>

Vergi İdaresi'nin konuya ilişkin rehberinin C3 bölümünde de konuyla ilgili önemli bazı açıklamalar bulunmaktadır.

Vergi yükümlüsünün muameleleri<sup>172</sup> Kanun'un s207(1) bölümü uyarınca ana hedefinin veya ana hedeflerinden birinin bir vergi avantajı elde edilmesi tespitinin yapılmasının makul olduğu sonucuna ulaşılabilen muamelelerdir. Burada “makul olduğu sonucuna ulaşılabilmesi” objektif bir test unsurunu göstermektedir. Bu test; vergi yükümlüsünün veya eğer mevcutsa vergi yükümlüsüne konuya ilişkin tavsiyede bulunanların, muamelelerin eyleme geçmesinde bir vergiden kaçınma niyetinin olup olmadığının araştırılması gerektirmemektedir.

GAAR düzenlemesi, tanım olarak “ana amaç” veya “ana amaçlardan biri” olarak neyin kapsama alındığını ortaya koymamaktadır. Vergi İdaresi'nin yaklaşımına göre, bu ifadeler sözlük anlamları ile esas alınması gereken sözcüklerdir. Ancak tüm gerçek ve kapsam nazara alınarak buradaki tanımlamaların objektif bir biçimde uygulamaya konulması gerekir.

Vergi avantajı elde edilmesinin temel amaç olduğu muamelelerin tespitinde “ana amacın” tanımlanması daha net görülebilir. Örneğin, vergi avantajı dışarıda bırakıldığında, gerçekleşen muamelenin gerçekleşmesinin vergi yükümlüsünce tercih edilmeyeceği bir eylemde, ana amacın vergi avantajı elde edilmesi olduğu sonucuna ulaşılabilir.

Ancak vergi avantajı elde edilmesinin “ana amaçlardan biri olduğu” şeklindeki tespit daha zordur. Burada gündeme bir test gelmesi yerinde olacaktır. Bu test, gerçekleşmesi planlanan işlemin vergisel avantaj yaratmak amacıyla yeniden şekillendirilip şekillendirilmediği, vergisel avantajın elde edilmesi amacıyla gerçekleşmesi planlanan işleme farklı şart ve koşulların vergisel avantaj elde edilmesi amacıyla eklenip eklenmediğini içermektedir. Burada ayrıca test edilmesi gereken; yapılan bu yeniden şekillendirme ve farklı şart ve koşulların ilavesi gibi eylemlerle amaçlanan vergisel sonucun, bizzat gerçekleşen işlemlerin önemli

<sup>171</sup> HM Revenue and Customs (HMRC) General anti-abuse rule (GAAR) guidance bölüm B.10

<sup>172</sup> “Tax arrangements”

bir gereği olup olmadığıdır. Buna bir örnek olarak Vergi İdaresi'nin, yeni yapılan bir düzenlemeden yararlanabilmek adına firmanın hesap döneminin değiştirilmesini göstermiştir.<sup>173</sup>

Son olarak, konuyla ilgili bir vergi danışmanlığı (vergi görüşü) alınmış olup olmadığı da kendi başına, vergi avantajı yaratılmasının ana amaç olması noktasındaki değerlendirmede önem arz etmektedir. Özellikle yüksek miktarda vergi avantajlarından yararlanılmasının söz konusu olduğu durumlarda vergi yükümlüsü vergi uzman görüşü de dahil olmak üzere profesyonel bir görüşe başvurmak isteyecektir. Alınmış böyle bir görüşün varlığı, söz konusu muamelelerin ana amacının vergi avantajı yaratılması olduğunun bir göstergesi görülebilir.

#### **3.1.2.4.Vergi Yükümlüsünün Güvenceleri**

Rehber'in B ve C bölümlerde vergi yükümlüsünün de bazı güvencelerinin bulunduğu ve GAAR uygulaması konusunda belirli haklara (vergi yükümlüsü hakları) sahip olduğu belirtilmektedir. Bu güvenler şunları içermektedir.

- Vergi İdaresi'ne muamelelerin suistismal (kötüye kullanım) kapsamında olduğunu ortaya koyma görevi düşmektedir. (vergi yükümlüsüne gerçekleşen muamelenin kötüye kullanım kapsamında olmadığını ortaya koymak gibi bir görev yüklenmemelidir)

- Çifte makul olma testi adında bir güvence vergi yükümlüsüne tanınmaktadır. Vergi İdaresi, gerçekleşen muamelelerin hayatın olağan akışına aykırı muameleler olduğunu makul bir şekilde tespit etmelidir. Buna göre, girilen muamele, ancak kötüye kullanımın olmadığına dair bir görüşe ulaşılması makul değilse, kötüye kullanım kapsamında nitelendirilmektedir.

- Gerçekleşen muamelelerin hayatın olağan akışına uygun ve makul olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin<sup>174</sup> tespitine yönelik Vergi İdaresi bağımsız bir danışmanlık kurulundan görüş almak

<sup>173</sup> Bu örnek ülkemiz uygulaması açısından da karşımıza birçok durumda çıkabilecektir. Örneğin vergi mükelleflerinin 5520 Sayılı Kanun'un 12'inci maddesindeki örtülü sermaye uygulaması kapsamında dönem başı özsermayesinin üç katını aşmaması gerekir. Dönem içinde sermaye artışı yapan mükellef örtülü sermaye açısından bunun hesaplamada esas alınabilmesi için bir sonraki dönemi beklemek durumundadır. Öte yandan, örneğin 10 Mart 2020 döneminde sermaye artırımını yapan şirket; herhangi bir ticari ekonomik gerekçesi olmadan yalnızca örtülü sermaye kapsamında bunun etkisi erken nazara alabilmek için hesap dönemini 01 Nisan 2020 – 31 Mart 2021 şeklinde değiştirmek isteyebilir. Bu yönde gerçekleşen işlemin bir vergi planlaması mı yoksa vergiden kaçınma olarak mı niteleneceği ülkemiz uygulaması açısından açık olmamakla birlikte; İngiltere uygulamasında bu yöndeki vergi yükümlüsü davranışının reddedilebilecek; normal şartlarda dokuz ay sonra yararlanabileceği sermaye artırımını etkisinden hemen yararlanması kabul edilmeyebilecektir.

<sup>174</sup> Hayatın olağan akışına daha uygun ve makul olarak gerçekleşen bir işlem ("a more straightforward transaction" bkz. HM Revenue and Customs (HMRC) General anti-abuse rule (GAAR) guidance, bölüm B12.2.

durumundadır. Bu kapsamda, GAAR'ın uygulamaya konulabilmesinin ön şartlarından biri olan gerçekleşen muamelelerin hayatın olağan akışına uygun ve makul olmadığı durumunun net bir şekilde ortaya konulabilmesi ile bu kural uygulanabilir olmaktadır.

Burada vergi yükümlülerine sağlanan güvenceler ile GAAR'ın vergiden kaçınmayı önleyici ölçüde uygulanabilmesi adına ince bir denge olduğu unutulmamalıdır.

Bu kapsamda, vergi yükümlülerine sağlanan güvenceler altında daha çok ayrıntılara Rehber'in C bölümünde yer verilmektedir.

İspat yükü açısından önem arz eden bir belirlemenin Rehber'in C8.2 bölümünde yer aldığı görülmektedir.

Diğer vergi davalarındaki durumdan farklı olarak, Vergi İdaresi bir vergi yükümlüsü muamelesi veya eyleminde GAAR'ın uygulama alanı bulması gerektiğini ortaya koymalıdır. Vergi yükümlüsü GAAR'ın uygulama alanı bulmayacağını göstermek zorunda değildir. Bu çerçevede, Vergi İdaresi, aşağıda yer alan tüm hususların uygulama alanı bulmasından sorumludur:

- Vergi yükümlüsünce eyleme konulan muameleler mevcuttur.<sup>175</sup>
- Bahsi geçen muameleler, kötüye kullanım kapsamındadır.<sup>176</sup>
- Tespit edilen ve yok sayılan muamele yerine Vergi İdaresi tarafından varsayımsal olarak vergisel açıdan esas alınması gereken ortaya konulan eylem adil ve makul olmalıdır.<sup>177</sup>

### 3.2. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

ABD vergi hukukunda ülkemizdeki kapsamıyla bir “ekonomik yaklaşım” müessesesi yer almamakta; ancak, onunla aynı işlevi yerine getiren, içtihat hukuku (common law) ile geliştirilmiş başka ilkeler bulunmaktadır. ABD Vergi İdaresi, başta “özün şekle üstünlüğü” ilkesi olmak üzere dört ilkeden yararlanarak vergiye tepki gösteren yükümlülerin çabalarını boşa çıkarma mücadelesi içindedir.<sup>178</sup>

Farklı yazarlar tarafından ABD’de uygulanan ekonomik yaklaşım ilkesinin izleri niteliğindeki vergiden kaçınmayı önleyici genel kuralları sınıflandırılmıştır.

---

<sup>175</sup> “There are tax arrangements”

<sup>176</sup> “Tax arrangements are abusive”

<sup>177</sup> “The counteraction proposed by HMRC is just and reasonable”

<sup>178</sup> Ertuğrul Akçaoğlu: “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, Ankara Barosu Dergisi, Ankara, Sayı: 2012/2, s. 173.

Özgenç ise, ulusal bazdaki “genel suistimali önleyici düzenleme”leri (general anti-avoidance rules – GAAR); ABD’de<sup>179</sup> yazılı bir genel kaçınma karşıtı hükmün bulunmadığını; bir GAAR bulunmamasının da konunun hukuk kültürünün bir özelliği olarak içtihatlarla çözümlenmesi sonucunu getirdiği tespitini yapmaktadır. Bu kapsamda yazar, ABD vergi hukukundaki dört öğretiye, iki ana başlık altında aşağıdaki gibi yer vermektedir.<sup>180</sup>

(1) aa. Yeniden Nitelendirme Öğretisi (Recharacterization)

aaa. Muvazaalı İşlem Öğretisi (Sham Transaction Doctrine)

bbb. Basamaklı İşlem Öğretisi (Step Transaction)

(2) bb. Ekonomik Öz Öğretisi

aaa. İş Amacı Öğretisi (Business Doctrine)

bbb. Özün Biçime Önceliği Öğretisi (Substance-over-form doctrine)

Bu sınıflandırmayı sadık kalınarak belirtilen öğretilerin incelenmesine izleyen bölümlerde yer verilecektir.

### **3.2.1. Tarihsel Gelişim: Yargı Kararları ile Ortaya Çıkan Öğretiler**

#### **3.2.1.1.Muvazaalı İşlem Öğretisi**

Muvazaalı işlem öğretisi alt başlık olarak yeniden değerlendirme öğreti bünyesinde yer almaktadır. Yeniden Nitelendirme Öğretisi, işleme vergi yükümlüsü tarafından atfedilen niteliğin geçersiz sayılması ve buna bağlı olarak elde edilen vergisel faydanın reddedilmesi üzerine kuruludur.<sup>181</sup>

Muvazaalı işlem öğretisi dar kapsamlı bir test olup sadece vergi hukukuna özgü bir test uygulaması değildir. Muvazaalı işlemde hukuki biçim tarafların amaçladığı gerçeğe uymamaktadır. Muvazaalı bir işlemin, üç özelliği bulunmaktadır. Bunlar, gerçek olmayan bir işlemin varlığı, ticari amaç veya niyetinin bulunmaması, işlemin özü ve seçilen biçim arasında farklılık bulunmasıdır.<sup>182</sup>

<sup>179</sup> Aynı zamanda İngiltere’de.

<sup>180</sup> Özgenç, s. 201, 202, 203, 204.

<sup>181</sup> Tooma, Rachel Anne, Legislating Against Tax Avoidance, The Netherlands, 2008, s. 41 (Aktaran: Özgenç, s. 201)

<sup>182</sup> Özgenç, s. 201.

ABD’de konuya ilişkin üç yargı kararı<sup>183</sup> ile muvazaalı işlem öğretinin ortaya çıktığı görülmektedir.<sup>184</sup>

Muvazaalı işlem öğretisinde muvazaalı terimine atfedilen önem üzerinde durulması yerinde olacaktır.

Muvazaalı işlemi “sahte işlem” olarak eserinde ele alan Akçaoğlu şu değerlendirmelerde bulunmuştur:<sup>185</sup>

“Sahte işlem” terimi çoğu zaman özün şekle üstünlüğü ilkesi veya iş amacı ilkesi ile eşanlamli olarak kullanılmaktadır. Oysa bu terimin kendine özgü bir anlamı da vardır: ne bir iş amacı güden ne de bir ekonomik özü olan bir işlem “sahte”dir, düzmedir, taklittir, yapmacıktır. Örneğin, Rice’s Toyota World Inc. v. C.I.R. davasına konu olan işlemler kullanılmış bir bilgisayarın satın alınması ve geriye kiralınması idi. Esas işi yeni ve kullanılmış otomobil satmak olan Rice şirketinin muhasebecisi işi ekipman kiralamak (leasing) olan Finalco şirketinden bilgisayar alımı ve geriye kiralınması işlemlerinin hem faiz gideri yazılabilmesi hem de hızlandırılmış amortisman hükümleri uyarınca amortisman düşülebilmesi sayesinde ilk yıllarda yüksek vergi zararları üretebileceğini öğrenmişti. Rice, Finalco’dan kullanılmış bir bilgisayar satın aldı; bu alımı Finalco’ya borçlandığı senetlerle finanse etti ve satın aldığı bilgisayarı Finalco’ya kiraladı. Rice daha sonra gelir vergisi beyannamelerinde hızlandırılmış amortisman giderleri ve Finalco’ya yaptığı ödemeler üzerinden faiz giderleri beyan etti. Gelir İdaresi satın alma–geri kiralama planının ekonomik özü bulunmadığı gerekçesi ile bu giderleri kabul etmedi. Vergi Mahkemesi açılan davada sahte işlemler ilkesini uygulayarak şu tespitte bulundu: “*Sadece vergi azaltma amacıyla gerçekleştirilmiş ve varlığını destekleyecek hiçbir ekonomik veya ticari gayesi bulunmayan bir işlem sahtedir ve Federal gelir vergisi bakımından etkisizdir.*” Mahkeme’ye göre Rice’ın vergisel amaçlar dışında bu işlemi gerçekleştirmesinde hiçbir iş amacı yoktu. Ayrıca, makul bir kâr elde etme imkânı olmaması sebebiyle işlemin ekonomik özü de bulunmuyordu. Dolayısıyla Mahkeme Vergi İdaresi’nin giderleri reddeden kararını onadı.<sup>186</sup>

<sup>183</sup> Gregory v. Helvering, (<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>) (Erişim: 18.06.2022)

Knetsch v. United States, (<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/364/361/>) (Erişim: 18.06.2022)

Frank Lyon Co v. United States, (<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/435/561/>) (Erişim: 18.06.2022)

<sup>184</sup> Tooma, s. 42 (Aktaran: Özgenç, s. 202)

<sup>185</sup> Akçaoğlu, s. 176-177.

<sup>186</sup> Rice’s Toyota World, Inc. v. C.I.R. kararı, 81 T.C. 184, sf. 195 (1983),  
<https://casetext.com/case/rices-toyota-world-inc-v-cir>, (Erişim: 27.03.2022)

Konuya ilişkin mahkeme kararlarının değerlendirilmesi neticesinde, bu kararlardaki yaklaşımlardan “hem iş amacı hem de ekonomik öz taşımayan işlemlerin sahte işlem olduğu” sonucuna ulaşılabilmektedir. Bununla birlikte, bazı kararlarda ekonomik öz ve iş amacından birini içermeyen işlemleri de sahte işlem olarak değerlendirmektedirler.<sup>187</sup>

2. Ekonomik öz öğretisi olarak ikinci ana başlıkta alınan yöntem; bünyesinde “İş Amacı Öğretisi (Business Doctrine)” ve “Özün Biçime Önceliği Öğretisi (Substance-over-form doctrine)” yaklaşımlarını barındırmaktadır.<sup>188</sup> Ekonomik öz öğretisi, vergi yükümlüsünün gerçekleştirdiği işlemin teknik olarak vergi yasası ile uyumlu olmakla birlikte ekonomik özden yoksun olması nedeniyle reddedilmesi üzerine kuruludur.<sup>189</sup>

### 3.2.1.2.Basamaklı İşlem Öğretisi

Basamaklı işlemler öğretisi de sınıflandırma olarak yeniden nitelendirme öğretisi bünyesinde yer edinmektedir. ABD’de bu öğretinin gelişimi, diğer öğretilerde olduğu gibi yargı kararları ekseninde gerçekleşmiştir.<sup>190</sup>

Basamaklı işlem öğretisi, birbirinden bağımsız birden fazla işlemi tek bir işlem olarak kabul etmekte, sonuca odaklanarak işlemin özünden hareket etmektedir.<sup>191</sup>

Basamaklı işlemler ilkesi bir işlemin hukuken bağımsız ancak fiilen bağlantılı aşamalarının (ya da zincirleme işlemlerin) ayrı ayrı değil, bir bütün olarak ele alınmasını öngörür. Bu ilkenin uygulanmasını çoğu zaman özün şekle üstünlüğü ilkesinin uygulanması takip eder ve bu suretle yeniden tanımlanmış işlemlerin vergilendirme bakımından doğru nitelendirmesi yapılabilir.<sup>192</sup>

Akçaoğlu’na göre; basamaklı işlemler ilkesi özün şekle üstünlüğü ilkesinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Buna göre; bağlantılı aşamalar eş zamanlı gerçekleşebileceği gibi farklı zamanlarda da

---

<sup>187</sup> Akçaoğlu, s. 178.

<sup>188</sup> Tooma, s.44 (Aktaran: Özgenç, s. 202)

<sup>189</sup> Karen B. Brown: “Tax Avoidance, Treaty Shopping and Economic Substance Doctrine in the United States” B.T.R., 2008, No:2, s. 165-166. (Aktaran: Özgenç, s. 202)

<sup>190</sup> Örneğin, Penrod v. Commissioner kararı, 88 T.C. 1415 (1987).

<https://casetext.com/case/penrod-v-commissioner-of-internal-revenue>, (Erişim: 27.03.2022)

<sup>191</sup> Özgenç, s. 203.

<sup>192</sup> Akçaoğlu, s. 179.

gerçekleşebilirler. Yine, aralarında sözleşme ilişkisi – bağlantısı bulunmasa bile önceden ayarlanmış aşamalar birlikte ele alınacaklardır.<sup>193</sup>

Bu öğretinin uygulanması bakımından üç adet test geliştirilmiştir. Bunlar, nihai sonuç testi, karşılıklı bağlılık testi ve bağlanma taahhüdü testidir. Bu testlerden en kapsamlı olanı nihai sonuç testi olup gerçekleşen sonuç doğrudan veya dolaylı olarak araya giren basamaklar olsun olmasın aynı vergisel etkiye sahip olmalıdır. Karşılıklı bağlılık testi, her bir işlemi, manalı bir sonuca ulaşmak için birbirleriyle bağlı olup olmadıkları açısından değerlendirmektedir. Bağlanma taahhüdü testi ise Commissioner v. Gordon davasında geliştirilmiş olup vergi yükümlüsünün sonuca ulaşmak için bir dizi işlemi gerçekleştirme durumundan hareket etmektedir.<sup>194</sup>

### 3.2.1.3.İş Amacı Öğretisi

İş amacı öğretisi, vergi yükümlüsünün vergiden kaçınma amacı dışında bir amacı olmasını gerektirir ve ilk olarak Gregory v. Helvering davasında uygulanmıştır. Yüksek Mahkeme, bu kararında, yasanın lafzına uygun davranmış olmanın vergiden muaf tutulabilmek için yeterli olmadığına karar vermiştir.<sup>195</sup>

Goldstein v. Commissioner davasında Goldstein, hazine tahvillerine yatırım yapmak için borç alan bir vergi yükümlüsüdür. Bununla birlikte, borç için ödediği faiz, hazine tahvillerinden elde ettiği faizden daha yüksektir. Vergi yükümlüsü, faizi peşin ödemiş ve yüksek oranda vergi indirimi talep etmiştir. Vergi indirimi talebi, yasanın, vergi yükümlüsüne faiz indirimi dışında bir amaç taşımayan işlemlere iştirak ederek vergisel fayda sağlamasına izin vermemesi nedeniyle reddedilmiştir.<sup>196</sup>

İş amacı öğretisinin, ülkemiz uygulamasına da öğreti vasıtasıyla dahil olduğundan bahsedebilmek mümkündür.

Bir görüşe göre, Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinde belirtilen “işlemin gerçek mahiyetine” ulaşabilmek için yalnızca düzenleme olanaklarının, uygun, makul, münasip, ölçülü olmayan biçimde kullanılmamış olmasının aranması ile yetinilmemeli; bunun yanında işlemin gerçekleştirilmesinde bir ticari amacın olup olmadığını da bakılmalıdır. Zira ticari amaç aranmadan yapılan bir denetimle ya da işletmenin

---

<sup>193</sup> Akçaoğlu, s. 179.

<sup>194</sup> Tooma, s. 44 (Aktaran: Özgenç, s. 203)

<sup>195</sup> Özgenç, s.204

<sup>196</sup> Tooma, s. 44 (Aktaran: Özgenç, s. 204)

ticari amacını dikkate almadan ulaşılan bir sonuçla işlemin gerçek mahiyetinin kavrandığından bahsetmek mümkün değildir.<sup>197</sup>

#### 3.2.1.4.Özün Biçime Önceliği Öğretisi

Özün biçime önceliği öğretisi, vergisel işlemin biçiminden ziyade ekonomik etkilerine yoğunlaşmaktadır. Kapsamı iş amacı testinden daha geniş olan bu test, vergi idaresine, işlemin biçiminin ötesine bakma, işlemi reddetme veya yeniden değerlendirme yetkisi vermektedir. Öğreti, ayrıca, iş amacı olmakla birlikte sadece vergisel motivasyona sahip suni ve hileli işlemleri de hedef almaktadır.<sup>198</sup>

Bu öğreti, bir işlemin vergisel durumunun değerlendirilirken görünürdeki şekline değil özüne göre karar verilmesi gerektiğini ifade eder. Buna göre, aynı sonucu doğuran iki ayrı işlem sadece farklı şekillerde gerçekleştirildikleri için –yasalarda açıkça belirtilmediği sürece- farklı vergi yükleri ile karşılaşmamalıdır. Şekil ne olursa olsun iktisadi sonuç aynı ise vergi yükü de aynı olmalıdır.<sup>199</sup>

Özün biçime önceliği (üstünlüğü) öğretisi, diğer öğretilere benzer olarak yargı kararları<sup>200</sup> ekseninde ortaya çıkmakla birlikte; 2010 yılında yapılan bir yasal düzenleme ile kanun hükmünde de yerini alması açısından önem arz etmektedir.

Külahlı, bu öğretinin, Helvering v. Gregory Davası’nda verilen kararın temel dayanağını oluşturduğunu belirtmektedir.<sup>201</sup>

Burada kararın ayrıntılarına girilmemekle birlikte, özellikle mahkemenin ve üst mahkemenin yaklaşımlarını göstermesi açısından şu açıklamalar önem arz etmektedir.<sup>202</sup>

“Mahkeme, söz konusu olayda vergilendirmede işlemin şekline mi (şirket organizasyonunun yeniden yapılandırılması) yoksa öznüne mi (Şirket (A)’nın Şirket (B) hisselerini satması ve satış kazancının

---

<sup>197</sup> Altan Rençber: “Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi” (Billur Yaltı: “Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı”, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2017, s. 81-109.), s. 88

<sup>198</sup> Özgenç, s. 204

<sup>199</sup> Ömür Külahlı: “Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İçtihatları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 347, Temmuz 2010, s. 59.

<sup>200</sup> Güncel tarihli bir karar için bkz.

McLure, C.E.; J. Mintz; G. R. Zodrow: “US Supreme Court unanimously chooses substance over form in foreign tax credit case: implications of the PPL decision for the creditability of cash-flow taxes”, International Tax And Public Finance, Seri: 22, No:5, 2015.

<sup>201</sup> Kararın ayrıntıları için bkz. <http://supreme.justia.com/us/293/465/case.html> Erişim: 22.09.2022

<sup>202</sup> Külahlı, s. 62, 63.

ortağa dağıtılması) göre mi yapılacağını tartışmıştır. İlk derece mahkemesi, “Bu kadar titizlikle hazırlanan bir yasanın vergi politikasını tamamıyla yansıttığını kabul etmek gerekir ve burada yargı mercilerlerinin yorumu için çok az bir açıklık bulunmaktadır.” diyerek vergi yükümlüsü lehine karar vermiştir. Ancak temyiz edilen karar bir üst mahkemede bozulmuş, bu defa da vergi yükümlüsü temyizden ülkedeki en üst yargı mercii olan Yüksek Mahkeme’ye (Supreme Court) başvurmuştur. Yüksek Mahkeme “vergi yükümlülere kanunların el verdiği ölçüde vergi yüklerini en aza indirme haklarına sahiptir, ancak vergi yükümlüsünün burada gerçek bir şirket yapılandırmasına gitmediği ve bunu amaçlamadığı halde bu konudaki kanun hükmünden yararlanması kabul edilemez” diyerek ilk derece mahkemesinin kararını bozan üst mahkeme kararı doğrultusunda hüküm vermiştir.”

Öte yandan, özün biçime önceliği öğretisi yalnızca vergi idaresi lehine ve vergi yükümlülere aleyhine işleyen bir kural olarak düşünülmemelidir.<sup>203</sup>

Nitekim, verginin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak vergi yükümlülerinin haklı bir beklentisi olan verginin belirgin olması ilkesi<sup>204</sup> ile özün biçime önceliği öğretisinin sıkı bir çatışma içinde olduğunu belirtmek gerekir. Bu; “biçim öze göre ikinci plandadır, ancak tamamen önemsiz değildir.” şeklinde ifade edilebilir.<sup>205</sup>

### 3.2.2. 2010 Yılında Yapılan Düzenleme

ABD’de, vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik olarak daha çok yargı içtihatları söz sahibi olmuştur. Bunun temel sebebi ise, Amerikan yargı mercilerinin vergi yükümlüsünün uygulamalarında vergi kanunlarının sadece lafzına değil ruhuna da uygunluk araması ve amaçsal ve ekonomik yoruma sıkça başvurmalarıdır. Ancak, son yıllarda yargı mercilerinin hukuki güvenlik ilkesini de ön plana çıkartarak vermiş olduğu kararlar<sup>206</sup> daha önceleri geliştirilen bu içtihatların uygulanmasını oldukça kısıtlamıştır.<sup>207</sup>

<sup>203</sup> J. Bruce Donaldson: “When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer”, Marquette Law Review, Volume 48, Issue 1, Article 4, 1964.

<sup>204</sup> Güneş: “Verginin Yasallığı İlkesi”, s. 18-21.

<sup>205</sup> Söz konusu ilkenin verginin yasallığı ilkesi ile çatışmasına yönelik bir çalışma için bkz.

Madison, A. D.: “The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law”, Santa Clara Law Review, 43, Part 3, 2003

<sup>206</sup> Bu karara bir örnek olarak Summa Holdings Inc. v Commissioner Kararı gösterilebilir.

<https://www.govinfo.gov/app/details/USCOURTS-ca6-16-01712/context>, (erişim: 04.09.2022).

Konuyla ilgili değerlendirme için bkz. Nicholas R. Metcalf ve Colin J. Handzo: “Summa Holdings: Form is Substance When It Comes to Law”, Viewpoint Tax Notes, 21.08.2017, s. 1017-1022.

<sup>207</sup> Külahlı, s. 64.

2010 yılında yasalaşan Sağlık Reformu Kanunu ile vergiden kaçınmayı önleyici genel bir kural düzenlenmiş olmaktadır.

Anılan yasa ile, vergi kanunlarının (Internal Revenue Code) 7701 no.lu bölümünde yapılan değişiklik, vergi yükümlüsünün ekonomik pozisyonunda vergi dışında anlamlı bir değişiklik yaratmayan ve vergisel amaçlar dışında önemli bir amacı bulunmayan işlemler nedeniyle ödenmemiş olan vergilerin vergi idaresince %20 cezalı olarak tarh edilmesini öngörmektedir. Ayrıca, anılan yeni düzenleme uyarınca, vergi yükümlülerinin bu tür işlemlerini beyannamelerinde belirtme zorunluluğu getirilmekte ve beyannamede belirtilmeyen bu tür işlemler için ise ceza oranı %40 olarak uygulanacaktır. Bu düzenleme ile iktisadi öz (economic substance) ve iş amacı (business purpose) öğretilerinin yasal bir hüküm haline gelmesi ve ABD'nin de vergiden kaçınmayı önleyici genel bir düzenlemeye sahip olması sonuçları ortaya çıkmıştır.<sup>208</sup>

Akçaoğlu da aynı noktaya işaret ederek; özün şekle üstünlüğü ve iş amacı “ekonomik öz öğretisi” adı altında ABD Dahili Gelirler Kanunu’nun ‘tanımlara’ ilişkin 7701. maddesine (o) fıkrası olarak eklendiğini belirtmektedir. “Ekonomik öz öğretisinin açıklığa kavuşturulması”<sup>209</sup> başlıklı bu düzenleme ile ekonomik öz öğretisi, “gelir vergisi bakımından bir işleme ilişkin vergi avantajlarından yararlanılmasına, o işlemin ekonomik özünün bulunmaması veya bir iş amacının olmaması halinde müsaade edilmeyeceğini öngören içtihat hukuku (common law) öğretisi (doktrini)” olarak tanımlanmıştır.<sup>210</sup>

Fıkra da ekonomik öz öğretisinin uygulanabileceği bir işlem bakımından, işlemin ancak şu iki koşulu birlikte sağlaması halinde ekonomik özünün bulunduğunun kabul edileceği ifade edilmektedir:

a. İşlem, yükümlünün ekonomik durumunu (Federal gelir vergisi üzerindeki etkileri dışında) anlamlı bir şekilde değiştirmelidir ve

b. Yükümlünün bu işleme dahil olmada (Federal gelir vergisi üzerindeki etkileri dışında) kayda değer bir amacı olmalıdır.

Fıkra da ayrıca, ekonomik öz adı altında, özün şekle üstünlüğü ve iş amacı ilkelerinin birlikte uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>211</sup>

---

<sup>208</sup> Külahlı, s. 64.

<sup>209</sup> “Clarification of economic substance doctrine”

<sup>210</sup> Nihan Kurtulmaz: “Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2017, s. 127.

<sup>211</sup> Akçaoğlu, s. 179-180.

Nihayetinde, ABD’de 2010 yılında yapılan yasal düzenlemeler; “ekonomik öz” ve “iş amacı” öğretileri sadece yargı içtihatları olmaktan çıkarmış, yasal bir kriter haline de getirmiştir.

Ülkemizin mevcut kanunlarındaki uygulama alanı açısından bakıldığında; bu çalışma özelinde de yer verilen belirli vergi avantajlarının kullanımında; ABD öğretisinden gelen ve günümüzde de artık ABD’de bir yasal düzenlemeye bağlanmış bulunan ekonomik öz öğretisinin izlerinin olduğu pekala söylenebilecektir. Zira; ekonomik öz öğretisinin uygulanabileceği bir işlem bakımından, işlemin ancak iki koşulu birlikte sağlaması halinde ekonomik özünün bulunduğu kabul edileceği ifade edilmektedir. Bunlardan birincisi işlemin, vergi yükümlüsünün ekonomik durumunu (Federal gelir vergisi üzerindeki etkileri dışında) anlamlı bir şekilde değiştirmesi gereğidir. İkinci koşul ise vergi yükümlüsünün bu işleme dahil olmada (Federal gelir vergisi üzerindeki etkileri dışında) kayda değer bir amacı olmalıdır.

1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde (Seri No:1) “9.2.2.” başlığı altındaki açıklamalardan<sup>212</sup>; ekonomik olmayan sebeplerle yalnızca (devralınan kurumun mali zararlarının mahsubu suretiyle) vergi avantajı sağlayabilme amacına yapılan devir işlemlerinde, söz konusu vergi avantajından (devralınan kurumun mali zararlarının mahsubu) yararlanılmasına müsaade edilmeyeceği belirtilmektedir. Buradaki Vergi İdaresi’nin açıklaması, yaklaşım olarak ekonomik öz öğretisindeki esaslarla bir benzerliği temsil etmektedir.

#### **4. Uluslararası Alanda Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine Yönelik İnisiyatiflerde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Yeri**

Bu bölümde uluslar üstü bir organizasyon olarak nitelenen İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı’nın (“The Organisation for Economic Co-operation and Development” – “OECD”) nezdinde genel vergiden kaçınmayla mücadele kurallara (genel suistimali önleyici kurallar)<sup>213</sup> yönelik yaklaşımı üzerinde durulması hedeflenmektedir.

---

<sup>212</sup> Tebliğ’in ilgili bölümündeki açıklamalar şu şekildedir: “Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arzi hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.”

<sup>213</sup> Diğer bir deyişle “genel suistimali önleyici düzenleme” (general anti-avoidance rules – GAAR)

2015 ila 2022 yılları arasındaki gelişime bakıldığında Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı<sup>214</sup> (BEPS) başlığındaki eylem planlarının<sup>215</sup> bünyesinde “vergiden kaçınmayla mücadele” noktasında bu eylem planlarına damga vuran ilkelere belki en önemlisinin ekonomik yaklaşım ilkesi olduğu görülmektedir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin Türkiye’nin tarafı olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bünyesinde görünümü ayrı bir çalışmanın konusudur. Son dönemde özellikle anlaşma alışverişi (treaty shopping) terimi ile de gündeme gelen vergiden kaçınmaya yönelik yaklaşımların incelenmesi önem arz etmektedir.<sup>216</sup>

#### 4.1.OECD BEPS Eylem Planlarındaki İlkeler

BEPS eylem planlarının dayandığı ana ilkelerin uyum, özün önceliği ve şeffaflık olduğu dikkate alındığında; bu eylem planları nezdinde bir genel suistimali önleyici kural koyulması noktasındaki girişimler de kaçınılmaz olmuştur.

Belirtilen girişimler, konuyla ilgili uzun bir tartışma döneminin ardından son on yıllık dönemde somutlaşmaya başlamıştır. Haziran 2012’de G20 liderlerinin toplantısında OECD’nin vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik çabalarının yeni bir isim altında ifade edilmesiyle “Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı” diğer bir deyişle BEPS ortaya çıkmıştır. Şubat 2013’te OECD’nin yayınladığı “Addressing Base Erosion and Profit Shifting (OECD 2013b)” raporu ve sonrasında Temmuz 2013’te bir eylem planı olarak “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (OECD 2013a)” ile bu çabaların ulusal ve uluslararası vergi uygulamalarında yaygınlaşması söz konusu olmuştur.

İzleyen bölümde öncelikle, BEPS eylem planları kapsamında genel bir kötüye kullanımı önleme kuralı olarak ortaya konulan “ana amaç testi” esasına, sonrasında da vergiden kaçınmanın önlenmesinde öngörülmüş bulunan diğer esasları değinilecektir.

Bu noktada; önemle belirtilmesi gereken bir konu da BEPS eylem planları bünyesinde vergiden kaçınmayı önleyici birçok özel düzenlemenin (SAAR) yer aldığı gerçeğidir. Bu duruma rağmen genel bir

---

<sup>214</sup> Base Erosion and Profit Shifting

<sup>215</sup> Action Plans

<sup>216</sup> Konuyla ilgili ayrıntılı bir çalışma için bkz. Ayhan Selçuk Özgenç; “Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, İstanbul, 2012.

OECD’nin Model Anlaşması’nda yer alan yorum ve şerhlerin incelemesine yönelik bkz. Klaus Vogel: “A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice”, Third Edition, Londra, Klumer Law International, 1997.

kural (GAAR) öngörölmüş olması, vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik genel anlayışın teyidi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, her ne kadar birçok eylem planında “vergi uygulamasında gerçeklik ilkesi” ya da “özün biçime üstünlüğü ilkesi” olarak nitelenebilecek esasların izlerine rastlanabilmektedir.

Örneğin ikinci eylem planı hibrit uyumsuzluk işlemleri (anlaşmaları) birçok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve yerel mevzuata yönelik önerilerle vergiden kaçınmanın önlenmesini hedeflemektedir. Yedinci eylem planı ise işyeri statüsünün vergiden kaçınmaya yönelik kötüye kullanımların engellenmesi amacıyla ortaya çıkarılmıştır. Söz konusu eylem OECD Model Vergi Anlaşması’nın işyeri hükümlerine yer veren beşince maddesinde bazı spesifik ve özel kötüye kullanma normları (SAAR nitelikli düzenlemeler) tasarlamayı öngörmektedir. Bu sayede işyeri statüsünün kötüye kullanılması suretiyle çifte vergilendirmeyi anlaşma hükümlerinden yararlanılarak vergiden kaçınmanın önlenmesi amaçlanmaktadır.<sup>217</sup>

Genel olarak bakıldığında ise, BEPS projesinin uygulanmasını sağlamak üzere “Kapsayıcı Çerçeve” kapsamında ülkelerin uygulaması zorunlu olan dört asgari standart belirlenmiş olup bunlar; 1- Eylem 5: Zararlı vergi uygulamalarını şeffaflık ve esaslı faaliyet temelinde daha etkili önlemek, 2- Eylem 6: Anlaşma istismarını önlemek, 3- Eylem 13: Transfer fiyatlandırma dokümantasyonu oluşturmak, 4- Eylem 14: Anlaşmazlık çözüm mekanizmalarını etkinleştirmektir.<sup>218</sup>

Bu çalışmada öncelik GAAR olarak nitelenen genel kuralın incelenmesi olduğundan, izleyen bölümde bu konuya odaklanılacaktır.

Sonrasında, son dönemde ülkemiz vergi uygulamaları açısından da önem arz eden gelişmelere sahne olan diğer bir BEPS eylem planı olan “Çok Taraflı Anlaşma” (Multilateral Instrument, “MLI”) kapsamında vergiden kaçınmanın önlenmesi esasları incelenmeye çalışılacaktır.

#### **4.1.1. ÇVÖA Hükümlerinin Kötüye Kullanımına İlişkin Genel Kural: Ana Amaç Testi<sup>219</sup>**

OECD tanımlaması dikkate alındığında; vergiden kaçınmanın ana çizgisi, vergi yükümlülüğünün seviyesini, yasama organının belirli bir koşulda belirli bir gelirin katlanmasını öngördüğü vergi miktarının

<sup>217</sup> Rifat Azam: “Ruling the World”, Suffolk University Law Review, Volume L 2017, No. 4 s. 578-579.

<sup>218</sup> Mustafa Cemil Kara: “G20/OECD Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI)” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 348, Şubat 2018, s. 46.

<sup>219</sup> 3.2 The principal purpose test (PPT) in OECD BEPS Action 6 - Prevention of tax treaty abuse

altına düşürme girişiminde bulunulmasıdır. Buna göre, vergiden kaçınma olarak nitelenebilecek bir işlemin taşıdığı özellikler şunlar olarak sıralanmaktadır:<sup>220</sup>

1. Hemen her durumda ortada bir yapay unsur bulunmaktadır. Başvurulan işlem, verginin dikkate alınmadığı bir ortamda normal olarak başvurulacak bir işlem değildir.

2. Bu işlemle genellikle yasa da bulunan boşluklardan yararlanılmakta veya yasa hükümleri amaçları dışında kullanılmaktadır.

3. Gerçek olguların niteliği gizlenmektedir.<sup>221</sup>

Bu tanımlamanın izleri, son on yıllık dönemde ortaya çıkan OECD BEPS eylem planlarındaki genel kötüye kullanımı önleyici kural esasında görülebilmektedir.

6'ncı eylem planında tanımlanan bu kuralın (GAAR), ana amaç testi kuralına dayandığı görülmektedir. Bu kurala göre, herhangi bir işlem veya anlaşmanın (tertip, fiil, tasarı, plan vb.) ana amaçlarından biri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ortaya çıkardığı faydalardan yararlanmak olduğu anlaşıldığında, bu işlem veya anlaşmanın (söz konusu faydalardan yararlanılmasının ÇVÖA hükümlerinin lafzı ve ruhuna uygun olması hariç olmak üzere) vergisel açıdan reddedilmesi (yok sayılması) söz konusudur.<sup>222</sup>

Burada ortaya çıkan ilginç bir durum da “çok uluslu şirketler faaliyette bulundukları ülkelerin yerel vergi mevzuatının ve aynı zamanda bu ülke (veya ülkelerin) taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının lafzına tamamen uyumlu bulunsalar da; bu uyum durumunda dahi BEPS eylem planlarını hayata geçirmek adına ortaya konulan yaklaşımlar kapsamında vergiden kaçınma ile suçlanabilecek olmasıdır.”<sup>223</sup>

<sup>220</sup> OECD, Work on Tax Avoidance, s. 13; UN, International Co-operation Guidelines, s. 12 (Aktaran: Yaltı, “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, s. 289)

<sup>221</sup> Niteliğin gizlenmesi, bu çalışmada esas olarak amaç edinilen ekonomik yaklaşım ilkesinin “nitelendirme” yönünden olan önemine işaret etmektedir.

<sup>222</sup> Karmen Mrakovčić: “Effectiveness of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive” Tilburg University, ANR: 100794, 2019, s.1.

“In the OECD's BEPS Action 6 on Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, GAAR is based on a principal purpose test (hereinafter: PPT) rule. Under this rule, if one of the principal purposes of transactions or arrangements is to obtain treaty benefits, they would be denied unless it is established that granting these benefits would be in accordance with the object and purpose of the provisions of the treaty.”

<sup>223</sup> Chris Berg ve Sinclair Davidson: “Stop This Greed”: The Tax-Avoidance Political Campaign in the OECD and Australia”, Econ Journal Watch 14(1), 2017: 77–102, s. 82

<https://econjwatch.org/File+download/960/BergDavidsonJan2017.pdf?mimetype=pdf>, (Erişim: 30.07.2022)

BEPS'in 6'ncı eylem planı; çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının genel bir kötüye kullanımı önleyici kural öngörmesi ve bu kuralın da işlemlerin ana amacı testine dayanması gerektiğini ortaya koymaktadır.<sup>224</sup>

Bu genel kötüye kullanmayı engelleyici kural uyarınca; “model anlaşma kapsamındaki gelir veya servet üzerinden elde edilecek bir faydanın, ilgili tüm gerçekler ve koşullar göz önünde bulundurularak, eğer doğrudan veya dolaylı yoldan elde edilmesi gerçekleşen eylem veya bir dizi işlemlerin ana amaçlarından biri olduğu tespit edilirse, bu faydanın elde edilmesi reddedilmelidir. Öte yandan, böyle bir durumda, eğer faydanın sağlanmasının söz konusu model anlaşmanın amaç veya ortaya çıkış nedenlerine uygun olması durumunda faydanın elde edilmesi reddedilmeyecektir.

BEPS'in 6'ncı eylem planındaki bu esaslar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bu kuralların getirilmesi ile birlikte, anlaşmaların hükümlerinin kötüye kullanılmasını engelleyici genel bir hüküm olarak ele alınmaktadır.

Bu yönden bakıldığında, ekonomik yaklaşım ilkesinin izlerinin dolaylı olarak BEPS eylem planları bünyesinde ortaya çıkan GAAR ile uyumlu olduğu ve özellikle ekonomik irdeleme boyutu ile varlığını OECD'nin bu esaslarında yerini aldığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Öte yandan, OECD'nin “Mandatory Disclosure Rules - ACTION 12: 2015 Final Report” başlığı altında 2015 yılında yayınladığı raporda geçen ifadeler dikkate alındığında; “mandatory disclosure” ile “General Anti-Avoidance Rule” arasında birbirini tamamlayıcılık şu şekilde ifade edilmiştir.

“Zorunlu açıklama rejimi” ile “genel kötüye kullanmayı önleyici kural” (GAAR) arasında gerek işlevsel gerek etki olarak bir örtüşme mevcuttur. GAAR, vergi idarelerine vergiden kaçınma eylemlerine karşı doğrudan tepki verebilme imkanı sağlamaktadır. Vergiden kaçınma eylemlerinin tespitinde ise zorunlu açıklama ilkelerinin varlığı ile mümkün olabilmektedir. Vergi yükümlüsü açısından da bakıldığında, bir vergi yükümlüsünün herhangi bir vergi planlaması (ve/veya vergiden kaçınma) yapısına bununla ilgili vergisel sonuçları açıklamak zorunda kalması ve bunlar nedeniyle eleştiriye muhatap olacağını bile bile dahil olması pek olası görünmemektedir. Bu açıdan “zorunlu açıklama ilkeleri” ile “genel kötüye kullanmayı önleyici kural” (GAAR) vergisel uyum açısından birbirini tamamlayan ilkeler olarak değerlendirilmiştir. Öte yandan, “zorunlu açıklama rejimi” vergi idarelerine aslında yalnızca GAAR kapsamında vergiden kaçınma olarak tanımlanan eylem ve işlemleri değil, bunun dışında da raporlanabilir

---

<sup>224</sup> Azam, s. 578-579.

yapılar kapsamında olan eylem ve işlemlerden de haberdar olmalarını sağlamaktadır. Bu kapsamdaki işlemler agresif vergi planlaması olarak nitelenen işlemler olarak düşünülebilir.

#### 4.1.2. Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument, “MLI”) Kapsamındaki Esaslar

MLI, OECD BEPS Eylem Planının 15 numaralı eylem çalışmalarının neticesi olarak ortaya çıkmıştır.<sup>225</sup>

BEPS eylem planlarından üzerinde uzlaşılan hibrit uyumsuzluklarının bertaraf edilmesi (eylem 2), anlaşma istismarının önlenmesi (eylem 6), daimi işyeri istismarının önlenmesi (eylem 7) ve çözümsüzlüklerinin halli mekanizmalarının geliştirilmesi (eylem 14) gibi konuların, bu anlaşmaya dahil edilmesi sağlanmıştır. Nihayet MLI metni tamamlayabilmiş ve 24 Kasım 2016’da kabul edilmiştir.<sup>226</sup>

Kasım 2016 itibarıyla, MLI’nın OECD üye ülkeleri, G20 ülkeleri, diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin de aralarında bulunduğu yaklaşık 100 ülke tarafından mevzuatlarına dahil edildiği gözlemlenmektedir. MLI’nın amacı, BEPS eylem planlarındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yönelik tasarlanan esasları, ülkelerin kendi taraf oldukları çift taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına kendi ihtiyaçlarına uygun olarak ve esnek bir araç sağlamaktadır.<sup>227</sup>

Bu kapsamda, MLI’da öngörülen esasların bir bütün olarak kabul edilmesi mümkün olduğu gibi, bunların bir kısmına ülkelerce çekince konulması ve dolayısıyla kısmen esasların kabul edilmesi de imkan dahilindedir.

Çok Taraflı Enstrüman (Multilateral Instrument-MLI) ise OECD BEPS eylem planlarından bazılarını asgari standart olarak görerek bu asgari standartlara (eylem 6 ve 14) yönelik ülke taahhütlerini çok taraflı anlaşma imzalama zeminine taşımıştır. 15. eylem çalışmalarının doğal bir neticesi olarak geliştirilen MLI’nın vergi anlaşma politika ve uygulamalarına tutarlılık ve öngörülebilirlik sağlaması ve BEPS projesi kazanımlarının tatbiki açısından önemi büyüktür. Zira, BEPS projesinin 4 kritik eylemi olan eylem 2 (hibrit uygulamalarının etkisizleştirilmesi), eylem 6 (anlaşma istismarının önlenmesi), eylem 7

---

<sup>225</sup> “Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting” <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf> (Erişim: 20.09.2022)

<sup>226</sup> Kara, s. 47, 48.

<sup>227</sup> “The latest on BEPS and beyond — 2021 in review”, A review of OECD developments and country actions in 2021, 2022 EYGM Limited. CRS\_CP\_203651884 EYG no. 010950-21Gbl, 2022, s. 18.

(daimi işyeri statüsünden kaçınmanın önlenmesi), eylem 14 (anlaşmazlıkların çözümü mekanizmalarının geliştirilmesi) MLI düzenlemeleri arasında yerini almıştır.<sup>228</sup>

Matrah aşındırılmasının ve kar aktarımının önemli bir kısmı ülkeler arası vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması vasıtasıyla gerçekleşmektedir. MLI, matrah aşındırması ve kar aktarımına engel olmak amacıyla geliştirilen tedbirlerin, halihazırda yürürlükte bulunan vergi anlaşmalarını tadil ederek uygulanmasına yönelik bir araçtır. Söz konusu tedbirler; hibrit araçların etkilerinin ortadan kaldırılmasının, vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasının, işyeri teşkili yaratan durumlardan kaçınılmasının önüne geçilmesini ve taraf ülkeler arası uyuşmazlık çözümlerinin geliştirilmesini hedeflemektedir. MLI, hâlihazırda vergi anlaşmalarının metnini doğrudan değiştiren bir protokol olmaktan ziyade, “Kapsanan Vergi Anlaşması” olarak belirlenen vergi anlaşmalarını tadil eden bir yapıdadır. Kapsanan Vergi Anlaşması, MLI’ya taraf olan iki ülke arasında yürürlükte olan ve iki ülkenin de MLI’yı kullanarak değiştirmek istediklerini OECD’ye bildirdiği vergi anlaşmasını ifade etmektedir. Taraf olan her ülkenin tadil etmek üzere bildirimde bulunduğu vergi anlaşmaları OECD tarafından yayımlanmaktadır.<sup>229</sup>

MLI’nın gerek özel gerek genel süistimali engelleyici düzenlemeler içerdiği görülmektedir.

Bunların örnekleriyle şu çerçevede ifade edilmektedir:<sup>230</sup>

- Ana (temel) amaç testi (principal purpose test); anlaşmanın 7’inci maddesi (1) ve (3) bentlerinde;
- Faydaların sınırlandırılması (limitation of benefits); anlaşmanın 7’nci maddesinin (8) ve (13)’üncü maddelerinde yer almaktadır.

Buradaki temel amacın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yönelik kötüye kullanmayı engellemek olduğu 7’nci maddenin başlığında ifade edilmektedir. Bu sayede çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında çifte vergilendirmenin önlenmesi; herhangi bir şekilde vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eylemleri ile verginin ortadan tamamen kaldırılmasına sebep olunmadan sağlanabilecektir.

MLI’nın bu maddesinde vergiden kaçınma eylemleri parantez içi hükümle “üçüncü ülkelerde taraf olan kişilerin anlaşma alışverişi yoluyla çifte vergilendirme önleme anlaşmalarının sağladığı dolaylı

---

<sup>228</sup> Kara, s. 48.

<sup>229</sup> Ezgi Boz ve Berk Taşkın: “Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument) – Güncel Durum”, Vergide Gündem Dergisi, Mart 2020, s. 8-10.

<https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2020/mar/files/basic-html/page1.html> (Erişim: 22.08.2022)

<sup>230</sup> Carlos E. Weffe H.: “OECD/International - Taxpayers’ Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Issue: Bulletin for International Taxation, 2020 (Volume 74), No. 2, 28.01.2020.

yararlardan faydalanması” şeklinde ifade edilmiştir. Bu yönden bakıldığında; ana amaç testi vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik önemli bir araç olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>231</sup>

Bir önceki bölümde yer verilen ana (temel) amaç testi ile ilgili açıklamaların yanı sıra, MLI’nın 7’nci maddesi ile ikinci bir ölçüt olan anlaşma faydasının sınırlandırılması (LOB<sup>232</sup>) kavramı önem arz etmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, anlaşma alışverişi yoluyla kötüye kullanımını önlemek amacıyla; ülkeler arasındaki anlaşmalara yerleştirilecek hükümlerden bir diğeri olan LOB hükmünün önemi; bu kuralın doğrudan anlaşma alışverişini önlemeye yönelik olmasından kaynaklanmaktadır.<sup>233</sup>

LOB kuralı, getirmiş olduğu bir dizi test ile kural olarak iki sözleşmeye taraf devlet arasında karşılıklı olması beklenen anlaşma faydasının diğer sözleşmeye taraf devlette gerçek bir iş bağlantısı veya varlığı olmayan üçüncü ülke mukimlerine ulaşmasını engelleme amacı taşımaktadır. Bu yönden bakıldığında LOB hükmü, amaç veya niyete dayalı olmayıp bir dizi objektif test getirmekte ve sözleşmeye taraf devlet mukimi, testlerden birini karşılaması durumunda iş yapılanmasındaki motivasyonundan bağımsız olarak anlaşma faydasından yararlanabilmektedir. Burada, cevabı aranan soru sözleşmeye taraf devlet mukiminin ilgili devletle gerçekten bir bağı (nexus) olup olmadığıdır. Anlaşmaya yerleştirilen LOB hükmü ile sözleşmeye taraf devletler, iç hukuk kurallarının farklılığı veya yetersizliğinde kaynaklanan çıkar çatışmaları ve yasa boşluklarını dengelemeye çalışmaktadır.<sup>234</sup>

Özetle gerek ana amaç testi gerek anlaşma faydasının sınırlandırılması testi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanılmasını engellemek amacıyla oluşturulmuş genel kötüye kullanımı önleyici kurallar olarak görülebilmektedir. Uygulamada, vergi anlaşmalarında ülkelerin bu iki kuraldan birini anlaşmaya dahil etmek suretiyle bir kötüye kullanımı engelleyen genel kural (GAAR) oluşturma gayretinde oldukları görülmektedir.

OECD’ye üye ülkelerden olan Türkiye açısından bakıldığında; Anlaşmanın kötüye kullanılmasının önlenmesi: Madde 7 kapsamındaki (Ana Amaç Testi/Principle Purpose Test, “PPT” ve Menfaatlerin

---

<sup>231</sup> Anlaşma’nın 7’inci maddesinin (1)’inci bendinde yer alan hüküm şu şekildedir: “Notwithstanding any provisions of a Covered Tax Agreement, a benefit under the Covered Tax Agreement shall not be granted in respect of an item of income or capital if it is reasonable to conclude, having regard to all relevant facts and circumstances, that obtaining that benefit was one of the principal purposes of any arrangement or transaction that resulted directly or indirectly in that benefit, unless it is established that granting that benefit in these circumstances would be in accordance with the object and purpose of the relevant provisions of the Covered Tax Agreement.”

<sup>232</sup> Limitation of benefits.

<sup>233</sup> Özgenç, s. 139.

<sup>234</sup> Özgenç, s. 139.

Sınırlandırılması Limitation on Benefits, “LoB”) testlerinin uygulanmasını içeren söz konusu maddeye ülkemizin halihazırda bir çekinceye bulunmadığı görülmektedir. Söz konusu testler, Madde 7’ye ilişkin Kapsanan Vergi Anlaşmalarına taraf olan ülkelerin iradeleriyle örtüşmesi durumunda, ilgili vergi anlaşmaları kapsamında uygulanabilir olacaktır.<sup>235</sup>

Diğer taraftan, MLI’nın 7’nci hükmü asgari standart içerdiğinden taraflar Ana Amaç Testi (Principle Purpose Test, “PPT”) hükmüne ancak belli şartlar halinde çekince bildirebilecekleri unutulmamalıdır. Netice itibarıyla, halihazırdaki kurgu kapsamındaki aşağıdaki seçenekler ülkeler açısından uygulanabilir görünmektedir.<sup>236</sup>

- MLI’ya taraf olacak ülkenin detaylı bir Menfaatlerin Sınırlandırılması (Limitation on Benefits, “LoB”) ile aracı finansman yapılarına ilişkin kurallar uygulaması.
- MLI’ya taraf olacak ülkenin PPT kombinasyonunu geliştirip uygulaması.
- MLI’ya taraf olacak ülkenin, öngöreceği kuralların kapsanan vergi anlaşmalarının basitleştirilmiş LoB hükmünde yer alan testi içermesi.
- MLI’ya taraf olacak ülkenin mevcut anlaşmalarında PPT şartının yer alması.

#### 4.2. Avrupa Birliği (AB)

Avrupa Birliği Müktesebatı, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ve özellikle bu ilkenin vergiden kaçınmanın engellenmesindeki rolü açısından gerek son dönemde AB Komisyonu tarafından alınan karar gerek AB Adalet Divanı’nın konuya yaklaşımı yönünden oldukça ayrıntılı bir araştırma zemini oluşturmaktadır.

<sup>235</sup> Boz ve Taşkın, s.9. “Metni 13 Kasım 2016’da yayımlanan MLI, Anlaşma’nın 27. maddesi uyarınca 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla imzaya açılmış ve imza töreni 7 Haziran 2017’de Paris’te düzenlenmiştir. MLI, Paris’te gerçekleştirilen imza töreni ve sonrasında, aralarında Türkiye’nin de bulunduğu 94 ülke tarafından imzalanmıştır. Türkiye, taraf olduğu tüm vergi anlaşmalarını Kapsanan Vergi Anlaşması olarak bildirmiştir. MLI’nın 7 Haziran 2017’de imzalanmasını takiben hükümetin yayımlamış olduğu bilgilendirme amaçlı çekince ve bildirimler listesine göre Türkiye’nin 7’nci maddeye herhangi bir çekince belirtmediği görülmektedir.”

<sup>236</sup> Ateş Konca ve Görkem Haraççı: “Türkiye Perspektifinde Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument)”, Vergide Gündem Dergisi, Aralık 2017, s.16-23.

<https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2017/dec/files/basic-html/page16.html>, (Erişim: 20.09.2022)

Weber’in ifade ettiği üzere, hukukun uygulanmasında hukuki belirlilik ilkesinin ana hareket noktası olduğunu; Avrupa Birliği Hukuku yönünden esas alınmaktadır.<sup>237</sup>

ECJ’nin verdiği kararlarda genel bir prensip olarak, yazılı herhangi bir kanuni düzenlemede yer alamayan bir ilkeyi, yani “hakkın/hukukun kötüye kullanılması yasağı” ilkesini esas aldığı görölmektedir. Bu yönden bakıldığında Mahkemenin, uzun yıllara dayalı bir kötüye kullanımı engelleyici esas oluşturduğu söyleyebilecektir. Öte yandan, bu esasın ATAD bünyesinde de kendine yer bulduğu görölmektedir. Bu açıdan bakıldığında, mahkeme tarafından geliştirilen ilkenin diğer bir birlik organı olan AB Komisyonu tarafından ilgili direktife dahil edilmesi söz konusu olmuştur.<sup>238</sup>

#### 4.2.1. Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Konuya İlişkin Önemli Kararları

Avrupa Birliği’nin vergiden kaçınma ile mücadelede temel yaklaşım, “hakkın kötüye kullanılması” ekseninde ortaya çıkmıştır.<sup>239</sup> Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın konuya yaklaşımına da bakıldığında, özel bir vergiden kaçınmayı önleyici kural var olmamasına rağmen hakkın kötüye kullanılması yasağından hareketle birçok karara yer verdiği görölmektedir.

Bu bölümde başlıklar halinde, önemli görölen bu kararlara yer verilecektir.

Belirtilen iki karara değinilmeden bu ikisi arasındaki önemli bir farka işaret edilmesinde fayda bulunmaktadır. Birinci karar olarak incelenecek Halifax Kararı’nda üye devletin yerel düzenlemelerinde bulunmamasına rağmen AB Hukuku dayanaklı bir kötüye kullanımı önleyici düzenlemenin uygulama alanı bulduğu görölmektedir. İkinci karar olarak incelenecek Cadbury Schweppes Kararı’nda ise, vergi yükümlüsü üye devletin yerel düzenlemelerinde yer alan kötüye kullanımı önleyici düzenlemenin AB Hukuku ile uyumsuzluğunu ileri sürmüştür.<sup>240</sup>

<sup>237</sup> Weber, Dennis: “Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri”; (Yaltı, “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”) s. 237-316.

<sup>238</sup> Freshfields Bruckhaus Deringer LLP: “European Union overview”, 05 Nisan 2022. [https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8aeec392-4ab1-445e-84f9-76939a0b0856&utm\\_source=Lexology+Daily+Newsfeed&utm\\_medium=HTML+email+-+Body+-+General+section&utm\\_campaign=Lexology+subscriber+daily+feed&utm\\_content=Lexology+Daily+Newsfeed+2022-08-16&utm\\_term=](https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8aeec392-4ab1-445e-84f9-76939a0b0856&utm_source=Lexology+Daily+Newsfeed&utm_medium=HTML+email+-+Body+-+General+section&utm_campaign=Lexology+subscriber+daily+feed&utm_content=Lexology+Daily+Newsfeed+2022-08-16&utm_term=), Erişim (22.09.2022),

<sup>239</sup> Ana Bobic: “Prohibition of Abuse of Rights in the EU”, University of Zagreb, Faculty of Law, Jean Monnet Chair of European Public Law, 2011.

<sup>240</sup> Marco Greggı, “Avoidance and abus de droit: The European approach to tax law”, eJournal of Tax Research, No. 6/2008, s.23

#### 4.2.1.1.Halifax ve Diğerleri Kararı

21.02.2006 tarihli Halifax ve Diğerleri Kararı<sup>241</sup>, Avrupa Birliği Adalet Divanı nezdinde vergilendirmede genel kötüye kullanımın önlenmesine yönelik ilkelerin tespiti açısından önem arz eden ve Avrupa Birliği hukukunda vergiden kaçınmanın tanımlanması ve tespiti açısından yol gösterici olarak nitelenen bir karardır.

21.02.2006 tarih ve C-255/2 sayılı Karara konu uyuşmazlık Halifax PLC ve diğer iki şirket (Leeds Permanent Development Services Ltd. ve Contry Wide Property Investments Ltd.) nezdindeki gümrük vergi uygulamalarına yönelik olarak tesis edilmiştir.

Karar'ın 48 ila 60'uncu paragrafları arasında Mahkeme'nin birinci soru olan; “yapılan işlemlerin bir mal teslimi ve/veya hizmet ifası olarak nitelenip nitelenmeyeceği ve ekonomik aktivite içeriği taşımadığı ve söz konusu ekonomik aktivitelerin herhangi bir ekonomik gerekçe taşımayan yalnızca vergi avantajı sağlamasına hizmet eden bir amaçla ortaya çıkıp çıkmadığı” konusunda tespitler yer almıştır.

Birinci soruya yönelik Mahkeme'nin ulaştığı sonuç, Karar'ın 60'uncu paragrafında şu şekilde belirtilmiştir:

“Altıncı Direktifte yer alan aşağıdaki şartları yerine getirmeleri koşuluyla; başka hiçbir ekonomik unsur olmaksızın, yalnızca vergi avantajı elde etmek amacıyla gerçekleşen işlemler bir mal veya hizmet tedariki olarak pekala nitelenebilir.”

Burada önemli olan unsur, tarafların vergisel çıkar sağlama amacını ön plana çıkarmaları ve herhangi başka ekonomik/ticari saik taşımamaları durumunda bile; gerçekleşen işlemin fiilen bir ticari işlem (bir mal temini veya hizmet temini) olduğu konusunda Mahkemenin karara varmış olmasıdır. Bu yönüyle, AB Hukuku'nun sağladığı imkanlar dahilinde vergi planlaması yapılması tek başına belirtilen işlemde hukukun (hakkın) kötüye kullanılması durumu olduğunu göstermeyecektir.

Greggi, Halifax Kararı'ndaki önemli bir noktanın ve yine bu çalışmada ele alınan Cabdury Schweppes davasındaki yaklaşımla olan farkın, Halifax Kararı'nın §§ 57 ve 62 paragraflarında yer aldığını belirtmektedir. Kötüye kullanma kavramının KDV mekanizmasında herhangi bir sübjektif element ile desteklenmediği görülmektedir. Diğer bir deyişle, KDV uygulaması iki genel prensibi esas almak zorundadır. Bunlar uygulamaya yönelik bir tesisin (yer, mekan, ekipman) varlığı ve yine kuruluşlar arasındaki hukuki ilişkinin belirliliğidir. Bu açıdan bakıldığında sübjektif faktörlere (vergi ödenmesinin

<sup>241</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62002CJ0255>, (Erişim: 18.05.2022)

engellenmesine yönelik kesin niyet kapsamında karmaşık ticari yapılar kurulması) dayalı herhangi bir olası vergi tarhiyatı KDV uygulamasında öngörülen amaçlarla çelişecektir. Bu durum, uygulamada belirsizlik ve öngörülemez bir durum yarattığında, AB bünyesindeki KDV mekanizmasının işleyişine ciddi tahribatta bulunabilecektir. ECJ'nin bu konudaki hassasiyeti özellikle düzenlenen KDV Direktifi'nin (Altıncı Direktif) aynı zamanda vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve hakkın kötüye kullanılmasına engel olma amacını taşıdığı; ancak bu amacın iş ilişkileri arasındaki hukuki durumlar ve bu kapsamda yaratılan belirliliğe saygı gösterilerek ortaya konulması gerektiği yönündedir. Diğer bir deyişle, müteşebbislerin farklı ülkelerde yerleşik olabilmesi ve farklı ülkelerde faaliyet gösterebilmesine dair tanınan hak ve bu kapsamda hukuken geçerli eylemlerinin, vergiden kaçınma ile mücadele adına tamamen ortadan kaldırılmaması gerekir. Greggî'ye göre burada söz konusu olan yalnızca kötüye kullanım konusundaki hassasiyet (AB'nin öngördüğü temel hakların ve her üye devletin kendi refahı için yatırım çekme arzusu arasında bir denge) değildir. Aynı zamanda hukuki belirlilik ve öngörülebilirlik açısından da konu önem arz etmektedir. Vergi yükümlüsü perspektifinden bakıldığında, KDV uygulamasının AB bünyesinde nötr olması yönündeki ihtiyaç ve hukuki güvenlik prensibine tanınan öncelik; AB bünyesinde genel kötüye kullanımı önlemeye yönelik içtihat (ve düzenlemelerin) uygulanabilirliğinin makullüğü konusunda temel referans noktalarıdır.<sup>242</sup>

Bu yönden bakılınca, ECJ tarafından KDV kararlarında esas alınan işlem adımları yaklaşımının ("step-transaction approach") önemi ortaya çıkmaktadır. Bu mekanizma vergi uygulamasının bir sonucu (dayatması) olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle, KDV mekanizmasının özelliğinden kaynaklı olarak böyle bir genel kötüye kullanıma karşı yaklaşım meydana gelmektedir. Bu hususun Mahkeme tarafından Halifax kararında net bir şekilde ortaya konulduğu görülmektedir. Burada söz konusu olan KDV'nin nötr uygulanma esasının kötüye kullanılmasıdır.

ECJ yaklaşımına göre, "tamamen yapay bir tabiata sahip olma" objektif unsur olarak ve işleme taraf olan kişiler arasındaki hukuki, ekonomik ve şahsi ilişkiler de ikinci bir unsur olarak önem arz etmektedir. Eğer bu iki koşul sağlanırsa, gerçekleştirilem işlemler (operasyon) KDV uygulaması açısından reddedilecek ve KDV indirim hakkı yerel vergi idareleri tarafından kabul edilmeyecektir.

Öte yandan, Karar'daki önemli bir belirleme de kötüye kullanımın varlığının bir dizi objektif faktöre bağlı olarak ortaya çıkabileceği yönündedir. Mahkeme ancak buradaki objektif faktörlerin varlığından hareketle gerçekleştirilen muamelelerde spesifik olarak muamelelerinin varlığının bir vergi avantajı

---

<sup>242</sup> Greggî, s.23

yaratılmasına yönelik sebep unsuru olduğunda kötüye kullanımın ortaya çıktığı tespitinin yapılabileceğini ifade etmektedir. Buradaki yaklaşım, yukarıda belirtilen AB'nin sağladığı temel haklar ve özgürlüklerin (sermayenin serbest dolaşım özgürlüğü, yerleşme özgürlüğü vb.); gerçekleştirilen işin ekonomik gerçekliği ve aynı zamanda KDV'nin nötr olması esasının mümkün olduğu ölçüde korunması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Özetle, tüm bu gerekçe ve öncelikli yaklaşımlar kapsamında Halifax Kararı'nın aşağıdaki hususları belirlediği görülmektedir.<sup>243</sup>

- Vergiden kaçınma amacıyla girilen muameleler, mal veya hizmet teslimi ve bir ekonomik faaliyet niteliği taşımakta ise yok sayılamaz, göz ardı edilemez.
- Kötüye kullanma hallerini yasaklamaya ilişkin AB ilkesi, KDV bağlamında da geçerlidir.
- Vergi yükümlülükleri, 'kötüye kullanma amacı' taşıyan ve 'işlemlerin başlıca amacının bir vergi avantajı elde etmek olduğu' durumlarda KDV indirim ve iade hakkından yararlanamazlar. Bu durum, kötüye kullanma hali olarak kabul edilir.
- Kötüye kullanma halinin söz konusu olduğu durumda, bu işlemler kötüye kullanma halinin yokluğunda ortaya çıkması beklenen duruma geri döndürülmek üzere vergisel açıdan tekrar nitelendirilmelidir (yeniden karakterize edilmelidir).

#### **4.2.1.2.Cadbury Schweppes and Cadbury Schweppes Overseas Kararı**

ECJ'nin hem dolaylı hem doğrudan vergilendirme alanındaki içtihatlarında, 2006 yılından beri "ekonomik gerçekliği" içeren düzenekler ile yapay düzenekler arasında bir ayrım çizildiği görülmektedir. Bu çerçevede Cadbury Schweppes kararı<sup>244</sup> halen ECJ'nin ekonomik gerçeklik testine en çok dikkat çektiği yargı kararıdır. Belirtilen dava, yerleşme özgürlüğünün sınırlandırılması sonucunu veren kontrol edilen yabancı kurum kazancı mevzuatı ile ilgilidir. Yüksek Mahkeme hangi durumlarda KEYK mevzuatının haklı nedene dayandırılabilirliğini değerlendirmiştir; çünkü bu mevzuat özellikle Birliğe Üye Devlet yasalarının uygulanmasını dolanmayı amaçlayan tamamen yapay düzeneklerle ilgilidir.<sup>245</sup>

<sup>243</sup> S. Saygın Eyüpgiller: "Mükellef Hakları ve Hakkın Kötüye Kullanılması", Legal Mali Hukuk Dergisi, Sayı:13, Aralık 2006.

<sup>244</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62004CJ0196>, (Erişim: 25.06.2022)

<sup>245</sup> Weber, s. 255. (Yaltı: "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi")

Belirtilen Karar'da da ifade edildiği üzere, Yüksek Mahkeme'ye göre yerleşme özgürlüğü hakkındaki sözleşme hükümlerindeki “yerleşme” kavramı; misafir eden üye devlette gerçek ekonomik faaliyetlerde bulunmak amacıyla kurulan gerçek yerleşimi kapsamaktadır. Bu bağlamda, ülke sınırları içinde yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden normalde ödenmesi gereken vergiden kaçınma amacıyla yapılan, ekonomik gerçekliği yansıtmayan tamamen yapay düzenekler kurulması bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Ekonomik gerçekliğin bulunmaması, ve bu yolla yerel kaynaklardan elde edilen kazançların vergilendirilmesinden kaçınılması, Cadbury Schweppes davasındaki kararın özünü oluşturmaktadır.<sup>246</sup>

Bu davada esasen, ECJ, vergiden kaçınma uygulamalarını açıklığa kavuşturmuştur. Buna göre, kararda vergi yükümlüsü tarafından esas alınan hareket tarzı, AB'ye üye devletlerin kendi ülkelerinde yürütülen faaliyetlerden dolayı vergilendirme yetkisi çerçevesinde engel olmakta ve buna bağlı olarak üye devletlerin vergilendirme yetkileri arasındaki dengeyi tehlikeye sokmaktadır.<sup>247</sup>

Ülke içinde yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinden kaçınma ilgili ölçütün, ECJ'nin vergiden kaçınma davalarının çoğunda uygulayabileceği önemli bir ölçüt olması dikkate değerdir. Buna göre, eğer bir ülkedeki faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde kaçınma ile bağlantılı işlemlerin herhangi bir ekonomik gerçekliği yok ise, sonuçta bu vergiden kaçınmayı getirecektir.<sup>248</sup>

Cadbury Schweppes kronolojik olarak ECJ'nin ilk defa hakkın (hukukun) kötüye kullanılması ise ilgilendiği bir karar olmamakla birlikte; daha açık ve net bir kötüye kullanım durumunun belirli noktalara odaklanarak belirlendiği bir karar olmuştur. Bu kararda mahkeme, AB Sözleşme hükümlerinin orantılık ilkesi esas alınarak amacına uygun şekilde uygulanması esasını korumak amacıyla birden fazla esasa dayanmak zorunda kalmıştır.

Buradaki ilk önemli tespit, AB bünyesinde vergi planlaması yapılmasının yasal bir vergi optimizasyon yöntemi olduğu yönündedir. Şirketler grubunun diğer ülkelere yayılmasında ve faaliyet göstermesi yalnızca vergisel amaçlar devreye girdiği için üye devletlerin yerel vergi idarelerince reddedilmemelidir. Bu kapsamda ülkeler arasında belli ölçüde vergi rekabeti olması da yalnızca tolerans

---

<sup>246</sup> Karar'daki 55'inci paragraf (Aktaran, Dennis Weber, s. 256 - Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”).

<sup>247</sup> Cadbury Schweppes, para. 56, (Aktaran, Weber s. 256)

<sup>248</sup> Weber, s. 257 (Yaltı: Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”); Yazar, bu ölçütün her zaman kolayca uygulanmadığını belirtmektedir.

gösterilen bir konu değil aynı zamanda ortak pazara olan ihtiyacın bir yansımasıdır. Diğer bir deyişle, vergisel motivasyonlar da kendi içlerinde yasal motivasyonlar olarak nitelenmelidir.<sup>249</sup>

Mahkeme, açık bir şekilde üye devletlerden birinde kurulu olan bir ana şirketin başka bir üye devlette yalnızca bu diğer devlette vergi oranlarının ciddi oranda düşük olmasından hareketle kendisine bağlı bir şirket (iştirak) kurmasını, AB Sözleşmesi'nde yer alan yerleşme özgürlüğünün kötüye kullanılması olarak nitelenmeyeceğini belirtmiştir.

Kesin bir çizgi ile hakların (hukukun) kullanılması ile hakların (hukukun) kötüye kullanılması arasında bir ayırım yapılması mümkün olmamaktadır. Bu ikisi arasındaki kırmızı çizgi özellikle kötüye kullanımın özel hukuk (ticaret hukuku) ile vergi hukukun çatışması durumunda farklılaşan bir sınır çizebilmektedir.

Ancak yerleşme özgürlüğünün kötüye kullanımındaki ayırımın kolaylıkla yapılamadığı durumlar da olabilmektedir. Başka ülkede kurulmuş olan iştirakin yapay nitelikli tabiatının, AB Sözleşmesi'nin öngördüğü özgürlüklere makul bir sınırlama olarak görülmesi mümkündür.

Cadbury Schweppes Kararı'nın 35'inci paragrafındaki açıklamalar bu açıdan önem arz etmektedir. Buna göre, üye devletlerdeki kişi veya şirketler, AB hukukunu yerel düzenlemeleri ile uygunsuz biçimde dolanacak şekilde kullanmamalıdır. Kararın yine 35 ve 54 numaralı paragraflarının değerlendirilmesinden görüleceği üzere, vergi yükümlülerinin uygunsuz, ölçsüz ve hileli şekilde AB hukukunun olanaklarını kötüye kullanmaları yerinde görülmemiştir.<sup>250</sup>

Kötüye kullanımın gerçekleştiğine dair koşulların sağlanmadığı durumda, yerleşme özgürlüğüne yönelik herhangi bir kısıtlama AB perspektifinde uygun görülmemeyecektir. Bunun tek bir istisnası ise - vergi

---

<sup>249</sup> N. Vinther and E. Werlauff, Tax motives are legal motives – The borderline between the use and abuse of the freedom of establishment with reference to the Cadbury Schweppes case, European taxation, 2006, s. 384. (Aktaran: Gregg, a.g.m.)

“The first statement is that tax planning across Europe is a legitimate way to spare taxes and that the delocalisation of subsidiaries or branches of a company only for tax reasons cannot be challenged by the home State Tax Administration. It could be said, then, that a certain level of tax competition amongst Member States is not only tolerated but reflects the need of a common market. In other words, tax motives are, in themselves, legal motives.

<sup>250</sup> Gregg'in de ifade ettiği gibi ECJ'nin bu paragraflarda kullandığı terimlerin önem arz etmektedir. Zira Mahkemeni; kararın 54'üncü paragrafındaki uygunsuz, hileli, yanıltıcı, eşsiz gibi terimleri kullanmasını yazar; Roma Hukuku'nda hakkın kötüye kullanılmasının keşfinin ahlaki ve etik esasların kullanılması ile olduğu ortaya koymaktadır. “Vergi ahlakı” gibi günümüzde de zaman zaman kullanılan ancak yasal bir düzenleme veya hakkın kötüye kullanılması gibi hukuk düzeninin kabul ettiği esasa dayanmayan bu tür ahlaki ve etik yaklaşımların, verginin yasallığı ilkesi ile ciddi şekilde çelişeceği ve vergi yükümlüleri açısından kanuni belirlilik, öngörülebilirlik gibi haklı anayasal beklentileri ortadan kaldırabileceği unutulmamalıdır.

“It is important to note how the court uses words and attributions such as “improper”, “fraudulent”, “genuine” (at § 54) that recall the Roman experience, where the abuse of law was discovered by using moral or ethical concepts.”

hukuku uygulamasında da spesifik olarak - öncelikli ağır basan bir sebep olarak kamu yararının mevcut olmasıdır.<sup>251</sup>

Ancak bu durumda dahi AB sözleşmesinin öngördüğü haklara ve temel özgürlüklere getirilecek olan kısıtlama ölçülü, orantılı ve amaca uygun nitelikte olmalıdır.<sup>252</sup>

Muhakkak ki, her üye devletin kendi yerel vergi uygulamalarında vergiden kaçınmayı önleyici yaklaşımlar getirmesi kamu yararının bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak getirilen bu yaklaşımların da vergiden kaçınmayla mücadele aracı ile orantılı olması gerekir. Bunun aksi durum, üye devlet vergi idaresinin vergi yükümlüsü aleyhine bir kötüye kullanımı olarak nitelenmelidir. Bu yüzden ECJ'nin temel bir rolü zaman içinde ortaya çıkmıştır. ECJ'nin kavram ve kapsam (koşulların tespiti) olarak kötüye kullanımı ortaya koyması önem arz etmektedir. Bu aynı zamanda vergi yükümlüsü aleyhine yerel vergi idareleri tarafından ortaya çıkarılabilecek kötüye kullanımları da engelleyici olarak düşünülmektedir. AB uygulaması bakımından mevcut durumda; vergi yükümlüsünün kötüye kullanımın girişimlerinin üye ülkelerin kötüye kullanım girişimleri ile dengelenmeye çalışılması söz konusudur. Zira gerek vergi yükümlüleri gerek yerel vergi idareleri ECJ karşısında birbiri ile eşit pozisyonundadır.<sup>253</sup>

#### **4.2.2. Avrupa Birliği Konseyi'nin Vergiden Kaçınma Karşısı Direktifi**

2016 yılında AB'nin Vergiden Kaçınma Karşısı Direktifi<sup>254</sup>, daha adil bir vergilendirme alanı yaratmak amacıyla uygulamaya konulmuştur. Bunun için, üye ülkelerin birbirleri ile uyumlu ve bir şekilde alacakları inisiyatiflerin önemlidir. Buradaki alınacak anahtar nitelikteki önlemlerin, hemen hemen tamamı OECD BEPS adı altındaki proje adımlarında (eylem planlarında) ortaya konulan yaklaşımın bir yansıması olarak düşünülebilecektir.<sup>255</sup>

---

<sup>251</sup> Cadbury Scehwepes § 47.

<sup>252</sup> Gregg.

<sup>253</sup> Bu durum Gregg tarafından Kıta Avrupası öğretisinde “Abus de droit” and “Abus de pouvoir” ilkeleri ile ilişki içinde görülmektedir. Yazar burada Fransız öğretisinde konuyu inceleyen bir esere atıf yapmıştır.

“This situation resembles to a certain extent the relation between “Abus de droit” and “Abus de pouvoir” in the French doctrine.” Peter Harris, ‘Abus de droit’ in the field of value added taxation [2003] BTR, p. 136.

<sup>254</sup> Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (Anti-Tax Avoidance Directive – “ATAD”) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>, (Erişim: 30.07.2022)

<sup>255</sup> “Proposal for a Council Directive (EU) on laying down rules on a debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes”, Brussels, 11.5.2022 COM(2022) 216 final 2022/0154 (CNS) [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-05/COM\\_2022\\_216\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v6.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-05/COM_2022_216_1_EN_ACT_part1_v6.pdf), (Erişim: 30.07.2022)

Bu Direktif'teki amacın, mümkün olduğu ölçüde Direktif'te hüküm altına alınan GAAR'ın bazı spesifik tertip (fiil, tasarı, plan vb.) işlemez hale getirilmesinin önlenmesidir.<sup>256</sup>

AB iç pazarının etkin işlev görebilmesine engel teşkil eden düzeyde bir vergiden kaçınma eylemi varlığından hareketle AB'nin belirtilen direktifinde belirli kuralların öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Söz konusu Direktif'in 1'inci maddesine göre belirlenen kurallar bir veya birden fazla ülkede kurumlar vergisine tabi olan tüm yükümlülere kapsama almaktadır. Belirtilen kapsama, vergi uygulaması bakımından AB sınırları dışında mukim olanların AB sınırları dahilinde kurdukları işyerleri<sup>257</sup> de dahildir.

Direktif'in İkinci Kısmı'nda<sup>258</sup> "Measures Against Tax Avoidance" bölümünde

1. Faiz kısıtlama kuralı
2. Çıkış vergilendirmesi
3. Genel kötüye kullanım karşıtı kural
4. Kontrol edilen yabancı kurum kuralı
5. Hibrit uyumsuzluklar

şeklinde oluşturulmuş kural seti görülmektedir. Bu yönden bakıldığında, belirtilen kuralları da kendi için bir adet GAAR (Genel kötüye kullanım karşıtı kural) ve 4 adet SAAR (kötüye kullanımı önleyici özel kural) olarak bölümlemek mümkün bulunmaktadır.

Genel kötüye kullanım karşıtı kuralın, bir düzenleme önerisi olarak ülkelerine mevzuatlarına bir GAAR kazandırmak veya halihazırda mevcut bulunan GAAR'ı güncellemek açısından bir önem arz ettiği sonucuna ulaşılmaktadır.

ATAD bünyesinde yer alan "Genel kötüye kullanım karşıtı kural" önerisinin şu şekilde olduğu görülmektedir.<sup>259</sup>

---

"In 2016, the anti-tax avoidance directive (ATAD) was adopted to ensure a fairer tax environment through the coordinated implementation in Member States of key measures against tax avoidance that mostly stemmed from the international Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project actions.

<sup>256</sup> Rigaut, A., European Union - Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons, Vol. 56, No. 11, European Taxation, 2016, p. 501. (Aktaran: Mrakovčić s.11)

"The objective is to avoid, to the greatest extent possible, the Directive rules being avoided through specific schemes."

<sup>257</sup> "permanent establishments in one or more Member States of entities resident for tax purposes in a third country"

<sup>258</sup> Chapter II

<sup>259</sup> Article 6

1. AB üyesi ülke bir düzenleme (anlaşma veya işlem) veya düzenlemeler serisinin; eğer bunların temel amacı veya temel amaçlardan biri olarak bir vergi avantajı sağlanması yönelik işlerliğe konulmuş ve bu amaç halihazırdaki vergi düzenlemesinin amaç veya gerekçesini ortadan kaldırıyorsa (dolayısıyla tüm uygulanabilir gerçekler ve şartlar nazara alındığında hakiki/gerçek olarak addedilemeyecekse); düzenleme (anlaşma veya işlem) veya düzenlemeler serisi kurumlar vergisi yükümlülüğünün hesaplanması amacıyla yönelik olarak göz ardı etmelidir. Söz konusu düzenleme (anlaşma veya işlem) birden fazla adım veya kısımdan oluşabilir.

2. Birinci paragrafın uygulaması açısından, bir düzenleme (anlaşma veya işlem) veya düzenlemeler serisi, ekonomik gerçekleri yansıtan geçerli bir ticari sebep olmaksızın oluşturuldu ise; söz konusu düzenleme (anlaşma veya işlem) bu kapsamda hakiki olmayan (yapay) olarak addedilecektir.

3. Bir düzenleme (anlaşma veya işlem) veya düzenlemeler serisinin; birinci paragraf uyarınca göz ardı edilmesi halinde, vergi yükümlülüğü ilgili ülke yasal mevzuatına göre hesaplanır.

Buradaki düzenlemenin ilgili ülkeler uygulamalarında karşılık bulma durumu da önem arz eden bir durumdur.

ATAD ile esas alınan yaklaşım göstermektedir ki, Halifax ve Cadbury Schweppes kararlarında dayanağını bulan Avrupa Birliği Adalet Divanı kararlarındaki “kötüye kullanma” esası; kötüye kullanmaya karşı bir kuralı mevzuatında içermeyen ülkelerin yeni bir GAAR oluşturmasını zorunlu kılacaktır.<sup>260</sup>

---

1. For the purposes of calculating the corporate tax liability, a Member State shall ignore an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the applicable tax law, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part.

2. For the purposes of paragraph 1, an arrangement or a series thereof shall be regarded as non-genuine to the extent that they are not put into place for valid commercial reasons which reflect economic reality.

3. Where arrangements or a series thereof are ignored in accordance with paragraph 1, the tax liability shall be calculated in accordance with national law.

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A02016L1164-20220101>, (Erişim: 30.07.2022)

<sup>260</sup> De Broe, L., Beckers, D., The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice’s Case Law on Abuse of EU Law, EC Tax Review, Vol. 26, No. 3, 2017 s. 140., (Aktaran Mrakovčić s. 12).

“The fact that the ATAD transposes the EU law concept of abuse into domestic law is not to be underestimated. Member States that did not have a GAAR in their domestic laws are now obliged to enact a concept developed by the CJEU, the impact of which is likely to limit Member States’ sovereignty in merely internal tax matters.”

### III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN UYGULAMA ALANI

#### 1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi “vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlığı altında iki fıkra halinde bu iki hususu düzenlenmiş bulunmaktadır. (A) fıkrası vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik düzenlemeler getirirken vergi hukukunda yorum konusunun genel çerçevesini sunmuştur.

Bahsi geçen maddenin (B) fıkrası ise “ispat” başlığını taşımakla birlikte; ispatla birlikte vergi hukukun oldukça karmaşık konularından biri olan nitelendirmenin (vergisel olguların nitelendirilmesi, vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi) kapsamına dair açıklamalarda bulunmuştur.

Kaneti’ye göre, Türk Vergi Hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi, çeşitli alanlarda etkisini göstermektedir. VUK’un 3’üncü maddesi vergi yasalarının yorumlanmasında, vergisel olguların nitelendirilmesinde ve ispat alanında ekonomik yaklaşım ilkesine ağırlık vermiş bulunmaktadır.<sup>261</sup>

Bunlar bu bölümde üç başlık altında ekonomik yaklaşım ilkesi ile olan ilgileri çerçevesinde sınırlanarak incelenmeye çalışılacaktır.

#### 2. Yorum

Vergi hukukunda yorum kendi başına incelenmesi gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bölümde, ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi kanunlarının uygulanması ve yorum faaliyeti çerçevesinde nasıl konumlandırıldığı ele alınacaktır.

Herhangi bir kanun hükmünün özü (anlamı) itibariyle uygulanabilmesi için, onun gerçek anlamının bulunması gereklidir. Bu yola kanunun sözünün kuşkuya yer vermeyecek derece açık olmaması halinde başvurulur. İşte bir kanun hükmünün anlamının saptanması için yapılan zihinsel işleme yorum denmektedir.<sup>262</sup>

<sup>261</sup> Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:131, Temmuz 1992.

<sup>262</sup> Dural, Mustafa ve Suat Sarı: “Türk Özel Hukuku: Temel Kavramlar ve Medeni Kanun’un Başlangıç Hükümleri”, Cilt I, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2006, s.100

Bir tanıma göre; yasa, tüzük, yönetmelik, karar gibi her türlü belgedeki ifadenin açıklanması ve belirlenmesine yorum (tefsir) denir.<sup>263</sup>

Güriz, eserinde hukuk felsefesinin temel sorunları arasında “hukukta muhakeme sorunu” başlığı altında bu çalışma açısından önem arz eden şu açıklamaları yapmaktadır: “Normatif kapsamlı cümlelerden<sup>264</sup> bağlayıcı sonuçlar çıkarılıp çıkarılamayacağı hukuki muhakemenin (akıl yürütme, usa vurma, uslamlama) önemli sorunudur. Genel kapsamlı, ödev unsurunu içine alan normatif bir ifadeden, özel ve somut bir durumla ilgili belirli bir ödevi çıkarmak mümkün olabilir mi?”<sup>265</sup>

Yazar, bu sorusundan sonra temelde hukuki muhakeme (usa vurma)<sup>266</sup> olmaksızın hukukun uygulanmasının mümkün olmadığını ve dolayısıyla hukuki usa vurmanın büyük önem taşıyan bir sosyal realite niteliğinde niteliğinde olduğunu belirtmektedir.<sup>267</sup>

Bu kapsamda; somut ve özel bir durumla ilgili bir ödevin (yükümlülük veya borcun) yürürlükte bulunan hukuk normundan ayrı bir kaynaktan çıkarılması, hukuki muhakeme yönünden mümkün olmayacaktır. Aynı çerçevede, somut olayla ilgili bir çözümün, bir kararın, pozitif hukuk sistemi içinde doğru sayılması hukuki bir muhakemeye dayanmasına bağlıdır. Söz konusu hukuk kuralının; bir kanun hükmü, bir örf, bir yönetmelik maddesi olması da durumu değiştirmeyecektir. Yorum yapılırken, kuralın sözüne (lafzına) veya amacına (ruhuna) öncelik tanınması da hukuki muhakeme zorunluluğunu ortadan kaldırmayacaktır. Ayrıca, genel ve soyut normdan başlayarak, özel ve somut olaya çözüm bulunması hukuki muhakemenin kaçınılmaz unsuru olarak görülmektedir. Zira, tabiat konusundaki bilğimiz her olayın bir nedeni olduğu varsayımını zaruri kılar. Hukuki ödevin varlığından söz edebilmek veya hukuki ödevin olmadığını söyleyebilmek için de hukuki muhakemenin bir norma dayanması gerekmektedir. Normatif hukuki muhakemenin yalnızca ödev veya yükümlülük söz konusu olduğu zaman değil, hak yaratılması durumunda da aynı özellikleri taşıdığı söylenebilecektir.<sup>268</sup>

Hukuk kurallarının gereği gibi uygulanması anlamının ve kapsamının açık seçik belirlenmesine ihtiyaç gösterir. Bir kanun hükmünün gerçekte ne demek istediğini belirlemek için yapılan çabalar genel olarak yorumlama faaliyeti olarak nitelendirilir. Bir hukuk kuralının yorumu, onun anlam ve kapsamını

---

<sup>263</sup> Ejder Yılmaz: Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 763.

<sup>264</sup> Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesini bu kapsamda bir yoruma başlangıç noktası olarak kabul edilebilir.

<sup>265</sup> Adnan Güriz: “Hukuk Felsefesi”, 7. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007, s. 32.

<sup>266</sup> Diğer bir deyişle “hukuki yorum”.

<sup>267</sup> Güriz, s. 32.

<sup>268</sup> Güriz, s. 33, 34.

ortaya koymak için yapılan zihinsel faaliyettir. Esasen mevzuat metninin yorumu genel hukuk bilgisi içine girmektedir.<sup>269</sup>

## 2.1.Yorum Yöntemlerinin Uygulanması

Şenyüz, Yüce ve Gerçek eserlerinde vergi hukukunda yorum için yorum yöntemlerini üç başlık altında ele almışlardır. Bu başlıklar şu şekildedir.<sup>270</sup>

- Sözel yorum
- Sistematiik yorum
- Amaçsal yorum
  - o Tarihsel yorum
  - o Güncel yorum

Yorum yöntemleri, yorum yapılırken izlenen yol, araç ve usuller kapsamında yorumun nasıl yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Yorum yöntemlerinin amacı, kontrolsüz, ilgisiz ve akla uygun olmayan sonuçların ortaya çıkmasını engellemektedir. Genel olarak hukukta kullanılan yorum yöntemleri vergi hukukunda da uygulama alanı bulur.<sup>271</sup>

2365 Sayılı Kanun ile ortaya çıkan VUK'un 3'üncü maddesinin (A) fıkrasının ikinci bendi vergi hukukunda yoruma ilişkin temeli ortaya koymaktadır. Bahse konu hükümler şu şekildedir:

*“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”*

Gerek yukarıda yer alan madde lafzından gerek bu hükmün gerekçesinden, vergisel bir olayda önce kanun metninde olaya ilişkin açık bir ifade olup olmadığına bakılacağı anlaşılmaktadır. Kanun metninde açık bir ifade (lafız, söz) bulunmuyorsa bu takdirde;

- kanunların konuluşunda takip ettiği maksat,

<sup>269</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek: “Vergi Hukuku (Genel Hükümler)”, 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021, s. 58.

<sup>270</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek: s. 59.

<sup>271</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 61.

- hükümlerin kanunun yapısındaki yeri,
  - diğer maddelerle olan bağlantı,
- göz önüne alınacaktır.

VUK'un 3'üncü maddesinin (A) fıkrasının ikinci bendindeki hükümle vergi hukukunda hem sözel, hem sistematik, hem tarihi, hem de amaçsal yorum yöntemlerine göre yorum yapılmasına yer verildiği görülmektedir. Buradan hareketle, hukukta kullanılan geneldeki yorum yöntemlerinin vergi hukukunda da uygulama alanı bulduğu açıkça ortaya çıkmaktadır.<sup>272</sup>

İkinci olarak, Medeni Kanun'daki yorum kuralı ile Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin bir arada değerlendirilmesi de öğretide tereddüt yaratabilen bir konudur.

Saban'a göre; Vergi Usul Kanunu'nun 3/A maddesinin ikinci cümlesindeki düzenleme ("Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır."), Medeni Hukukun yorum yöntemlerinden başka bir şey değildir. Yazara göre bu düzenleme Medeni Hukukun yazılı ve yazılı olmayan yorum kurallarını topluca vergi hukukuna aktarmaktadır ve vergi hukuku için özel bir düzenleme değildir ve içeriğinde de özel bir kavram yer almamaktadır.<sup>273</sup>

Akkaya, VUK'un 3'üncü maddesindeki 1980 tarihli değişikliğin genel yorum teorisinden ayrılmayı zorunlu kılan, vergi hukukunda yorumu diğer alanlardan farklılaştıracak nitelikte düzenlemeler getirdiğinin söylenemeyeceğini ifade etmektedir.<sup>274</sup>

O takdirde, vergi hukuku için özel bir düzenleme olmadığı ve Medeni Hukukun yazılı ve yazılı olmayan yorum kurallarını topluca vergi hukukuna aktardığı sonucuna varılabilen VUK'un 3/A maddesinden hareketle Medeni Hukuk uyarınca yorum metotlarına bakmak yararlı olacaktır.

Dural ve Sarı; kanun hükümlerinin yorumunun değişik kurum ya da kişiler tarafından yapılabileceğini belirtmektedir. Bu kapsamda, yorum kanun koyucu tarafından yapılıyorsa buna yasama

---

<sup>272</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 62.

<sup>273</sup> Saban, "Vergi Hukuku", s.42.

<sup>274</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s.44

yorumu (teşrii tefsir) denilmektedir.<sup>275</sup> Mahkemeler tarafından yapılıyorsa yargısal yorum (kazai tefsir), bilim adamları tarafından yapılan yoruma ise bilimsel yorum (ilmi tefsir) denilmektedir. Bu noktada, bilimsel yorum genellikle yargısal yoruma temel olmaktadır.<sup>276</sup>

Yazarlar tarafından yorum metotları ise aşağıdaki çerçevede ortaya konulmuştur<sup>277</sup>:

1. Söze göre (lafzi) yorum metodu:
2. Sübjektif tarihi yorum metodu:
3. Objektif tarihi yorum metodu:
4. Objektif zamana uygun yorum metodu:

Karakoç’a göre vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda; vergilendirme işleminde hukuki sebep yürürlükteki kanun hükmüdür (soyut norm); maddi sebep ise, vergiyi doğuran olaydır (somut tip). Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse, sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir.<sup>278</sup> Yazar; eserinde “Vergi Hukukunda Yorum” başlığı altında yorum yöntemlerine değindikten sonra ayrı bir başlığı “Vergi Hukukunda Yorumun Özellikler” bünyesinde ele almaktadır. Yazar; VUK’un 3/A maddesiyle vergi hukukunda, lafzi, tarihi, sistematik ve amaçsal yorum yöntemlerinin kabul ettiğini ifade etmekte; Öncel, Kumrulu ve Çağan’dan<sup>279</sup> da konuyla ilgili aktarım yaparak; lafzi yorum dışındaki yöntemlerin, kanun metninin açık olmadığı durumlarda ve vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları içinde geçerli olacağını belirtmektedir.<sup>280</sup>

## **2.2.Amaçsal Yorum ile Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İlgisi**

Şenyüz, Yüce ve Gerçek eserlerinde ekonomik yaklaşımı “vergi kanunlarının uygulanması” başlığı altında “vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması (yorum)” alt başlığında “yorum çeşitleri” ve “yorum yöntemleri” maddelerinden sonra üçüncü bir madde olarak “vergi hukukunda yorum kuralları” altında ele almışlardır. Bu maddede vergi hukukunda yorum kurallarının alt maddelerinde birinci madde

---

<sup>275</sup> Bu noktada yazarlar; 1982 Anayasa’sının, 1924 Anayasa’sının aksine yasama organının (TBMM) görevleri arasında kanunların yorumunu saymadığını belirtmektedirler.

<sup>276</sup> Dural ve Sarı, s.100

<sup>277</sup> Dural ve Sarı, s.100, 101, 102.

<sup>278</sup> Karakoç, s. 259.

<sup>279</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 22-23.

<sup>280</sup> Karakoç, s. 177.

“ekonomik yaklaşım”<sup>281</sup>, ikinci madde ise “tipiklik ve kıyas yasağı” olarak ifade edilmiştir. Yine peçeleme ve muvazaa tanımlarına ekonomik yaklaşım maddesi bünyesinde yer verilmiştir.<sup>282</sup>

Ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukunda yorum alanında kullanımı üzerinde değerlendirmeler yapan Saban, bu düzenlemenin çok özel bir düzenleme olup olmadığını, Medeni Kanun’un 1’inci maddesindeki “Kanun, sözüyle ve özüyle değindiği bütün konularda uygulanır.” hükmüne bakarak şöyle değerlendirmiştir.<sup>283</sup> “VUK’taki ilk cümleden sonra gelen düzenleme ise, Medeni Hukukun yorum yöntemlerinden başka bir şey değildir. O halde bu düzenleme Medeni Hukukun yazılı ve yazılı olmayan yorum kurallarını topluca vergi hukukuna aktarmaktadır ve vergi hukuku için özel bir düzenleme değildir ve içeriğinde özel bir kavram da yoktur.”<sup>284</sup>

Karakoç, amaçsal yorum yönetiminin, vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ekonomik yaklaşımın geçerli olması sonucunu doğurduğunu ifade etmektedir. Bu yöndeki görüşü esas alındığında;<sup>285</sup> vergi hukukunda amaçsal yorum yöntemine özel bir önem atfedilmesi neticesinde; ekonomik yaklaşım ilkesinin yorumda geçerli olabildiği gibi bir sonuca ulaşılabilir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin amaçsal yorumun vergi hukukundaki ağırlığından kaynaklı olarak yorumda ortaya çıktığı veya başka bir deyişle amaca göre yorumun bir uzantısı olarak ekonomik yaklaşım ilkesinin ön plana geldiği tartışmasına da odaklanmakta yarar bulunmaktadır. Nitekim, öğretilerde tartışmalı olan konulardan biri de ekonomik yaklaşımın iki unsurundan biri olan ekonomik yorumun, amaçsal yorum metodu ile olan ilgisidir.

Bu bağlamda; bazı yazarlar; ekonomik yaklaşıma bağlı olarak ortaya çıkan ekonomik yorumun “amaçsal yorum yönteminin vergi hukuku alanındaki görünüm veya yansıması” olduğu şeklinde bir kanaat ortaya koymaktadır.<sup>286</sup> Bu görüşü ortaya koyan Şenyüz, Yüce ve Gerçek; ekonomik yaklaşım ilkesinin salt ve yalın olarak hukuki görünümünün dışına çıkılmasına imkan sağlayan bir ilke olarak tespitte bulundukları görülmektedir.<sup>287</sup>

---

<sup>281</sup> Bkz. Şenyüz, Doğan; “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Özel Sayı: 7, Mart 2008, s. 17-22.

<sup>282</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek; s. 66-73.

<sup>283</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 41,42.

<sup>284</sup> Yazar bu tespitten hemen sonra “Problem, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi ile ortaya çıkmaktadır.” diyerek ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili değerlendirmelerde bulunmaktadır. Saban, s.42-56.

<sup>285</sup> Karakoç, s. 177. , Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 23.

<sup>286</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek; s. 66.

<sup>287</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek; s. 66.

Akkaya, ekonomik yorumun aslında amaçsal yorumun özel bir uygulaması olduğunu eserinde belirtmektedir. Yazara göre, bu görüş aynı zamanda vergi hukukunun anayasal ve yasal çerçevede belirlenen amaçlarının gerçekleştirilmesinin bir aracıdır.<sup>288</sup>

Yine yazar ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevini, “mali güce göre vergilendirme temel ilkesinin özel hukuk işlemleri ile işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamak” olarak ifade etmektedir. Yazara göre; ekonomik yaklaşımın; kavramda yer alan “ekonomik” kelimesinden hareketle amaçsal yorumun bir parçasına indirgenerek “vergi normlarının uygulanmasında, normların ekonomik amaçlarının dikkate alınması” olarak algılanması, yorum sürecinin griftleşmesi, kararı sonucunu doğuracak; en önemlisi de “hazineci yaklaşım” a dayanak oluşturabilecektir.<sup>289</sup>

Karakoç’a göre, amaçsal yorum yöntemi, vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ekonomik yaklaşım ilkesinin olması sonucunu doğurmaktadır.<sup>290</sup> Yazar bu görüşü Öncel, Kumrulu ve Çağan’dan atıf ile belirtmekle birlikte; Öncel, Kumrulu ve Çağan’ın eserine bakıldığında ekonomik yaklaşımın çıkış noktası olarak şu belirlemenin yapıldığı görülmektedir.<sup>291</sup>

“Vergi hukukunda yasanın amacından hareket edilerek yorum yapılması ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurur.” Buradaki amacın “kanunların konuluşunda takip ettiği maksat” dolayısıyla tarihsel yorum olmadığı, amaçsal yorum olduğu kabulünden hareketle bu sonuca ulaşıldığı görülmektedir.

Önceki bölümde belirtildiği üzere, Şenyüz, Yüce ve Gerçek eserlerinde ekonomik yaklaşımı “vergi kanunlarının uygulanması” başlığı altında “vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması (yorum)” alt başlığında “yorum çeşitleri” ve “yorum yöntemleri” maddelerinden sonra üçüncü bir madde olarak “vergi hukukunda yorum kuralları” altında ele almışlardır.<sup>292</sup>

---

<sup>288</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s.63.

<sup>289</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 33.

Akkaya; yorum konusundaki bu tespitten sonra bu çalışma açısından da önemli bir tespiti vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesine yönelik olarak şu şekilde yapmaktadır:

“Aynı şekilde vergiyi doğuran olayın saptanması ve nitelenmesinde de ekonomik içeriğin dikkate alınması adına gerçekleşen maddi olay yerine, gerçekleşmemiş varsayımsal bir başka olayın ikame edilmesi riski de göz ardı edilemeyecek kadar büyüktür.

<sup>290</sup> Karakoç, Kitap, s. 177

<sup>291</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24.

<sup>292</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek: “Vergi Hukuku (Genel Hükümler)”, 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021. , s. 66.

Netice itibariyle; ekonomik yaklaşımın iki unsurundan biri olan ekonomik yorumun, amaçsal yorum metodu ile olan ilgisi tartışmalı bir alandır. Bu çalışmanın izleyen bölümlerinde de ortaya konulacağı üzere, ekonomik yaklaşım ilkesi ve bünyesinde barındırdığı ekonomik yorum; amaçsal yorumun bir parçasına indirgenmemeli ancak amaçsal yorum ile de tamamen ilgisiz olarak görülmemelidir. Nitekim, ekonomik yorumun uygulama alanı bulabilmesine imkan sağlayabilecek yorum metotlarının başında kanaatime göre amaçsal yorum gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın ekonomik işlem ve olgular ile yakından ilişkili bulunması, vergiyi doğuran olayın engellemeye yönelen çabaların ise gün geçtikte çeşitli yöntem ve imkanlarla ortaya çıkması; objektif zamana uygun yorum metodunu vergiden kaçınma ile mücadelede olmazsa olmaz hale getirmektedir. Günümüz dünyasında gerek ulusal gerek uluslararası ve uluslararası yapılarıdaki yasama önerilerinin; Dünya’da yaygınlaşmış serbest piyasa ekonomileri ve gelişen teknoloji ile ortaya çıkan farklı vergiden kaçınma (agresif vergi planlaması) yapıları ile kanunlar çıkararak etkin mücadele edebilmesi mümkün görünmemektedir.

### 3. İspat

#### 3.1.Genel Olarak İspat ve Deliller

Türk Vergi Hukuku’nda ispat ve ekonomik yaklaşım ilkesinin ispat alanında uygulanmasına geçmeden önce, genel olarak hukuk uygulamasında ispatın ve delillerin tanımlanması uygun olacaktır.

Genel anlamda bir iddianın doğru ve gerçek olup olmadığı hususunda hakimde kanaat uyandırmak üzere taraflarca yapılan inandırma faaliyetine ispat denmektedir. İspat hukuk davasında oldukça önemli bir yere sahiptir. Zira, davacı davasında ne kadar haklı olursa olsun, davasını dayandığı olguları ispat edemediği veya ispat etmesine karşın davalı bunların aksini ispatladığı takdirde davayı kaybedecektir.<sup>293</sup>

Öte yandan, çekişmeli olguların ispatı için başvurulacak araçlara delil denmektedir.<sup>294</sup>

Usul hukuku açısından bakıldığında ise, ispatlama araçlarına delil denmektedir.<sup>295</sup>

Diğer bir deyişle; iddia sahibi, olgulara (vakıalara) ilişkin iddiasını ispatlamak amacıyla çeşitli araçlardan yararlanır. Bu araçlara delil denilmektedir.<sup>296</sup>

<sup>293</sup> Ali Haydar Karahacıoğlu ve Aynur Parlar: “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda İspat ve Deliller”, Bilge Yayınevi, 2. Bası, Ankara, 2014, s.1.

<sup>294</sup> Karahacıoğlu ve Parlar, s.1.

<sup>295</sup> Salih Şanver, “Vergi Hukukunda İspat”, Vergi Dünyası Dergisi, sayı:21, Mayıs 1983, s.52.

<sup>296</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek: s. 77.

4721 Sayılı Medeni Kanun'un<sup>297</sup> başlangıç hükümlerinde "D. İspat kuralları" başlığı altında ispat yükü ve resmi belgelerde ispata yönelik şu düzenlemeler yer almıştır.

#### *"I. İspat yükü*

Madde 6 - Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür.

#### *II. Resmî belgelerle ispat*

Madde 7 - Resmî sicil ve senetler, belgeledikleri olguların doğruluğuna kanıt oluşturur.

Bunların içeriğinin doğru olmadığının ispatı, kanunlarda başka bir hüküm bulunmadıkça, her hangi bir şekle bağlı değildir."

İspat yükü, bir hukuksal ilişkide, uyumsuzluk doğuran olayların gerçekleşip gerçekleşmediğinin ya da varlığı veya yokluğu konusundaki kuşku ve duraksamaların kim tarafından ortadan kaldırılması gerektiğini gösteren kurallardır. Kendisine ispat yükü düşen ve bunu yerine getiremeyen taraf davacı ise, davasını ispat edememiş sayılır ve dava bu nedenle reddedilir.<sup>298</sup>

Türk Medeni Kanunu'nun yukarıda yer verilen 6'ncı maddesi ispat yükü konusunda genel bir kural öngörmüştür. Buna göre; Kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça, taraflardan her biri, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlüdür. Öte yandan, ispat yükü kuralları maddi hukuk temelli olmakla birlikte, bir usul kurumu olması nedeniyle 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun<sup>299</sup> 190/1 maddesinde daha açık bir ifade ile "ispat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir" şeklinde düzenlenmiş bulunmaktadır. İspat yükü, iddia edilen olguya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir. Bu taraf davacı olabileceği gibi davalı da olabilmektedir.<sup>300</sup>

<sup>297</sup> 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>298</sup> Karahacıoğlu ve Parlar, s.66

<sup>299</sup> 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>300</sup> Karahacıoğlu ve Parlar, s.66

### 3.2.Vergi Hukukunda İspat ve Deliller

Vergi hukukunda ispat; vergiyi doğuran olayın niteliğinin deliller aracılığı ile ortaya konulması demektir. Diğer bir deyişle, vergiyi doğuran olayın niteliğinin saptanması ispat işleminin konusunu oluşturmaktadır.<sup>301</sup>

İspatla ilgili hükümler olarak Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesindeki bentlerden ikinci ve üçüncü bentlerde yer almaktadır.<sup>302</sup>

Bu çerçevede; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilecektir. Ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacaktır. Ayrıca; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olacaktır.

Bir önceki bölümde de görüldüğü üzere, Türk Medeni Kanunu ve 6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun; aksine bir hukuki düzenleme (kanun hükmü) bulunmadıkça, taraflardan her birinin, hakkını dayandırdığı olguların varlığını ispatla yükümlü olduklarını ortaya koymaktadır.

Hukukta genel kurala uygun olarak vergi hukukunda da iddia sahibi, iddiasını ispatla yükümlü bulunmaktadır. Bir olaya dayanarak kendi lehine sonuç çıkartacak olan kişi veya tarafın bunu ispat etmesi beklenmektedir. Vergi İdaresi de prensip olarak vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek içeriklerini hukuka uygun olarak elde edilmiş her türlü deli ile ispatlayabilecektir. Vergilemede de gerekli delillerin sunularak iddia konusunda karşı tarafından ikna edilmesi ve bu yönde kanaat uyandırılması esas olmaktadır.<sup>303</sup>

Vergi hukukunda ispat oldukça kapsamlı bir konu olmakla birlikte; ekonomik yaklaşım ilkesinin ispat alanındaki görünümü odak noktası olduğundan, yukarıdaki genel açıklamalardan sonra ekonomik yaklaşım ilkesinin ispat ile olan ilişkisi bu çalışmada irdelenmeye çalışılacaktır.

---

<sup>301</sup> Ateş Oktar, "Vergi Hukuku", Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2012, 8. Baskı, s.63

<sup>302</sup> Oktar, s. 63, Kaneti, s. 49, Saban, s. 99-100.

<sup>303</sup> Doğan, Senyüz ve Yüce, s. 77.

### 3.3.Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat Alanındaki Uygulaması

Öncelikle, ekonomik yaklaşım ilkesinin kaynağı olarak görülen Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki “İspat” alt başlığındaki ifadelerin burada irdelenmesi yerinde olacaktır.

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesindeki birinci fıkra (A) fıkrasıdır ve “Vergi kanunlarının uygulanması” alt başlığını taşımaktadır. Dolayısıyla bu fıkra ile ilgili bir kural yer almadığı sonucuna ulaşılabilecektir.

Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki (B) fıkrası ise “İspat” alt başlığını taşımakta ve üç bent halinde belirlemelere yer vermektedir. Bunlar sırasıyla aşağıda sunulmuştur:

- Birinci bent: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.
- İkinci bent: Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.
- Üçüncü bent: İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Belirtilen kanuni düzenlemelerden hareketle ispat ölçüsü ve ispat yükü başlıkları altında Vergi Usul Kanunu’nda yer alan hükümler ve bunların ekonomik yaklaşım ilkesi yönünden değerlendirilmesinin uygun olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

#### 3.3.1. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat Ölçüsüne Yansıması

VUK 3/B-1 bendindeki “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” biçimindeki hükümle ispatla ilgili ilk vurgunun vergiyi doğuran olay ile ilgili gerçeğin ortaya konulması noktasında olduğu değerlendirilebilecektir.

Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki (B) fıkrasında yer alan “ispat” alt başlığındaki düzenlemelerde birinci bent genel ilke olarak ekonomik yaklaşım; ikinci bent ispat ölçüsü, üçüncü bent ise ispat yükü başlığı altında ele alınabilecektir.

Özyer’e göre; Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (B) fıkrasındaki birinci bendin devamında yer alan ikinci bent olan “Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti

yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” hükümleri ile vergi hukukunda geçerli olan delil sistemi belirlenmiş olmaktadır.<sup>304</sup>

Öncel, Kumrulu ve Çağan, vergi yargısında ispat ve delillerin değerlendirilmesi sırasında; VUK 3/B maddesinin birinci bendindeki “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” biçimindeki düzenlemenin vergi hukukunda ekonomik yaklaşım, ekonomik irdeleme konusuna ilişkin hüküm getirdiği belirtilmektedir. Yazarlara göre bu bende göre maddi olay ekonomik niteliğine göre irdelenecektir. Dolayısıyla, olayın gerçek mahiyetinin esas tutulmasını öngören birinci fıkra hükmü aslında ispata değil, yoruma ilişkindir.<sup>305</sup>

Saban’a göre; ispat ölçüsü vergi hukukunda tartışılan bir kavram olmamıştır ve dolayısıyla yukarıda da belirtildiği üzere, Medeni Usul Hukuku tartışmalarında yer bulan ispat ölçüsü kavramının önemsenmesi gerekmektedir.<sup>306</sup>

Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (B) fıkrası “ispat” başlığını taşımakta ve ispat vasıtalarıyla, külfetini düzenlemektedir. Fıkra hükmüne göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Buna göre, vergiye ilişkin işlemlerde olayın görünürdeki biçimi değil gerçek biçimi esas alınacaktır. İspata ilişkin bu belirlemeleri yapan Özyer, vergiye ilişkin işlemlerde olayın görünürdeki biçiminin değil gerçek biçiminin, bir başka ifade ile muvazaalı işlemlerde tarafların gerçek maksatlarının ele alınacağını belirtmektedir.<sup>307</sup>

Akkaya’ya göre, “vergiyi doğuran olay” terimiyle ifade edilen somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi sorunu vergi yazınında “yorum” ve “ispat” başlıkları altında alınmış; ancak ayrı bir inceleme konusu yapılmaması nedeniyle geri planda kalmış; en az normların yorumu kadar irdelenmeye muhtaç bir konu olmuştur. Yazara göre; vergilendirmenin mali güce göre, eşit ve adil biçimde yapılmasını öngören anayasal ilkelerin vergilendirmede biçimin değil gerçek durumun esas alınmasını gerektirmesi; yükümlü ve potansiyel vergi yükümlülerinin vergisel sonuçlar elde etmek için maddi olayı etkilemeye yönelik girişimlerinin boşa çıkartılmasına duyulan ihtiyaç; vergi normunun uygulanmasına, somut maddi olayın saptanmasına ve nitelenmesine ilişkin yasal düzenleme yapılması sonucunu doğurmuştur. Bu kapsamda; VUK’un 3/B maddesindeki “vergilendirmede vergiyi doğuran olayı ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek

---

<sup>304</sup> Özyer, s. 7.

<sup>305</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 201.

<sup>306</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 550.

<sup>307</sup> Özyer, s. 7.

mahiyetinin esas alınacağını öngören ve “vergilendirmede gerçeklik ilkesi”nin somut ifadesi olan bu hüküm, bir yandan hukuk uygulamacısına vergilemede somut maddi olayın gerçek boyutunu esas alma olanağı verirken, diğer yandan somut maddi olayı değiştirmeme görevini de yüklemektedir.<sup>308</sup>

Saban’a göre; VUK 3/B-1 bendindeki “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” biçimindeki düzenleme, vergilendirme alanında ispat ölçüsünü “gerçek” olarak tespit etmektedir. Buna göre, vergi uygulamasında (örneğin vergi yargılamasında yargıç tarafından) gerçek bulunduğu bir olay ispat edilmiş sayılacaktır.<sup>309</sup> Yine yazara göre gerçek, Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinde düzenlenmiş bulunan vergiyi doğuran olay yani maddi olay ile ilgili gerçektir. Bu gerçekliğe ne zaman kani olunacağına dair sorunun cevabını ise yazar; Anayasa’nın<sup>310</sup> 138’inci maddesindeki, “hakimlerin Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm vermesi” hükmüyle vermiştir. Buna göre; hakim delilleri değerlendirecek ve vergiyi doğuran olay konusundaki gerçeği; anayasa, kanun ve hukuka uygun olarak oluşan vicdani kanaatine göre bulacaktır. Vicdani kanaat gerçek konusunda olacaktır.<sup>311</sup>

VUK 3/B maddesinin ikinci bendindeki “Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” biçimindeki düzenleme maddi olayın ispatında kullanılacak delilleri saymaktadır. Görüldüğü gibi bu hüküm ilke olarak delil serbestisi esasını belirlemiştir. Bu bent ile ispat ölçüsü düzenlenmiş olup kullanılacak deliller ile, birinci bent hükmüne göre olayın gerçek niteliği saptanacaktır.<sup>312</sup>

Öncel, Kumrulu ve Çağan; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini esas alan VUK’un 3/B maddesi hükmünün “biçim yerine içeriği göz önünde tuttuğunu”, bu ilkenin vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi kapsamında olduğunu belirttikten<sup>313</sup> sonra bu ilkenin

---

<sup>308</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 74-75.

<sup>309</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 550.

<sup>310</sup> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası 18.10.1982’de kabul edilerek 09.11.1982 tarih ve Mükerrer 17863 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>311</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 551.

<sup>312</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 201.

<sup>313</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 203.

Biçim yerine içeriğin esas alınmasının ekonomik yaklaşım ilkesinden kaynaklanan bir esas olup olmadığı tartışmaya açıktır. Yazarlar bu görüşü esas almakla birlikte; ekonomik yaklaşım ilkesini herhangi bir şekilde referans almadan VUK 3/B hükmünün özün biçime önceliği kapsamında olduğunu ifade eden görüşler için: Bkz. Saban, “Vergi Hukuku” s. 52; Yaltı, “VUK, 3B’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 262, Temmuz 2010, s. 8

ispat yüküne yansımaya dair şunları ortaya koymaktadır: “İşte, kabul ettiği bu ilkeye paralel olarak, Vergi Usul Kanunu, gerçek mahiyetin, ekonomik niteliğin, yemin hariç her türlü delille ispatlanacağını öngörmek suretiyle delil serbestisini kural olarak hükme bağlamış bulunmaktadır.”<sup>314</sup>

Diğer yandan; yazarlara göre vergi hukukunda ekonomik yorum ile birlikte delil serbestisi ilkesinin de kabulünün yükümlü aleyhine olacağı yolunda görüşler vardır. Ancak delil serbestisi ilkesi Vergi İdaresi için olduğu kadar yükümlüler bakımından da geçerlidir; bu nedenle işlemin haksızlığının ispatı açısından bir bakıma yükümlülerin de daha geniş olanaklara kavuştuğu söyleyebilecektir.<sup>315</sup>

İspat ölçüsünde ekonomik yaklaşım ilkesinin izlerini öğretide Kaneti; Öncel, Kumrulu ve Çağan, Oktar, Karakoç ve Ağdur’un eserlerinde görebilmekteyiz.<sup>316</sup>

“İdari yargıda ispat yükü ve delil sistemi” başlı aldığında vergi davalarında ispatlamayı değerlendiren Kocahanoğlu, 2365 Sayılı Kanun ile VUK’un 3’üncü maddesinde yapılan değişikliği kendi alanında önemli olduğunu ifade etmiş ve maddeye göre “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin” esas alınmasını; uyuşmazlık konusu olayda, muamele ve olayın görüldüğü şekilde değil de, gerçek yönüyle kavranmasının esas olduğunu belirtmiştir. Yazara göre ispat yükü ve delil sistemi açısından diğer bir önemli husus da ekonomik delil sistemine yapılan atıftır. Nitekim, 2365 Sayılı Kanun ile getirilen yeni sistemde vergi yükümlüsünün beyanının veya vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uyması veya normal ve mutad olması icap edecektir. Veyahut, böyle olmadığı iddia edilecektir. Yazar, 2365 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin yaygın vergi kaçakçılığı karşısında denetim elemanlarına veya idareye arka çıkma amacına yönelik olduğu tespitini yapmaktadır. Yazar, “Vergi İdaresi, vergi yükümlüsü için her türlü delili kullanarak, vergi ziyaını doğuran unsurları rahat ve kolaylıkla ortaya çıkarabilecektir.” tespitini yaptıktan sonra, kanımızca bu ortaya çıkarmanın zannedildiği kadar kolay olmayacağını da ifade etmektedir.<sup>317</sup>

Tank’a göre ekonomik yaklaşım ilkesi; delil ve ispat konusunda ve nihayet delillerin değerlendirilmesinde de kullanılan, vergi yargısının başvurduğu en önemli yaklaşımdır. Gerek maddi olayın belirlenmesini, gerek hukuk kurallarının yorumunu içerdiğinden, bir üst kavram olarak kullanılan ekonomik yaklaşım ilkesini; klasik yasa yorum yöntem ve ilkelerinin ötesinde temel bir öğreti, vergi yargılama

<sup>314</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 203.

<sup>315</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 204.

<sup>316</sup> Mustafa Ağdur: “Vergi Hukuku Delil Sisteminde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:215, Kasım 2010.

Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 201., Kaneti, “Vergi Hukuku”, s.51-52, Oktar, s. 64. Karakoç, s. 179;

<sup>317</sup> Osman Selim Kocahanoğlu: “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar”, Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1982, s. 129-130.

hukukunda delillerin değerlendirilmesine özgü temel bir yaklaşım olarak tanımlamak mümkündür. Delil serbestisinin geçerli olduğu vergi yargılama hukuku öğretisinde, delillerin değerlendirilmesinde kullanılan ekonomik yaklaşım ilkesi, vergisel olayın ispatında kullanılan delillerin irdelenmesi ve serbestçe değerlendirilmesi açısından yegane yaklaşım olarak nitelenebilecektir.<sup>318</sup>

Bir özet yapılacak olursak; vergi hukukunda yemin dışında her türlü delilin kullanılmasına izin verildiği görülmektedir. Karmaşık iktisadi olgular olan vergiyi doğuran olayların ispat edilmesinde her türlü delilin kullanılması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Bu serbestlik, ekonomik yaklaşım ilkesinin doğal bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle, delil serbestliği vergilemede geçerli olan iktisadi gerçeklik arayışının vazgeçilmez aracıdır.<sup>319</sup>

### **3.3.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat Yüküne Yansıması**

Vergi hukukunda ispat konusunda önemli bir husus, herhangi bir vergisel işlem veya olayla ilgili olarak ispat edilmesi gereken bir durum ortaya çıktığında öncelikli olarak bunun kimin tarafından ispat edileceğinin bilinmesidir. Diğer bir deyişle ispat yükünün kimin üzerinde olduğuna cevap bulunması gerekmektedir.<sup>320</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasındaki şu son cümle ise, ispat külfeti ifadesine yer verdiğinden önem arz etmektedir: "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir."

Konuyla ilgili madde gerekçesinde şu açıklamalar yer almaktadır: "Genel hukukta esas kaide, taraflardan herbirinin iddiasını ispatlaması şeklinde olmakla beraber, bu kaide pratik bakımdan meseleye bir hal tarzı getirmemekte bundan dolayı, «ispat külfetinin işin esasına göre normal olmayan hususu iddia eden taraf bunu ispatlamak zorundadır» kaidesi uygulanmaktadır. İspat külfetine ilişkin son fıkra hükmü genel hukukun ispat külfeti konusundaki bu kaidesi esas alınmak ve bu prensip vergi tatbikatının icaplarına uydurulmak suretiyle düzenlenmiş bulunmaktadır. Fıkra hükmüne göre, ekonomik, teknik ve ticari icaplara uymaya ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu İddia eden taraf bu iddiasını ispat etmeye mecbur bulunmaktadır. Örneğin, genel hukukun kabul ettiği mukni ve muteber deliller üzerinden,

<sup>318</sup> Mehmet Tank, "Türk ve Amerikan Birleşik Devletleri Vergi Yargılama Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi", XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016, s. 370.

<sup>319</sup> Kaneti, s. 52.

<sup>320</sup> Karataş Durmuş, s. 512.

iktisadi, teknik ve ticari icaplara uygun olarak yapılan bir tarhiyata karşı mükellefin bu normal ve mutad durumun aksini iddia etmek suretiyle dava açması halinde, ispat külfetinin mükellefe ait olması, diğer bir deyimle mükellefin bu iddiasını ispat etmesi icabetmektedir.”

Bu noktada; VUK’un 3/B maddesindeki “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” cümlesi ile olan bağlantı önem arz etmektedir.

Nitekim, bu cümlelerin varlığından hareketle vergi hukukunda ispat yüküne yönelik kuralın (belirtilen cümle) hukuktaki genel kurala göre biraz özellikli olduğu sonucuna ulaşılabilir. Normal ve mutad durumu yani hayatın olağan akışına uygun olanı iddia eden bunu ispatla yükümlü olmayacak, ispat yükünden kurtulacaktır. Dolayısıyla, normal ve mutad durumun aksini kim iddia ediyorsa ispat yükü ona geçecektir.<sup>321</sup>

Zira, ispat yükünü belirleyen üçüncü bentten çıkarılabilecek sonuçların birden fazla olarak şu şekilde ele alınması da mümkündür.<sup>322</sup>

Birinci olarak, hukuktaki genel kurala uygun olarak, vergi hukukunda da iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlü tutulmaktadır. Diğer bir deyişle, bir olaydan kendi lehine sonuç çıkartacak olan taraf, bunu ispat etmek zorundadır.

İkinci olarak, özellikle ekonomik, ticari ve teknik icaplara uymayan durumlar ile olayın özelliğine göre normal ve olağan sayılmayan durumlar iddia olarak ileri sürülürse, iddia sahibi bunu ispat etmekle yükümlü tutulmuştur.

Bu açıklamalar bir arada ele alındığında; Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinin üçüncü bendi; ekonomik, ticari ve teknik gereklere değinmek suretiyle genel, objektif koşullara uymayan durumlarda ispat yüküne, olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayana değinmek suretiyle de sübjektif durumlarda ispat yükünün yer değiştirmesine ilişkin düzenlemeler getirmiş bulunmaktadır.<sup>323</sup>

Ekonomik yaklaşım ilkesinin ispat alanında en önemli uygulama alanlarından biri olarak düşündüğüm boyutu ise, ispat yükünün yalnız yükümlüler için değil, duruma göre Vergi İdaresi için de geçerli olduğudur.

---

<sup>321</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 78.

<sup>322</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 201, 202.

<sup>323</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 202.

Bu konudaki önemli görülen ve Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin özü itibarıyla bir kötüye kullanımı önleyici genel düzenleme olarak nitelenebilmesine olanak sağlayan değerlendirmeler de şu şekilde belirtilebilir.<sup>324</sup>

“İspat yükü yalnızca yükümlüler için değil, duruma göre Vergi İdaresi için de geçerli olur. Yasal karinelerde ispat yükü yükümlüdür. Peçeleme hallerinde<sup>325</sup> olayın gerçek niteliğinin ispatı ile vergi dairesi yükümlüdür. Ancak, peçeleme halleri yasalarda özel olarak düzenlenmiş<sup>326</sup> ise, hilafı ispatlanabilir bir karine, yani bir adi karine söz konusu olduğundan, ispat yükü yer değiştirir, yükümlüye geçer. Kurumlar vergisinde düzenlenen şekliyle örtülü kazanç ve örtülü sermaye konularını bu sonuncuya örnek gösterebiliriz. Yükümlü kurum, örtülü kazanç ve örtülü sermaye iddialarının aksini ispat zorundadır.”

Karataş Durmuş, “İspat Yüküne Karinelerin Etkisi” başlığı altında “Hayatın Normal Akışı Karinesi” alt başlığına değinmiş ve; ispat yükünün dağılımı ile ilgili olarak vergi hukukundaki temel ilkenin, olay ya da işlemlerin hayatın normal akışına uygun olarak gerçekleştiği olduğu tespitini yapmıştır. Yazarın da ifade ettiği üzere, hayatın normal akışı karinesi genellikle Vergi İdaresi lehine işleyen bir karinedir. Danıştay 7. Dairesi'nin 17.06.2009 tarih ve E.2008/5507, K.2009/3054 sayılı Kararının hükmü de yazarın atf yaptığı üzere bu çerçevededir.<sup>327</sup>

Yazar, “Delil ve İspata İlişkin İlkeler” arasında ekonomik yaklaşım ilkesini ele almış ve VUK'un 3/B maddesinde yer alan “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas oluşunu; vergi hukukunda gerçek mahiyetinin esas alınması gerektiği yönünde bir hüküm olarak değerlendirmiştir.<sup>328</sup>

Oktar, ispat yüküne dair belirlemeler yaparken, Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer alan ispata ilişkin genel kuralının vergi hukukunda da geçerli olduğunu belirtmektedir. Yazara göre, ispat yükünün dağılımı ile ilgili temel ilke olayların hayatın olağan akışına uygun yönde geliştiği kabulüdür. Bu durumda, olağan akış dışındaki olayların varlığını ispat yükü, bunu ileri sürene ait olmaktadır. Buradan hareketle, hayatın olağan akışına aykırı bir iddianın ispatı, bunu ileri sürene ait olacaktır.<sup>329</sup>

<sup>324</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 203.

<sup>325</sup> Bir sonraki cümledeki ifadeden hareketle yazarların peçeleme hallerinde bir GAAR (Kötüye kullanımı önleyici genel düzenleme) uygulama alanı bulacağını bu şekilde ifade etmektedirler.

<sup>326</sup> SAAR (Kötüye kullanımı önleyici özel düzenlemeler)

<sup>327</sup> Karataş Durmuş, s. 514.

<sup>328</sup> Karataş Durmuş, s. 520.

<sup>329</sup> Oktar, s. 63.

Vergi Usul Kanunu'nda ispata dair düzenlemeye önemli bir eleştiri Saban tarafından getirilmiştir. Yazar, VUK'ta ispat yükünü düzenleyen kural olarak Kanun'un 3/B maddesinin ikinci bendinin ispat yükü ile ilgili genel/özel bir kural olmadığını belirtmektedir. Yazara göre, öğretide Türk Medeni Kanunu'nun 6'ncı maddesindeki genel kuralın vergi hukuku konusunda Kaneti ve Öncel Kumrulu ve Çağan tarafından geliştirilen görüşün, VUK'un 3/B maddesinin ikinci bendine dayanılarak oluşturulamayacaktır.<sup>330</sup> Zira, VUK'un 3/B maddesi bir karine getirmiştir ve bu karine "hayatın olağan akışı" karinesidir. Bu yönden bakıldığında hayatın olağan akışı karinesi dışında (karine olmayan) durumlarda genel ispat kuralının geçerli olduğu gibi bir kabulün de mümkün olmayacağını yazar ifade etmektedir.

Öte yandan, 2365 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda çok önemli düzenlemeler yapıldığı ve yeni kurallar getirildiği dikkate alındığında; genel ispat kuralının yazılmayışının bir yasa boşluğu olduğu ve belirtilen boşluğun Danıştay tarafından özel hukuka dayalı olarak Medeni Kanun'un 6'ncı maddesindeki genel kural ile doldurulduğu görülmektedir.

Tank'a göre vergi yargılamasında ekonomik, ticari, teknik ve bilimsel icaplara aykırı durumlarla, vergisel olayın özelliğine göre normal ve mutad sayılmayan durumları iddia eden taraf iddialarını ispat yükümlülüğü altındadır. Örneğin, bir vergi incelemesinde ticari, teknik ve güncel ekonomik koşulları dikkate alarak hayatın olağan akışına ve mutad hallerine uygun suretle yapılan tespit ve donelerin yer aldığı vergi inceleme raporuna yapılan tarhiyata karşı açılan davada, vergi yargısı, rapordaki tespitlerin gerekli delillerle desteklendiğine dair kanaat getirir ise bu defa aksi durumun ispatı yükümlülüğü vergi yükümlüsüne geçmektedir. İspat yükü kendisine düşen tarafın, iddiasını ispat edememesi halinde karşı tarafın öne sürdüğü savların doğru olduğu kabul edilerek dava ona göre neticelendirilir.<sup>331</sup>

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu; 23.03.2022 tarih ve E.2021/204, K.2022/362 sayılı Kararı'nda<sup>332</sup>, olası uyuşmazlıklarda ispat külfetinin uyuşmazlığın hangi tarafında olduğuna dair önemli belirlemeler yapmıştır. Bunlar şu şekildedir:

"Uyuşmazlığın çözümü, ortak tarafından şirkete verilen borç paranın mutlak suretle karşılıklı (faiz) olmasının gerekip gerekmediğinin belirlenmesine bağlıdır. Kazançları kurumlar vergisine tabi olan sermaye

---

Yazar, bu ilkenin gerek vergi yükümlüsü gerek Vergi İdaresi tarafından geçerli olduğu ilkesini; sırasıyla zararına satış yaptığını iddia eden vergi yükümlüsü ve emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek matrah tayin eden Vergi İdaresi'nin bir makamı olan takdir komisyonları olarak örneklendirerek ortaya koymuştur.

<sup>330</sup> Saban, "Vergi Hukuku", s. 552-553.

<sup>331</sup> Tank, s. 460.

<sup>332</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 23.03.2022 tarih ve E.2021/204, K.2022/362 sayılı Kararı.

<https://www.adalet.gen.tr/danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-esas-no-2021-204-karar-no-2022-362.html>, (Erişim: 31.08.2022)

şirketleri finansman ihtiyaçlarını karşılamak için faiz ödeyerek kredi kullanmak yerine ortaklardan borçlanma yoluna gidebilmektedir. Şahsi servetlerinden kaynak aktaran ortaklar, şirketin ihtiyacı olan kaynağı finanse ederek şirketin mali yapısının güçlenmesine, şirketin ticari hayatının devamlılığına ve kârlılığının artmasına, kullanılacak krediler nedeniyle yükleneceği faiz maliyetinden kurtulmasına imkan sağlamaktadır. Bu suretle şirketin kârlılık oranlarında yaşanabilecek artış ve şirketin mali yapısının güçlenmesi, kâr dağıtım politikasıyla temettü geliri elde edebilecek ortakların menfaatine bir durum oluşturmaktadır. Danıştay'ın yerleşik içtihatları ile yakın akrabalık bağı veya iş ilişkisi bulunmayan kişiler arasında önemli miktarlardaki paraların günün ekonomik koşullarında karşılıksız olarak alınıp verilemeyeceği kabul edilmiştir. Buna göre aralarında iş ilişkisi bulunan kişiler arasında herhangi bir karşılık olmaksızın ödünç para verilebileceği açıktır. İnceleme raporunda, potansiyel vergi mükellefi olan davacının, ortağı olduğu şirkete verdiği borç paradan elde ettiği faiz gelirin ticari faaliyet kapsamında bir kazanç olarak değerlendirilemeyeceği belirtilmiş, elde edildiği öne sürülen faiz gelirin menkul sermaye iradi olarak vergilendirilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Şirket sözleşmesi ve yasal düzenlemelerle şirket ile ortak arasında öngörülen hak ve yükümlülüklerin mahiyeti dolayısıyla iş ilişkisinin varlığı dikkate alındığında ortakların şirkete verdiği borç paranın faizsiz olabileceği sonucuna varılmıştır. Olayda, 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (B) işaretli fıkrası uyarınca normal ve mutad olan durum davacının ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirkete faizsiz olarak borç vermesidir. Vergi idaresinin, şirkete verilen borç karşılığında faiz alındığını somut olarak ortaya koyması halinde, söz konusu gelirin vergiye tabi olacağı açıktır. Davacı tarafından anılan meblağın şirkete karşılıksız olarak verilmediği yolunda davalı idarece yapılan herhangi bir tespit de bulunmadığından, söz konusu paranın faiz karşılığında verildiğinden söz edilmesi hukuken olanaklı değildir.”

Yer verilen kararın; burada irdelenmesinin önemli bir gerekçesi konuya ilişkin İdari ve Yüksek Yargı yaklaşımlarını anlayabilmektir. Dava konusu olayda, gerçek kişi ortağın şirkete borç vermesi durumunda bu borçtan dolayı faiz geliri elde edip etmediği yönündeki ispat külfetinin kime ait olduğuna ilişkin Yüksek Mahkeme; faiz geliri elde edildiğini Vergi İdaresi'nin ispat etmesi gerektiği yönünde hüküm tesis etmiştir.

Vergi İdaresi'nin ortaklık ilişkisi içinde bulunulan şirkete borç para verilmesinde borç karşılığında faiz alınmamasını “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durum” olarak tespit etmesi ve bu nedenle faiz alınmadığını somut olarak ispat etme yükünü vergi yükümlüsünde görmesi söz konusudur. Danıştay ise; ortaklık ilişkisi içinde bulunulan kuruma faizsiz

olarak borç para verilmesini normal ve mutad olan bir durum olarak nitelemiş ve dolayısıyla faiz geliri elde edildiğine dair ispat yükünün Vergi İdaresi'nde olduğu yönünde kararını tesis etmiştir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin ispat alanındaki uygulamasında da (yorum ve nitelendirme açısından olduğu gibi), bu ilkenin vergi uygulamacısına verilen açık bir bono olarak görülmemesi gerektiğini bu karardaki yerinde görüş esas alınarak vurgulamakta yarar bulunmaktadır. Aksi durumda, vergide yasallık ilkesini zedeleyecek ölçüde bir ispat ve delil sistematığının vergilendirmede uygulanması sonucu ortaya çıkabilecektir.

#### **4. Nitelendirme (Vergiye Doğuran Olayın Nitelendirilmesi)**

##### **4.1.Vergi Hukukunda Nitelendirme**

Vergi hukukunda nitelendirme, ayrıca ele alınması gereken bir çalışma olarak görülmektedir.

Nitelendirme, maddesel olguların hukuksal anlamı, kapsamı ve içeriğini belirlemeye yönelik bir faaliyet olarak tanımlanmalıdır.<sup>333</sup>

Kaneti, nitelendirme konusunda temel bir kurula Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer verildiği ancak isabetsiz şekilde bu düzenlemenin "ispat" başlığı altında yapıldığını belirtmektedir. Bu bağlamda, ispat maddesel olguları ortaya koyma amacını güderken, nitelendirme maddesel olguların hukuksal anlamı, kapsamı ve içeriğini belirlemeye yöneliktir. Yazara göre, VUK'un 3/B maddesinin nitelendirme konusunda yer verdiği genel ilke: "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." şeklindedir. Bunun anlamını yazar, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin nitelendirilmesinde ekonomik bir yaklaşım izlenmesi olarak belirtmiştir.<sup>334</sup>

Karakoç'a göre; vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturduğundan; vergilendirme işleminde "hukuki sebep" yürürlükteki "kanun hükmü"dür (soyut norm); "maddi sebep" ise "vergiyi doğuran olay"dır. (soyut tip). Somut olay normal uygun olarak gerçekleşmişse, sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir.<sup>335</sup>

---

<sup>333</sup> Kaneti, "Vergi Hukuku", s. 48.

<sup>334</sup> Kaneti, "Vergi Hukuku", s. 48.

<sup>335</sup> Karakoç, s. 259.

Oktar, vergi kanunlarının uygulanması başlığı altında ve vergi kanunlarının anlam bakımından uygulanması alt başlığında “tipleştirme (modelleştirme) ve tipiklik” bünyesinde konuyu ele almıştır.<sup>336</sup>

Saban’a göre VUK’un 3/B maddesindeki “İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” şeklindeki düzenleme nitelendirme ile ilgili olup; nitelendirme konusunda kullanılacak ilkeyi, özün biçime önceliği ilkesini ortaya koymaktadır.

Saban, nitelendirme ile ilgili değerlendirmelerinde öncelikle, vergi hukukunda nitelendirme ve tipiklik<sup>337</sup> olmak üzere net olmayan iki kavram bulunduğunu belirtmekte; daha sonra öğretide;

1. Kaneti tarafından yapılan “hukuki nitelendirme, somut hukuki olayın hangi hukuk kategorisinin çerçevesine girdiğini, hangi hukuki tipte altlandırılabilceğini saptamayı hedef tutar”<sup>338</sup> şeklindeki,

2. Öncel, Kumrulu ve Çağan tarafından yapılan “vergi hukukunda yorumun özellikleri- tipleştirme ve tipiklik” olarak yapılan belirleme ve devamındaki “hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygulanmasına tipiklik denir. Somut bir olayın, durumun ya da ilişkinin, soyut tip olan vergiyi doğuran olay uygunluğundan söz edildiği zaman hukuki bir nitelendirme yapılmış olur” şeklindeki,

ifadeler ile aynı tanımlama için farklı kavramlar kullanıldığını belirtmektedir.<sup>339</sup>

Hakikaten tipleştirme ve tipiklik ile kast edilen ile nitelendirme ile kast edilenin birebir aynı kavram olmadığı bunların tanımından anlaşılmaktadır. Tipiklik için esas alınan “suç tiplerinin yasalarda gösterilmesi; kanunda gösterilmeyen fiili cezalandırılmaz, zira, bu halde tipiklik unsuru gerçekleşmemiş olur” şeklindeki tanım<sup>340</sup> da dikkate alındığında bu farklılık daha açık bir şekilde görülebilecektir.

---

<sup>336</sup> Oktar, s. 62.

<sup>337</sup> Tipik ve Tipiklik tanımları için bkz. Yılmaz, s.702 ve 631.

Tipik: Tiple ilgili; sayılan tipler arasına girme; bir tipi nitelendiren; bir tipolojiye giren son derece özgün; bilinen tipten.

Tipiklik: Suç tiplerinin yasalarda gösterilmesi; kanunda gösterilmeyen fiili cezalandırılmaz, zira, bu halde tipiklik unsuru gerçekleşmemiş olur. (Bkz. Suçun kanuni unsuru)

Suçun kanuni unsuru: Tipiklik; yapılan eylemin yasada belirtilen tanıma uygun olması ve karşılığında bir cezanın gösterilmiş bulunması.

<sup>338</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 26.

<sup>339</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 48.

<sup>340</sup> Yılmaz, s. 702.

Saban yukarıda yer alan bu farklılığın nedenine dair analizinde “somut olayın, normun soyut kanuni olayına sokulması işlemine subsumtion<sup>341</sup> denildiğini<sup>342</sup> belirterek şu değerlendirmeleri yapmaktadır.

“Somut yaşam olayının, soyut kanuni olaya sokulmasında (subsumtionda), yaşam olayı öğelerine ayrılmalı bunlardan soyut kanuni olay için, esaslı olanlar ele alınmalıdır. Somut olay, hukuken değerlendirilecek olaydır.”<sup>343</sup>

Bu açıklamalar akabinde yazar, vergi hukukumuzda nitelendirme konusunda önem arz eden şu tanımlamaları yapmıştır.

“Nitelendirme, maddesel olguların hukuksal anlamı, kapsamı ve içeriğini belirlemeye yöneliktir.<sup>344</sup> ‘Belirlemeyi kim yapacaktır?’ sorusunun cevabı hukuk uygulayıcısı, yargıç olarak verilecektir. Çünkü tipiklik ilişkisi yasa ile yaşam olayı arasındaki ilişkiyi ifade eder, bu soyut bir ilişkidir, halbuki nitelendirme bu ilişkinin somut olarak kurulduğunun tespiti, yani hukukun uygulanmasıdır.”<sup>345</sup>

Buradan hareketle; VUK’un 3/B maddesinin ispat başlığını isabetsiz bir şekilde taşıdığı; bu düzenlemenin ispat açısından doğru bir düzenleme olmadığı sonucuna Öğreti’den ulaşılabilmektedir.<sup>346</sup>

Neticede “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” şeklindeki düzenleme nitelendirme ile ilgilidir. Nitelendirme konusunda kullanılacak ilke yani ‘özün biçime önceliği ilkesi’ bu düzenleme ile belirlenmiştir.<sup>347</sup>

Öte yandan, vergiyi doğuran olayın ne zaman ve nasıl ortaya çıktığını anlayabilmek için, vergi konusunun da ne olduğunun bilinmesi gerekmektedir. Genellikle verginin konusu, üzerine vergi konulan, bu nedenle vergi borcunun doğumuna yol açan iktisadi unsurdur.<sup>348</sup>

---

<sup>341</sup> Bkz. Yılmaz, s. 629

Subsumtion: Altılama; idraç etme; derç etme; kurallardan belli bir sonuç çıkarma; yargıcın olaya uygulamak için hukuk kurallarını nitelemesi.

<sup>342</sup> Vecdi Aral, Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine, 7. Baskı, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.180. (Aktaran: Saban, s. 48)

<sup>343</sup> Aral, s.180. (Aktaran: Saban, s. 48)

<sup>344</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku” s. 48 (Aktaran Saban, s. 49)

<sup>345</sup> Saban, “Vergi Hukuku” s. 49.

<sup>346</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 48, Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 25, Saban, “Vergi Hukuku”, s.49.

<sup>347</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 49.

<sup>348</sup> Karakoç, s. 259.

## 4.2.Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Nitelendirme Alanındaki Uygulaması

Kaneti, “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmünün anlamını “vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin nitelendirilmesinde ekonomik bir yaklaşım izlenmesi” olarak değerlendirmiştir.<sup>349</sup>

Ekonomik bir yaklaşım izlenmesinden tam olarak ekonomik yaklaşımın kast edilmekte olduğu ise, konunun yazar tarafından vergisel olguların nitelendirilmesinde ekonomik yaklaşım ilkesi altında incelenmesinden ileri gelmektedir. Yazar burada şu değerlendirmeleri yapmıştır:<sup>350</sup> “Nitelendirme konusunda, VUK. 3 B’de temel bir kurala yer verilmiştir. ... VUK. 3, B’nin nitelendirme konusunda yer verdiği genel ilke şudur: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bunun anlamı vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin nitelendirilmesinde ekonomik bir yaklaşımın izlenmesidir. Genel olarak vergilendirme ekonomik olgularla ilgili olduğundan bu olguların gerçek mahiyeti hiç kuşkusuz ekonomik alanda olmak gerekir. Bir diğer deyişle, vergisel olguların gerçek mahiyeti onların genel olarak iktisadi içeriği ile ilgilidir. İşlemin ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken onun görünüşü değil, gerçek ekonomik içeriği, ekonomik özü göz önünde tutulacaktır. Vergi hukuku bakımından önem taşıyan olgu ya da işlem ekonomik sonuçlarına göre nasıl değerlendirilebiliyorsa, vergi hukukunun hangi kuralları ile ekonomik sonuçları bağlantı halinde ise, nitelendirme de buna göre yapılacaktır. Ekonomik içerik, kullanılan biçimsel kalıptan daha önemli olacaktır.”

Kaneti’nin, değerlendirmelerinde ekonomik irdeleme terimini kullanmamakla birlikte; vergi hukukunda işlemlerin ekonomik bir yaklaşımla nitelendirilmesi belirlemesiyle aslında ekonomik irdelemenin uygulama alanı bulmasından bahsettiği sonucuna ulaşılmaktadır. Yazarın vergi yasalarının uygulanmasında nitelendirme altındaki başlıklardan birincisinden ekonomik irdelemeye vurgu yaptıktan sonra da ikinci başlık olarak “peçeleme işlemleri” başlığına yer vermesi<sup>351</sup>; “vergiden kaçınma eylemlerine karşı geliştirilecek önlemlerin vergi yasalarının uygulanmasında yorum ve ispattan ziyade “nitelendirme” konusunda daha ağırlıklı ilgili olduğu savına bir destek olarak görülebilir.

Bu bağlamda Kaneti, bu konuyla ilgili satış vaaadinin satışla eşdeğer ekonomik sonuçlar doğurması durumunda satışımsızcasına değerlendirilmesi hakkındaki Danıştay uygulamasını, vergi hukukunda işlemlerin ekonomik bir yaklaşımla nitelendirilmesinin belirgin örneği olduğunu belirtmektedir.<sup>352</sup> Yazar,

<sup>349</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 48.

<sup>350</sup> Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, s. 41.

<sup>351</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 49.

<sup>352</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 48, 49.

Danıştay 4. Dairesi'nin 10.01.1978 tarih ve 1196/7 sayılı Kararı'nda bu vurgunun şu şekilde yapıldığını belirtmektedir: “.... Vergi hukukunda muamelelerin ekonomik yönü önemli olup ..... medeni hukukun katı şekil şartlarına bağlanmak vergi hukuku prensipleriyle bağdaşmaz.”<sup>353</sup> Kaneti, hatta Danıştay'ın (4. Dairesi'nin 03.06.1976 tarih ve 2256/1422 sayılı kararıyla) daha da ileri giderek, taşınmazın iktisadi tasarrufu devredilmişse, adi şekilde yapılan ve dolayısıyla Özel Hukuk alanında geçerli olmayan bir taşınmaz satışı sözleşmesinin dahi, vergiyi doğuran olay niteliğini taşıyabileceği sonucuna vardığını ifade etmektedir.<sup>354</sup> Ancak Yazar burada; yukarıda yer verilen 4. Dairesi'nin 10.01.1978 tarih ve 1196/7 sayılı Kararı'ndaki hükme nazaran değişik bir görüşün Danıştay 9. Dairesi'nin 09.03.1983 tarih ve 5021/1601 sayılı Kararı'nda esas alındığını da hatırlatmaktadır.<sup>355</sup>

Saban'a göre de VUK'un 3/B maddesindeki “İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” şeklindeki düzenleme nitelendirme ile ilgili olup; nitelendirme konusunda kullanılacak ilkeyi, özün biçime önceliği ilkesini ortaya koymaktadır.

Bu açıdan bakıldığında; ekonomik yaklaşım ilkesinin dayanağı olarak “ispat:” şeklinde başlayan bir maddenin aslında ispattan daha ziyade nitelendirmeye yönelik bir kural getirdiğini kabul edilirse, ekonomik yaklaşım ilkesinin dayanağı olan yasa maddesindeki bu cümlelerin temelde ekonomik yaklaşım ilkesini yorum ve ispattan daha ziyade nitelendirme yönüyle bir kazanım sağladığı sonucuna ulaşılabilir.<sup>356</sup>

VUK'un 3/B maddesi yalnızca ispatın konusunu saptamakla yetinmemiş, aynı zamanda ispatın konusuna hangi açıdan yaklaşılacağı, diğer bir deyişle vergiyi doğuran olayın nasıl nitelendirileceği konusunda hüküm getirmiştir.

Söz konusu hükme göre nitelendirme nasıl yapılacağını Güneş şu şekilde ifade etmiştir: “Vergi hukukunda bir işlemin, bir eylemin ya da durumun vergiyi doğuran olay niteliğini taşıyıp taşımadığı onun *gerçek niteliğine* göre belirlenecektir. Demek oluyor ki, işlemin ya da eylemin gerçek niteliği belirlenirken onun görünüşü değil, gerçek ekonomik içeriği, ekonomik özü göz önünde tutulacaktır.”<sup>357</sup>

Şenyüz, Yüce ve Gerçek; ekonomik yaklaşım ilkesinin salt ve yalın olarak hukuki görünümünün dışına çıkılmasına imkan sağlayan bir ilke olarak tespitinde bulundukları görülmektedir.<sup>358</sup>

<sup>353</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s.13 dipnot 5.

<sup>354</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s.13 dipnot 5a.

<sup>355</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s.13 dipnot 5.

<sup>356</sup> Bu çalışma bütününde ulaşılan sonucun da bunu destekler mahiyette olduğu görülmüştür.

<sup>357</sup> Gülsen Güneş: “Vergi Hukukunda Deliller”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:51, 1985, s. 182 <https://dergipark.org.tr/tr/pub/iuhfm/issue/9070>, (Erişim: 30.03.2020)

<sup>358</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek; s. 66.

Bu tespit, en önemli boyutunu nitelendirme ve dolayısıyla ekonomik irdeleme vasıtasıyla vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi noktasında kendisini göstermektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesine yüklenilen en önemli işlev de prensip olarak bu alanda ortaya çıkmaktadır.

Pehlivan, ekonomik yaklaşım ilkesine yönelik olarak “Bu yaklaşıma göre hareket edilmesi ‘ekonomik irdeleme’ olarak da nitelendirilmektedir. Buna göre, vergiyi doğuran olayların ve buna bağlı olarak vergi matrahının tespitinde, olayların gerçek ekonomik nitelikleri dikkate alınır.” demiştir. Yazara göre vergi hukukuna özellikle nitelendirmede egemen olan yaklaşım ekonomik yaklaşım ilkesidir.<sup>359</sup>

Dolayısıyla vergi hukuku bakımından önem taşıyan olgu ya da işlem ekonomik sonuçlarına göre nasıl değerlendirilebiliyorsa, vergi hukukunun hangi kuralları ile ekonomik sonuçları bağlantı halinde ise nitelendirme de buna göre yapılacaktır. Bu konuda ekonomik içerik (ekonomik öz), kullanılan biçimsel kalıptan daha önemli olacaktır.<sup>360</sup>

Vergiden kaçınmanın önlenmesinde Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesi doğrultusunda yazınımıza ve vergi uygulamalarına kazandırılan önemli bir unsur olan “peçeleme”nin (peçeleme sözleşmeleri ve peçeleme işlemleri olarak düşünülebilir) de tespitinde vergi hukukunda nitelendirme ve ekonomik irdelemenin ağırlığı ortaya çıkmaktadır.

Güneş’e göre belirli iktisadi amaçları elde etmek üzere hareket eden taraflar (vergi yükümlüleri) vergi yasasının bu iktisadi amaçların belirli hukuksal biçimlerle elde edilmesi halinde bunu vergiyi doğuran olay olarak saydığı göz önünde tutularak vergi yasasını dolanmak üzere peçeleme (ya da “perdeleme”) işlemi denilebilecek bir işleme başvurabileceklerdir. Vergiyi doğudan olayı saf dışı etmek isteyen tarafların işlemlerine karşılık devreye girecek ekonomik yaklaşım ilkesi, temel ekonomik olayın biçimsel açıdan değil de öznel olarak değerlendirilmesini (ekonomik nitelendirme) sağlayıp, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini sağlayacaktır. Yazar peçeleme işlemlerinin “vergi uygulamalarından kaçınmak amacıyla bir işleme değişik bir yapı ve biçim verme” anlamını taşıdığını ifade etmiştir.<sup>361</sup>

Peçeleme varlığının tespitinin ve bu durumda vergi hukukunun ortaya çıkaracağı neticenin tespiti de bir nitelendirme problemi olarak karşımıza çıkmaktadır. Peçeleme, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesini kullanmayı zorunda bırakan bir durum olarak düşünülebilir. Öte yandan, peçeleme (veya “peçeleme

<sup>359</sup> Osman Pehlivan: Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2016. (Aktaran Karataş Durmuş, s. 521.)

<sup>360</sup> Güneş: “Vergi Hukukunda Deliller”, s. 182

<sup>361</sup> Güneş: “Vergi Hukukunda Deliller”, s. 184

sözleşmeleri”) vergi kanunları ile açıkça düzenlenmemiş olup, öğreti (doktrin) tarafından icat edilmiş bir terimdir ve Danıştay bu terimi kullanmaktan kaçınmıştır.<sup>362</sup>

Öte yandan; peçeleme terimi, bunun diğer vergi güvenlik müesseseleri ile olan ilişkisi ve özel hukuktaki benzer kavramlarla ilişkisi üzerinde öğretilerde birçok tartışma gündeme gelmiştir. Vergi hukukunun yazılı kaynaklarında bulunmayan bir terim olması nedeniyle de, vergi yükümlülerinin ve Vergi İdaresi’nin de tanımlamakta zaman zaman zorluk yaşadığı bu terim temelde vergi hukukunun nitelendirme ile ilgili bir problem alanı olarak görülebilecektir.

Saban ise, VUK’taki vergilendirecek olayın (vergiyi doğuran olay) vergi yükümlüsü ile üçüncü kişi arasında, herhangi bir hukuksal olay ya da işlem olduğunu ifade ettikten sonra VUK’un “vergiyi doğuran olay” başlıklı 19’uncu maddesinin başlığı ile maddesi arasında bir bağlantı olmadığını ifade etmektedir. Yazar; gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olayı incelerken “hukuksal ilişki: nitelendirme için iki basamaklı bir analiz” başlığı altında; vergilendirilecek gelirin elde nitelendirmesi için hukuk-vergi hukuku dayanaklı, iki basamaklı bir analiz gerektiğini ifade etmiştir. Birinci basamakta “vergilendirilecek olayı (verdiyi doğuran olayı)” yasa olayı ve yaşam olayı olarak iki maddede ele almıştır. Bu bağlamda; “yasa olayı (ilgili gelir türü için yapılan faaliyet)” herhangi bir gelir türünün elde edilmesi için kanun koyucu ilgili faaliyetin ne olduğunu, kapsamını belirlemiş olup bu soyut çerçevedir. Yasa olayı olarak belirlenen bu soyut çerçevenin içeriği ise “yaşam olayı (ilgili gelir türü için yapılan faaliyetin dayanağı hukuk ilişkileri)” ile doldurulacaktır.<sup>363</sup>

Vergiden kaçınma eylemlerinin yoğunlaştığı alan da prensip olarak Saban tarafından ifade edilen bu yaşam olayıdır. Zira; yazarın da ifade ettiği gibi vergilendirme, genellikle özel hukuk ya da kamu hukuku ilişkileri üzerine kuruludur. Gündelik hayatın ilişkileri adlandırılınsın ya da adlandırılmasın hukuk sisteminde var olduğu için kurulan ilişkiler de doğal olarak hukuk ilişkileridir. Vergilendirme alanına bakıldığında, vergilendirme ilişkisi kurulmadan önce var olan hukuksal ilişkiler olduğu görülür. O halde vergi hukukunda yaşam olayı (“somut tip olarak vergiyi doğuran olay”, “maddi sebep”, “somut maddi olay”) diye adlandırılan aslında geldiği alanın hukuk ilişkileridir.<sup>364</sup>

---

<sup>362</sup> Karataş Durmuş, s. 521.

<sup>363</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 206-207. Yazar burada Öncel, Kumrulu ve Çağan’ın ele aldığı tipiklik kavramına benzer bir çerçeve çizmektedir. Bir benzer yöndeki yaklaşım Karakoç tarafından ele alınmış; yazar “soyut norm” ve “soyut tip” olarak vergilendirme işleminde sebep unsurunu irdelenmiştir. (bkz. Karakoç, s. 259)

<sup>364</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 207.

Bu çalışmanın bütününde ifade edildiği ve özellikle çalışma konusunun sınırlandırılması ve planda belirtildiği üzere; “vergiden kaçınma”nın ve “özün biçime önceliği ilkesinin vergiden kaçınmanın önlenmesinde kullanılması”nın<sup>365</sup>; aslında “vergi hukukunda yorum”dan ziyade “vergi hukukunda nitelendirme” başlığı altında ele alınması gereken bir konu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Zira; “vergiyi doğuran olayı” yasa olayı (“soyut tip olarak vergiyi doğuran olay”) ile yaşam olayı diye birbirini takip eden iki maddede ele alınırsa ve vergi hukukunda yaşam olayı (“somut tip olarak vergiyi doğuran olay”, “maddi sebep”, “somut maddi olay”) diye adlandırılanın aslında geldiği alanın hukuk ilişkileri olduğu belirlenirse; bu basamakta Saban’ın ifade ettiği üzere “önemli olanın var olan hukuk ilişkisinin nitelendirilmesi” olduğunu açık bir şekilde ortaya çıkacaktır. Yazar tarafından belirtildiği üzere “yaşam olayına ait tanımlanmış hukuk ilişkileri olmadan vergi hukukuna aktarma yapmak mümkün değildir.”<sup>366</sup>

Nitelendirmede ekonomik yaklaşım ilkesinin bir uygulama alanının olmayacağı şeklinde bir görüş olup olmadığına bakıldığında da; Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” düzenlemesine dair Saban’ın şu değerlendirmeleri<sup>367</sup> ortaya konulmaktadır:

- Bu madde nitelendirme ile ilgili olup, nitelendirme konusunda kullanılacak olan ilkeyi, “özün biçime önceliği ilkesini” belirlemektedir.

- Bu madde öğretide (doktrinde) genel kabul gören ekonomik yaklaşım ilkesine dair herhangi bir kavram içermez.

- Bu maddenin varlığı sayesinde şekil kurallarında herhangi bir biçimde kötüye kullanma söz konusu ise, işlemin gerçek biçimi esas alınacaktır.

Öte yandan; özel hukuk veya kamu hukuku sözleşmelerinin bazıları vergi hukukunda aynen kabul edilmekle birlikte bazı kavramlar da vergi hukukuna özgür tanımlamalar içermektedir.<sup>368</sup> Vergi hukukunun kendine özgü tanımları da aslında hukukunun bir kavramının diğer kavrama aktarılmasından başka anlam

<sup>365</sup> Yaltı, “VUK, 3B’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, s.8

<sup>366</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 208.

<sup>367</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 49.

<sup>368</sup> Konuyla ilgili bir örnek için bkz. A. Bumin Doğrusöz: “Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, Yaklaşım, Sayı 126, Haziran 2003, s.40

taşımadığı için yaşam olayındaki hukuki ilişkisinin nitelendirmesinin doğru yapılması, yaşam gerçeğinin vergilendirilecek gelirin (olayın)<sup>369</sup> nitelendirmesinin doğru yapılmasını sağlayacaktır.

## 5. Türk Vergi Hukukunda Kötüye Kullanımın Önlenmesi Esasları

### 5.1. İlgili Özel Hukuk Düzenlemeleri

Vergi mevzuatının kamu hukukunun bir dalı olarak özel hukuk ile yakın ilişkiler içinde olması; mali hukuk bilim dalının ortaya çıkışından bu güne bazı tartışılmalı konuları ortaya çıkarmıştır. Özel hukuk kurum ve kavramlarının vergi hukukunun birçok düzenlemesinde yer alması, bunların özel hukuktaki anlam ve kapsamı ile sınırlı olarak mı nitelenmeleri gerektiği yoksa vergi hukuku açısından farklı anlam veya kapsamda ele alınıp alınamayacağı konuları sıklıkla tartışılmaktadır.

Vergi normlarının uygulanmasında vergi ilişkisinin niteliğinden kaynaklanan bir yöntem olmasının ötesinde bir anlam taşımayan ekonomik yaklaşımı vergi hukukuna özgülemek veya salt vergi hukukuna hasretmek Akkaya tarafından isabetsiz bulunmuştur. Yazara göre, vergi hukukunun dışındaki alanlarda genellikle tarafların özel hukuk kişileri olması, ancak uyumsuzluk halinde yargısal süreçte ekonomik yaklaşım ve benzer nitelikteki uygulamaların söz konusu olabilmesi, bu alanlarda ekonomik yaklaşımının olmadığı gibi bir izlenim yaratabilmektedir.<sup>370</sup>

Tipke, vergi hukukunun Anayasa Hukukunun altında fakat özel hukuk dallarıyla aynı düzeyde yer aldığını ifade etmekte; Vergi hukukunun özel hukuktan bağımsız bir nitelik taşıdığını belirtmektedir.<sup>371</sup> Kaneti de; vergi hukukunun kendine özgü değerlendirme ölçüleri bulunduğundan, “vergi hukukunun özel hukuk karşısında bağımsızlığı” ilkesinin vergi hukukunun özelliklerinden biri olarak ortaya çıktığını ifade etmektedir.<sup>372</sup> Yazar; Danıştay 13. Dairesi’nin 25.03.1981 tarih ve 1880/636 sayılı Kararı’ndaki karşı oy yazısı yanı sıra; öğretide bazı yazarların<sup>373</sup> ortaya koyduğu görüşlere atıf yapmaktadır.

Kaneti’ye göre; vergi hukukuna egemen olan ilkelere ve özellikle işlem ve olguların iktisadi içeriğe göre değerlendirilmesi<sup>374</sup> ilkesine aykırı olmadığı ölçüde, vergi hukuku alanında başvuru özel hukuka

<sup>369</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 208. Yazar, Gelir Vergisi uygulaması açısından vergiyi doğuran olayı bu bölümde incelediğinden vergilendirilecek gelirden bahsettiğinden bu ifadeye yer vermiştir.

<sup>370</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 41.

<sup>371</sup> Klaus Tipke: “Steuerrecht”, 11. Bası, Köln, 1982, Bölüm 1,2, 22., (Aktaran Kaneti, “Vergi Hukuku”, s.13)

<sup>372</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 14. Dipnot 8.

<sup>373</sup> Sadık Kırbaş, “Vergi Hukuku”, 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015. s. 23.

<sup>374</sup> Kanaatimce burada “işlem ve olguların iktisadi içeriğine göre nitelendirilmesi” olarak da ifade edilebilir.

özgü kavram ve kurumların, bu alanda kabul edilen genel anlam ve kapsamlarıyla uygulanması da, hukuku düzeninin birliğinin bir sonucudur. Vergi hukukuna özgü amaç, yöntem ve yaklaşım açıları zedelenmiş olmadıkça, özel hukuk kavramlarına ve kurumlarına vergi hukuku kurallarına yapılan yollamaların özel hukuktaki gibi anlaşılması, bağımsızlık ilkesine aykırı düşmeyecektir.<sup>375</sup>

Bu noktada, “mali hukuk” bilim dalının hukuk kuralları içindeki yerinin tespiti önem arz etmiştir. Mali hukuk bilim dalının bir alt konu olarak vergi hukukunun nasıl konumlandırıldığı hukuk ve maliye bilimleri ile uğraşanlar arasında görüş farklılıklarına neden olmaktadır. Her şeyden önce, idare hukukunun ve genelde kamu hukukunun bir alt dalı olarak vergi hukukunun hukukçuların uğraş alanında olması beklenirken; ülkemizde maliye ve mali işlerle uğraş konusu edinen kişilerin egemenliğinde bir alan olarak kaldığı görülmektedir.

Bu bölümde; vergiden kaçınmanın önlenmesinde ekonomik yaklaşım ilkesinin, Medeni Kanun’daki bir kavram olan dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı ile bir ilgisinin bulunup bulunmamasını değerlendirmek yerinde görülebilir.

Hukuk kuralları, nitelikleri veya konuları göz önünde tutularak çeşitli dallara ayrılmaktadır. Roma Hukukundan beri gelenek haline gelen temel ayırım, “kamu hukuku”-“özel hukuk” ayırımıdır. Ancak bu çerçevede bir ayırım yapılması özel hukukun birçok esasının kamu hukukunda da uygulama alanı bulmasına engel olmamaktadır. Hatta bazı kavramların, özel hukuk kadar, kamu hukuku için de temel teşkil ettiğine de dikkat edilmelidir. Oğuzman ve Barlas, Medeni Kanun’un 2’inci maddesinde ifadesini bulan dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağını bu duruma verilecek güzel bir örnek olarak değerlendirmişlerdir.<sup>376</sup>

“Dürüstlük kuralı” ve onu tamamlayan “hakkın kötüye kullanılması yasağı” bir genel hukuk ilkesi olarak, hukukun hemen her alanında kendisini gösteren ve yargı uygulamasında da sıkça başvuru alan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>377</sup>

Belirtilen kavramın Türk Borçlar Kanunu’na<sup>378</sup> esin kaynağı teşkil eden Alman Medeni Hukukunda ne şekilde ele alındığını ve hangi normlarla hayat bulduğunu inceleyen Barlas, bu çalışmaya ışık tutacağı

---

<sup>375</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 14.

<sup>376</sup> Kemal Oğuzman ve Nami Barlas: “Medeni Hukuk; Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar”, 15. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2008, s. 4.

<sup>377</sup> Nami Barlas: “Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağının Alman Medeni Kanunundaki Düzenlenme Tarzı ve Eleştirisi”, İHFM C: LV - S 3 (1997), s. 191-208.

<sup>378</sup> 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. (Bu Kanun öncesinde yürürlükte olan 818 sayılı Borçlar Kanunu 29.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

düşünülen bazı tespitlerde bulunmuştur. Yazarın da aktardığı üzere, Alman Medeni Kanunu’nun hazırlık çalışmaları esnasında önce dürüstlük kuralının bir yasa hükmü bünyesinde hayat bulmasına gerek görülmemiştir. Ancak Tasarı’yı inceleyen Komisyon, metne şu hükmü ilave etmiştir: “Borç ilişkisinin borçluyu hangi edimle yükümlü kıldığı ve edimin nasıl yerine getirileceği işlem teamülü çerçevesinde doğruluk ve dürüstlüğe göre belirlenir.” Dürüstlük kuralına ilişkin Alman Medeni Kanunu’ndaki diğer düzenlemelere de değinen Barlas, sözleşmelerin yorumuna ilişkin Kanun’un 157’nci maddesi hükmünü “Sözleşmeler, işlem teamülü çerçevesinde doğruluk ve dürüstlük nasıl gerektiriyorsa, o şekilde yorumlanmak gerekir.” şeklinde belirtmiştir.<sup>379</sup>

Yazar, hakkın kötüye kullanılması düzenlemesini Alman Medeni Kanunu’nun “Genel Hükümler” başlığını taşıyan birinci kitapta 226’ncı maddede tek cümleden ibaret olarak “Bir hakkın kullanılması yalnızca bir başkasına zarar vermek amacını güdüyorsa caiz değildir.” şeklinde aktardıktan sonra; bu hükmün Kanun’un hazırlık çalışmaları esnasında üretilen tasarılarda yer almadığını; ilk defa ve fakat sadece “mülkiyet hakkının kullanımı” bakımından metne eklendiğini belirtmektedir.<sup>380</sup> Mülkiyet hakkı kullanımı ile ilgili bu değerli tespit, bu çalışma açısından da önem arz etmektedir.

Zira; Yazarın da belirttiği gibi bu anlamda hakkın kötüye kullanılmasından söz edilebilmesi için, hakkın kullanılmasının yegane amacının başkasına zarar vermek olması gerekir. Bu noktada; hak sahibinin kastının (niyetinin) ne olduğunun, başka bir deyişle hangi maksatla hareket ettiğinin önemi bulunmamaktadır. Hakkın kullanılmasında böyle bir amacın bulunup bulunmadığı, somut olayın tüm şartlarının objektif biçimde bir arada değerlendirilmesi sonucunda belirlenecektir. Doğal olarak, bu somut olay şartları arasında hak sahibinin saiki de nazara alınacaktır. Ayrıca; sırf başkasına zarar verme amacına yönelik bir hak kullanımı da aynı zamanda yararın Alman Medeni Kanunu’nun 242’nci maddesinde ifade ettiği dürüstlük kuralına da aykırılık teşkil edecektir. Yazarın “hakkın kötüye kullanılması yasağı”nın uygulamasına yönelik bu çalışma açısından önem arz eden diğer bir tespiti de bu düzenleme (Alman Medeni Kanunu’nun 226’nci maddesi) hükmünün kapsam daralmasına yol açan sıkı şartlarının, diğer taraftan da Kanun’daki diğer normların (242’inci maddedeki “dürüstlük kuralı” ve 826’nci maddedeki “davranışların ahlaka aykırı sayıldığı ölçüde, bu aykırı davranışla başkasına zarar veren kişinin tazmin yükümlülüğü”) varlığının 226’nci maddede yer alan düzenlemenin Alman Medeni Hukuku’nun üvey evladı durumuna gelmesine yol açtığına dairdir. Yazar, 226’nci maddedeki düzenlemeye yönelik tatmin edici yargı kararı sayısının azlığından; yargı organlarının çoğu zaman bu hükmün uygulanma şartlarının oluşmaması

---

<sup>379</sup> Barlas, s. 193-194.

<sup>380</sup> Barlas, s. 197.

sebebiyle davanın reddi yoluna gitmesinden, hükmün uygulanarak davanın kabul edildiği kararların hepsinde ise olayı 226'ıncı maddedeki hakkın kötüye kullanılması düzenlemesine tam oturmamasından bahsetmiştir.<sup>381</sup>

Dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağının Alman Medeni Kanunu'ndaki düzenleniş biçimine yönelik ayrıntılı incelemeleri neticesinde Yazar; Türk Medeni Kanunu'ndaki dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağının iki ayrı fıkra halinde tek ve ana bir hükmün çatısı altında toplanarak parçalılıktan kaçınan ve müesseseyi gayet net ve sade biçimde ortaya koyan İsviçre (ve onu izleyen Türkiye) kanun koyucusunun tutumunu hem sistematik, hem de içerik yönünden çok daha isabetli ve kanun yapma tekniği açısından daha başarılı olduğu değerlendirmesini sunmaktadır.<sup>382</sup>

Bu yönden bakıldığında vergi hukukunda ekonomik yaklaşım olarak öğretide yerini bulmuş ve sağlamlaştırmış olan ilkenin dayandığı Vergi Usul Kanunu 3/B maddesi hükmünün, “dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı” kavramının özel hukuktan (medeni hukuktan) kamu hukukuna (idare hukuku alt başlığında vergi hukuku) sağlanmış bir katkı olduğu sonucuna pekala ulaşılabilir. Ancak bu yöndeki bir yorum VUK 3/B'nin hiçbir anlam taşımayan bir düzenleme olmasını doğurur. Zira, bu yönde bir düzenleme olmasa da “dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı” vergi hukukunda uygulama alanı bulabilecek vergi hukuku açısından temel teşkil eden bir kavramdır.

Hakkın kötüye kullanılması yasağının, dürüstlük kuralının bir uygulama yönü olduğunu kabul eden Oğuzman ve Barlas'a göre, Medeni Kanun'un 2'nci maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkralarında uygulama alanlarının ayrı ayrı değil, dürüstlük kuralının uygulanması içinde bir bütün olarak gözden geçirilmesi uygundur.<sup>383</sup> Yazarlar, dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağının uygulanmasında göz önünde tutulacak esasları çizerken; şu şekilde bir tanıma yer vermektedirler: “Dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı, kanun hükümlerinin katı uygulanmasının yol açacağı adalete, hakkaniyete ve ahlak anlayışına aykırı, hayat ihtiyaçlarına uymayan sonuçları önleyecek bir “genel kural” (Generalklausel), bir temel hukuku ilkesi niteliindedir.” Yazarlar bu tanıma verdikten sonra vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi açısından da yol gösterebileceğine inanılan şu değerlendirmeyi yapmaktadırlar. “Buna göre, belirtilen ilke (dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı) Medeni Kanun'un 2'nci maddesinde

---

<sup>381</sup> Barlas, s. 198.

<sup>382</sup> Barlas, s. 206.

<sup>383</sup> Oğuzman ve Barlas, s. 239.

açıkça düzenlenmiş olmasaydı bile sonuç yine değişmeyecekti. Bir temel hukuk ilkesi olarak dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı her zaman uygulama alanı bulabilir.”<sup>384</sup>

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 03.10.2001 tarih ve 6-653/672 (YKD, 2002/1) sayılı Kararı’nda ifade edildiği üzere “.... hakkın kötüye kullanılması yasağı ikinci derecede (tali) bir yol olup, uygulanması mümkün bir kanun hükmü bulunduğu sürece bu kavrama başvurmak gerekli değildir.”<sup>385</sup>

Diğer taraftan; hakkın kötüye kullanılması bileşenleri olan bir kavram olmakta ve özellikle vergiden kaçınmanın önlenmesinde işlev üstlenebilecek bir durumda düşünülebilmekle birlikte<sup>386</sup> “hak ne zaman kötüye kullanılmış olur?” noktasında kesin bir ölçü konulamayacağı görüşü gerek öğretide gerek yargı kararlarında hakimdir.<sup>387</sup> Zira, hakkın kötüye kullanılması hallerinin şablon haline getirilmesi mümkün görünmemektedir.<sup>388</sup>

## **5.2.Türk Vergi Hukukunda Genel/Özel Kötüye Kullanımı Önleme Kuralları Ayrımı ve Özel Kuralların Örnekleri**

Son dönemde uluslararası birçok alanda ortaya konulan düzenlemelerin de “kötüye karşı kullanımı önleme amaçlı” düzenlemeler olarak isimlendirildiği görülmektedir. İsmen “anti-avoidance rule” ya da “anti-abuse regulation” adı altında yapılan bu düzenlemelerin başında özel veya genel sıfatı bulunmamakla birlikte; bunların konuya özel kötüye kullanımlar ile vergi matrahının aşındırılmasına yönelik olduğu dikkate alındığında “SAAR” olarak nitelenmesi daha doğru bir yaklaşım olarak görülmektedir.

Yargıtay tarafından 2015 yılından tesis edilen bir kararda ifade edildiği üzere; Türk Vergi Hukuku Sisteminde de vergilendirme düzenini bozucu ve vergi kaçırma amacına yönelik her türlü suistimaller ile hakkın kötüye kullanılmasını önleme gayesine dair olarak “özün biçime önceliği ilkesi” adıyla ifade edilebilecek “genel suistimali önleyici düzenleme” Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 3/B maddesinde yer almaktadır.<sup>389</sup>

<sup>384</sup> Oğuzman ve Barlas, s. 258.

<sup>385</sup> Oğuzman ve Barlas, s. 259.

<sup>386</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 51

<sup>387</sup> Meryem Günay: “Roma Hukukundan Günümüze Muvazaa Kavramı”, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk (Roma Hukuku) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007, s. 76

Yargıtay Hukuk Dairesi’nin 31.11.1980 tarih ve 3/2 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı :“... Objektif iyiniyet kuralının uygulanmasında kesin sınırlar koymaya imkan olmadığından ve her olayın özelliği nazara alınıp durumu değerlendirilmesi gerektiğinden uygulamaya ilişkin bu çelişkinin içtihadı birleştirme yolu ile giderilmesine yer olmadığı”

<sup>388</sup> Ahmet M. Kılıçoğlu, “Borçlar Hukuku Genel Hükümler”, 14. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011. s.144

<sup>389</sup> Yargıtay 19. Ceza Dairesi’nin 10.12.2015 tarih ve E. 2015/2797, K. 2015/8510 sayılı Kararı.

Bu bölümde mevzuatımızda her türlü vergi güvenlik müesseseleri değil, ekonomik yaklaşım ilkesinin bir GAAR olarak uygulanması neticesinde bu günkü halini aldığını düşündüğüm bazı SAAR'lara değinmek amacındayım.

Diğer bir deyişle, uzun bir dönem yalnızca VUK'un 3/B maddesini anahtar olarak kullanmaya çalışılması ancak bazı kapıların açılmaması ve uyuşmazlıkların neticelendirilememesi neticesinde vergi mevzuatımızın yıllar içinde bazı düzenlemelerle vergilendirmede belirlilik ilkesini sağlayacak bir düzleme gelmesine örnek teşkil etmektedir.

### **5.2.1. Katma Değer Vergisi Uygulamasında Emsal Bedel ve Emsal Ücreti Esası**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>390</sup> 27'nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenlemenin neredeyse VUK'un 3/B maddesindeki genel düzenlemeye yakın bir süredir özel bir vergi güvenlik müessesesi olarak uygulamada olduğu görülmektedir.

KDV Kanunu'nun 27'nci maddesi bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olmasını esas almıştır. İkinci fıkra ise "Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır." hükmü ile vergi yükümlülükleri tarafından bedelin düşük gösterilmek suretiyle KDV açısından vergiden kaçınılmasını engellemeyi amaç edinmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin tek başına yeterli olamayacağı ve KDV Kanunu açısından bu yönde bir düzenlemeye ihtiyaç duyulduğu Kanun'un gerekçesindeki şu açıklamalardan görülmektedir.

"Matrahı teşkil eden bedelin bulunmaması veya bilinmemesi halleri ile paradan başka şeyler olması durumlarında matrahın tayini gerekmektedir. Öte yandan, mükelleflerin belli birtakım kişilerle yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, matrahı, dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını da önlemek zorunlu bulunmaktadır. İşte bu düşüncelerle düzenlenen bu madde de, matrahın bulunmadığı, bilinmediği, doğru olarak tespit edilemediği veya bedelin paradan başka şeyler olduğu durumlar ile bedelin emsal bedeline göre açıkça düşük bulunduğu hallerde, emsal bedel veya ücretinin matraha esas alınacağı hükme bağlanmıştır."

---

www.kazanci.com, (Erişim: 20.09.2019)

<sup>390</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Madde KDV uygulaması açısından yerinde bir SAAR olarak ortaya çıkmakla birlikte; uygulamadaki zorlukların şartların varlığının tam olarak tespitinde yaşandığını düşünülebilir. Nitekim, maddenin uygulama alanı bulabileceği bir durum için;

- Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olması ve,
- Emsal bedeline veya emsal ücretine göre olan bu düşüklüğün vergi yükümlüsünce haklı bir sebeple açıklanamaması,

durumu ortaya çıkmaktadır.

Bu hükümler bir arada bakıldığında; VUK'un 3/B maddesindeki "İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." hükümlerini çağrıştıran bir ifadenin kanun metninde yer aldığı görülmektedir.

#### **5.2.2. 5520 Sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemeler**

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nu ilga ederek yeni Kurumlar Vergisi Kanunu olarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu; yaptığı birçok düzenleme ile VUK'un 3/B maddesinde yer alan GAAR'ı destekleyecek birçok SAAR'ı uygulamaya koymuştur. Burada bazı SAAR'ların 5422 Sayılı Kanun bünyesinde de yer aldığını; ancak gerekli işlevi görmelerinin zorlaşmasından hareketle yeniden düzenlenmesine ihtiyaç duyulduğunu da belirtmek gerekir.

İşte bu noktada; 5422 Sayılı Kanun'da yer alan birçok SAAR'a rağmen birçok uyuşmazlıkta VUK 3/B'deki GAAR ile çözüme ulaşılmaya gayret edilmesi gözleminin de Yüksek Yargı kararlarına bakılarak ortaya konulmasına çalışılacaktır.<sup>391</sup>

Burada özellikle ekonomik yaklaşımın yol açtığı uyuşmazlıkların zaman zaman yeni bir düzenlemeyle ortadan kaldırılması hususuna değinmekte de yarar bulunmaktadır. 5422 Sayılı Mülga KVK'da "örtülü sermaye kur farklarının faiz olarak addedilip addedilmeyeceği" konusundaki uyuşmazlığın; 01.01.2006'dan itibaren yürürlüğe giren 5520 Sayılı Kanun'daki örtülü sermaye düzenlenmesinde açıkça hem faiz hem kur farkından bahsedilmesiyle ortadan kaldırıldığı şeklinde bir değerlendirme yapılabilecektir. 5520 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesinde hükmünün yasama aşaması incelendiğinde; objektif kurallar getirilmesinin amaçlandığı görülmektedir. Öte yandan; söz konusu

---

<sup>391</sup> Bkz. III/7.2. bölümü.

maddeye karşılık gelen 5422 Sayılı Mülga Kanun'un 16'ncı maddesi nezdinde yüksek yargıya taşınmış uyuşmazlıklarda "ekonomik yaklaşım" ve özellikle "ekonomik irdeleme" ile bir yere varıldığı görülmektedir.

Konuyla ilgili yargı kararlarına bakıldığında<sup>392</sup> örtülü sermaye kapsamındaki uyuşmazlıkların çözümünde Mülga 5422 sayılı Kanun'un düzenlemelerine ilave olarak konunun vergiden kaçınmanın önlenmesi ekseninde sıklıkla VUK 3/B maddesi ile çözüme kavuşturulmaya çalışıldığı görülmektedir.

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu birçok maddesi 01.01.2006 tarihinden itibaren olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bir maddesi de Kanun'un 12'inci maddesinde yer alan "örtülü sermaye" müessesesidir. Bu madde ve Kanun'un 11/1-b maddesi uyarınca;

- örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin vergi matrahından indirimine müsaade edilmemesi,

- örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması,

söz konusudur.

01.01.1950 tarihinde yürürlüğe giren ve 31.12.2005 tarihine kadar uygulanan 5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da 16'ncı madde olarak aynı başlıkla "örtülü sermaye" müessesesi yer almaktaydı. Söz konusu maddenin kendisi tek bir cümleden oluşacak surette şu şekildeydi:

"Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır."

O takdirde, 5520 Sayılı Kanun ile burada düzenleme yapma gereği nereden ortaya çıkmıştır sorusuna bakıldığında; "örtülü sermaye" müessesesinin, uluslararası gelişmeler ve genel kabul görmüş

---

<sup>392</sup> Bkz. III/7.2. bölümü.

ilkeler dikkate alınarak yeniden düzenlenmek istendiği görülmektedir. Bu kapsamda; Uluslararası genel kabul görmüş uygulamalara paralel olarak örtülü sermaye, ortakların işletmeye verdiği borçların öz sermayenin üç katını aşan kısmı olarak belirlenmiştir. Buna göre ortaklar ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan toplam borçlanmaların, kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi halinde örtülü sermaye sayılmıştır. Bu karşılaştırma sırasında;

- Ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve
- Ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan

banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar için % 50 oranı değil, genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır.<sup>393</sup>

5422 Sayılı Kanun'daki “emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterme” şartının 5520 sayılı Kanun ile daha somut şartlara kavuşturulması söz konusu olmuştur.

Bu haliyle, 5422 Sayılı Kanun'un uygulandığı dönemdeki Danıştay Kararları'na bakıldığında 5422 Sayılı Kanun'un 16'ncı maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin bir arada uygulama alanı bulmasına sık rastlanılmıştır.<sup>394</sup>

Nitekim, 5520 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde de ifade edildiği üzere; kanun nezdinde öneriler düzenlemeler; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve azımsanmayacak bir vergicilik deneyiminin sağlam temelleri ve birikimi üzerine inşa edilen; buna karşılık içinde bulunulan yeni dönemin gerçeklerine ve ülkemizin uzun dönemli stratejik hedeflerinin gereklerine de sırt çevirmeyen; tüm bu hususları sağlam iktisadi, mali ve hukuki perspektifler içinde harmanlayıp uyumlulaştıran ve aynı zamanda, vergi yükümlüsünün gönüllü uyumunu gözetken, vergi güvenliğini güçlendiren yenilikçi bir anlayışla ele alınmıştır.<sup>395</sup>

Yine önerilen düzenlemeler kapsamında; kurumlar vergisi oranının aşağıya çekilmesi, muafiyet ve istisnaların daraltılması ve vergi güvenlik müesseselerinin (SAAR) geliştirilmesi amaçlanmıştır.<sup>396</sup>

<sup>393</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm>, (Erişim: 27.02.2022.)

<sup>394</sup> Örneğin Danıştay 3. Dairesi'nin 30.06.1997 Tarih ve E. 1997/906 K. 1997/2743 Sayılı Kararı, Aynı Daire'nin 07.05.1998 tarih ve E. 1997/293, K. 1998/1650 Sayılı Kararı.  
[www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Erişim: 05.09.2019)

<sup>395</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm>, (Erişim: 27.02.2022)

<sup>396</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm>, (Erişim: 27.02.2022)

Örtülü sermayenin yanı sıra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı düzenlemesi yine, 5520 sayılı Kanun ile vergi mevzuatımızda yeni olarak giren düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" müessesesi, uluslararası gelişmeler özellikle Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınarak düzenlenmesi de önem arz eden bir husustur. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin uygulaması arasındaki ilişki de bu kapsamda tartışmalı bir konu olmuştur.<sup>397</sup>

5520 sayılı Kanun'daki vergi güvenlik müesseselerinden biri de "kontrol edilen yabancı kurum kazancı" düzenlemesidir. Konumuz açısından; kontrol edilen yabancı kurum kazancı ile ilgili TBMM tutanaklarındaki maddenin düzenleme gerekçesinde yer alan şu ifadelerin önemli olduğu değerlendirilmektedir:

"Bu Kanunla vergi sistemimize getirilen yeni uygulamalardan birisi "kontrol edilen yabancı kurum"dur. Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmış bulunmaktadır. Bu madde ile, uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır."

Görüldüğü üzere, vergiden kaçınmada etkinlik için SAAR'lara odaklanma anlayışı; ülkemiz açısından da belirli ölçülerde 5520 Sayılı Kanun kapsamında yer verilen düzenlemelerle söz konusu olmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (7) numaralı fıkrasında vergi cenneti ülkeler olarak bilinen ülke veya bölgelere yapılan ödemelerde %30 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmasına imkan sağlayacak bir düzenleme yapılmıştır. Günümüz itibarıyla, bu konuda belirleme yetkisi verilen yürütme oranınca (Bakanlar Kurulu ve 700 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 173'üncü maddesiyle 09.07.2018 tarihi itibarıyla Cumhurbaşkanı) bir belirleme yapılmadığından; maddenin uygulanması söz

---

<sup>397</sup> Abdulkadir Demirci: "Transfer Fiyatlandırmasına Peçeleme Gömleği Giydirilemez", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 394, Haziran 2014, s. 32-40.

konusu olmamıştır. Yine de mevzuatımızda yer alan önemli bir vergi güvenlik müessesesi (SAAR) olduğundan burada kısaca yer verilmesinde yarar görülmüştür:

“Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.

b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.”

### 5.2.3. Finansman Gider Kısıtlaması

16.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 6322 Sayılı Kanun’un<sup>398</sup> 6’ncı ve 37’nci maddeleri ile sırasıyla Gelir Vergisi Kanunu<sup>399</sup> ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan eklemeler ile finansman gider kısıtlamasının yasal düzenlemesi yapılmıştır.

Erdem’in vergiden kaçınmanın önlenmesindeki genel esaslar ayrıca ifade ettiği üzere; özel hukuk işlem ve ilişkileri ile piyasa mekanizması araçlarının kullanılması suretiyle vergi yükümlülüğünü manipüle etmeye yönelik teşebbüslerin önemli bir bölümü kişi ve kurumlar arasında gerçekleştirilen finansman işlem

<sup>398</sup> 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>399</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ve ilişkileriyle gerçekleştirilmektedir. Bu durum kişi ya da kurumların finansman işlem ve ilişkilerinin vergi hukuku alanında çeşitli güvenlik mekanizmalarıyla denetlenmesi ve sınırlandırılması gerekliliğini doğurmuştur. Bu amaçla öncelikli olarak finansman ilişkisi ve işlemlerinin gerçek durumu yansıtır yansıtmadığı, işletmenin ihtiyacından mı yoksa vergi planlaması amacıyla mı kullanıldığı vergi uygulamasında genel bir değerlendirme konusudur. Ayrıca işletmenin gerçek mahiyetteki kaynak ihtiyaçlarının karşılanması sırasında da alternatif finansman yöntemlerinin vergisel sonuçları dikkate alınarak kullanılacak kaynağın temini için başvuru yöntemini vergi planlaması aracına dönüştürülmesinin engellenmesi amacıyla finansman giderlerinin denetlenmesi ve sınırlandırılması konusu gündeme gelmektedir.<sup>400</sup>

Bu çerçevede, 6322 Sayılı Kanun'un 37'nci maddesiyle 5520 sayılı Kanun'un 11 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“i) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

6322 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi, finansman giderlerinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir SAAR olarak nitelenebilecektir.

Zira kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde(kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında); aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

---

<sup>400</sup> Tahir Erdem: “Vergi Hukukunda Finansman Giderlerinin Sınırlandırılması Sorunu”, Maliye Dergisi, Sayı: 162, Ocak-Haziran 2012, s. 318.

Söz konusu düzenlemenin madde gerekçesinde;<sup>401</sup> “Firmaların öz kaynak yapılarının güçlü olması, mikro düzeyde firmalar ve makro düzeyde ülke ekonomisi için büyük önem taşımaktadır. Firmaların finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek amacıyla, yatırımın maliyetine eklenenler hariç olmak üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'una kadar kısmının, Bakanlar Kurulunca kararlaştırılması halinde, kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususu öngörülmektedir. Ayrıca, hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.” denilmiştir.

Maddede belirtilen yetki Cumhurbaşkanı tarafından 03.02.2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'yla<sup>402</sup> kullanılmış; bu Karar'da 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısımla sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.<sup>403</sup>

Finansman gider kısıtlamasının bir vergi güvenlik müessesesi olarak konulup konulmadığına dair düzenlemenin gerekçesinde veya Vergi İdaresi'nin Tebliği'nde bir açıklama bulunmamaktadır.

Diğer taraftan; gerek OECD'nin BEPS eylem planlarında, gerek Avrupa Birliği Komisyonu'nun Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktifi (Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD) çerçevesinde ülkemiz uygulamasından farklılaşan alanları olmakla birlikte “finansman gider kısıtlaması” olarak nitelenebilecek düzenleme önerileri bulunmaktadır.<sup>404</sup> Bu yönden bakıldığında; tartışmaya açık bir husus olarak görülse

<sup>401</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem24/yil01/ss258.pdf>, erişim tarihi: 27.02.2022.

<sup>402</sup> 04.02.2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>403</sup> Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair 18 Seri No.lu Tebliğ.

<sup>404</sup> M. Akif Tunç: “Finansman gider kısıtlaması uygulamasının BEPS ve ATAD düzenlemeleri kapsamında değerlendirilmesi”, Vergide Gündem Dergisi, Mayıs 2021 sayısı <https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2021/may/files/basic-html/page2.html>, (erişim: 27.02.2022)

dahi; finansman gider kısıtlaması düzenlemesinin de kendi içinde bir SAAR olarak nitelenmesinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

#### **5.2.4. Binek Otomobil Gider ve Amortisman Kısıtlaması**

Binek otomobillerin giderlerin ve amortismanlarının vergi matrahından indirilmesi noktasında bazı kısıtlamalar, 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>405</sup> ile söz konusu olmuştur. Bahsi geçen, 7194 sayılı Kanunun 13 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir:

“(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)”

“(Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70’i indirilebilir.)”

“(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanı tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanının en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)”

Yine, 7194 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir.

“(Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap

---

<sup>405</sup> 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

edildiği hâllerde, amortisman tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)”

“(Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)”

Söz konusu düzenlemenin madde gerekçesinde yer alan bu açıklamalar dikkate alındığında; binek otomobil giderlerine getirilen bu gider kısıtlamalarının vergi hukukumuzda SAAR nitelikli bir düzenleme olarak addedilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır.<sup>406</sup>

“Mevcut uygulamada, işletme aktifine kayıtlı olup kazancın elde edilmesinde kullanılan binek otomobillerin amortisman başta olmak üzere bütün giderleri (motorlu taşıtlar vergisi hariç) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmektedir. Ancak söz konusu düzenlemenin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince suistimal edilebildiği ve şahsi ihtiyaçlar için kullanılan binek otomobillere ait giderlerin de gelir veya kurum kazancından indirilebildiği görülmektedir.”

Bu düzenlemeler dikkate alındığında; özü itibarıyla ticari kazancın tespitinde indiriminde bir sınır olmaması gereken bir harcamanın; vergi yükümlülerince suistimallerin varlığı neticesinde indirimine müsaade edilmemesi neticesi ortaya çıkmıştır.

#### **5.2.5. Şirketlerin Kendi Paylarını İktisabında Tevkifat Uygulaması**

7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un<sup>407</sup> 17’nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,

i) Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih,

<sup>406</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf>, (erişim: 27.02.2022)

<sup>407</sup> 17.11.2020 tarih ve 31307 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ii) İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,

iii) İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,

itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemez. Cumhurbaşkanı, tam mükellef sermaye şirketinin paylarının Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına, geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmamasına, tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına, tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına göre ayrı ayrı ya da birlikte, bu oranı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.”

7256 sayılı Kanun ile getirilen bu düzenlemenin genel gerekçesinde; “tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini geri almaları durumunda kar dağıtımına ilişkin vergilemenin nasıl yapılacağı hususuna açıklık kazandırılmakta” denilmekte; madde gerekçesinde ise “bu suretle, tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmek suretiyle vergisiz bir şekilde kâr dağıtımı yapmalarının önüne geçilmekte ve şirket karlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak vergiye ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmektedir” ifadeleri yer almaktadır.<sup>408</sup>

Vergi İdaresi de gerekçede yer alan bu ifadeyi Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 18 Seri No.lu Tebliğ<sup>409</sup>,’de; “düzenlemeyle, tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmek suretiyle vergisiz bir şekilde kâr dağıtımı yapmalarının önüne geçilmiş ve şirket karlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak vergiye ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir” şeklinde tekrarlanmış bulunmaktadır.

Diğer bir deyişle, burada şirketlerin kendi paylarını iktisabının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda<sup>410</sup> öngörülen bir gerekçe olmasa da, bunun uluslararası uygulamalar kapsamında esasen şirket ortaklarına vergisiz bir aktarım imkanı sağlamasının engellenmesi istenmiştir. Bu yönden bakıldığında, söz konusu vergi güvenlik müessesesi de bir SAAR olarak mevzuatımızda yerini almıştır.

<sup>408</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss239.pdf>, (erişim: 27.02.2022)

<sup>409</sup> 25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>410</sup> 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

### 5.3.Özel Kuralların Düzenlenmesinin Gerekçesi

Özel kurallardan 5520 Sayılı Kanun ile birlikte getirilen ve yaklaşık 15 yıllık uygulama süresini geride bırakan örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; 5422 sayılı Kanun nezdindeki aynı kapsamdaki belirlemelere (örtülü kazanç ve örtülü sermaye) nazaran daha belirgin kuralları ortaya koyarak gerek İdare gerek yükümlüler açısından uyumsuzlukların azalmasına vesile olmuştur.

Diğer bir deyişle, 5422 sayılı Kanun'daki örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımındaki hükümlerin VUK'un 3/B maddesindeki hükümlerle bir arada değerlendirilmesi ve bu maddelerin hükümlerine rağmen uygulamada vergiden kaçınma olarak nitelenebilecek vergi yükümlüsü eylemlerinde VUK 3/B'ye dayanılarak nitelendirme yapılmasının önüne geçilmiştir.

Erdem'e göre "özel hukuk işlem ve ilişkileri ile piyasa mekanizması araçlarının kullanılması suretiyle vergi yükümlülüğünü manipüle etmeye yönelik teşebbüslerin önemli bir bölümü kişi ve kurumlar arasında gerçekleştirilen finansman işlem ve ilişkileriyle gerçekleştirilmektedir. Bu durum kişi ya da kurumların finansman işlem ve ilişkilerinin vergi hukuku alanında çeşitli güvenlik mekanizmalarıyla denetlenmesi ve sınırlandırılması gerekliliğini doğurmuştur. Bu amaçla öncelikli olarak finansman ilişkisi ve işlemlerinin gerçek durumu yansıtır yansıtmadığı, işletmenin ihtiyacından mı yoksa vergi planlaması amacıyla mı kullanıldığı vergi uygulamasında genel bir değerlendirme konusudur". Yazar bu tespitleri sonrasında bir GAAR ile yeterince önlenemeyen vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik bir girişim olarak finansman giderlerinin sınırlandırılmasına ilişkin şu önemli değerlendirmeleri yapmıştır: "İşletmenin gerçek mahiyetteki kaynak ihtiyaçlarının karşılanması sırasında da alternatif finansman yöntemlerinin vergisel sonuçları dikkate alınarak kullanılacak kaynağın temini için başvuru yöntemin vergi planlaması aracına dönüştürülmesinin engellenmesi amacıyla finansman giderlerinin denetlenmesi ve sınırlandırılması konusu gündeme gelmektedir. Ayrıca işletmenin gerçek mahiyetteki kaynak ihtiyaçlarının karşılanması sırasında da alternatif finansman yöntemlerinin vergisel sonuçları dikkate alınarak kullanılacak kaynağın temini için başvuru yöntemin vergi planlaması aracına dönüştürülmesinin engellenmesi amacıyla finansman giderlerinin denetlenmesi ve sınırlandırılması konusu gündeme gelmektedir."<sup>411</sup>

Buradaki açıklamaları da esas aldığımızda; GAAR olarak ifade edilen düzenlemelerin genel olarak SAAR olarak ifade edilen düzenlemelere öncü olduğunu belirtebiliriz. Diğer bir deyişle, yükümlülerin vergiden kaçınmaya yönelik uyguladıkları yöntemlerin sürekli GAAR vasıtasıyla ortaya çıkarılması

---

<sup>411</sup> Erdem, s. 318.

birtakım zorlukları beraberinde getireceğinden, SAAR düzenlemeleri ön plana çıkmaya başlamaktadır. Bu durumu aslında yükümlülerin eylemlerinin ve yükümlüler nezdinde ortaya çıkan vergiyi doğuran olay kapsamına girebilecek somut maddi olayların çok çeşitlenebileceği, bunları tespit ederek ortaya çıkarma konusunda düzenlemelerin yetersiz kalacağı, GAAR olarak ifade edilen düzenlemelerle bu kaçınma eylemlerinin ortaya çıkarılmasının bir noktadan sonra SAAR düzenlemelerinin doğumuna vesile olacağını düşünebiliriz.

Yükümlünün hukuk sisteminin ve piyasa mekanizmasının araçlarını kullanma ve bu bağlamda vergiyi planlama (işletme vergiciliğini ifa etme) hakkını vergiyi doğuran olayın görünürdeki şeklinde bir değişiklik yapmadan nasıl kullanabileceği sorusu ile vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasındaki ince çizginin tespitini gerektirecektir. Kanaatime göre; günümüzde vergi idareleri, yükümlüler ve vergi yargısının zorluk yaşadığı ve yaşamaya devam edeceği nokta burasıdır.

Bir örnek üzerinden bakıldığında, özel hükmün olmadığı bir konu olan şirketlerin kendi paylarını iktisabında pay sahipleri nezdindeki vergilendirme için şunlar söylenebilir. Bu kural (SAAR) olmasa idi, vergi idaresi kendi paylarını iktisap eden bir şirkette pekala öğretilen gelen peçeleme kavramının yardımı ile bir vergiden kaçınma önleme girişimine girebilirdi.

İzleyen bölüm başlığında, Türk Vergi Hukuku'nda kötüye kullanımı önleyici genel bir kural (GAAR) olarak vergi uygulamasında fazlaca öneme sahip peçeleme kavramı ve vergiden kaçınmanın bu kavram yardımı ile engellenmesine yönelik girişimlere değinilecektir.

## **6. Peçeleme ve Peçeleme Sözleşmelerinin Uygulama Alanı**

### **6.1. Peçelemenin Tanımı**

Peçelemenin kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki görünümü olduğu konusunda öğretide görüşbirliği olduğu görülmektedir. Örneğin Akkaya, “hukuk düzeninin tanıdığı düzenleme olanaklarının hukuk düzeniyle çatışan bir biçimde, öngörülükleri amaçlara aykırı, kötüye kullanımının hiçbir hukuk dalında himaye edilmeyeceğini” belirtmekte; bu belirlemeden sonra peçeleme işleri ile ilgili teorik çerçeveyi çizmektedir.<sup>412</sup>

---

<sup>412</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 92.

Türk Vergi Hukukunda herhangi bir tanımı bulunmayan, yargı kararlarının hüküm bölümünde herhangi bir şekilde geçtiğine rastlanılmayan ancak öğretide oybirliği ile kabul gören peçeleme işlemlerinin; “vergisel olguların nitelendirilmesi” başlığında işlendiği görülmektedir. Peçeleme işleminin varlık şartları arasında vergi yasasını dolanmak için, hukuksal kalıp ve biçimlerden yararlanma olanağının kötüye kullanılması yer almaktadır.<sup>413</sup>

Şeffaf olmama, başka bir görüntü altında iş yapma, vergiden kaçınmak amacıyla olağan şartlarda vergiye tabi bir işlemi, vergiye tabi olmayan bir kalıp içinde yapma<sup>414</sup> şeklinde hukuki bir terim olarak da tanımlanması mümkün olan peçelemenin kanuni bir düzenlemenin bünyesinde veya yasalaşma gerekçesinde terim olarak yer alması söz konusu olmamıştır.

VUK Md. 3/B’nin vergisel muvazaayı kapsadığı; ancak peçeleme açısından hükmün yeterince açık olmadığı şeklindeki görüşe<sup>415</sup> rağmen; Vergi İdaresi’nin “peçeleme” konusundaki ısrarlı yaklaşımının yargı tarafından da kabul görmesi, belirli ölçülerde temel prensipler olan “hakkın kötüye kullanılmasına” ve/veya “kanuna karşı hile yapılmasına” yargı makamı tarafından himaye edilmemesiyle anlaşılabilmektedir.

Peçelemenin varlığından söz edebilmenin ön koşulu, vergi normunun vergiyi bağladığı somut olayın tanımında yer alan özel hukuk kurum ve kavramının, temsil ettiği iktisadi içerikle kullanılmış olmasıdır. Özel hukuk kavramlarının vergi normunda iktisadi içeriklerinden bağımsız biçimde kullanılması durumunda peçelemeden söz edilemez.<sup>416</sup> Özel hukuk düzenleme olanaklarından yararlanılma koşulu, hukuki işlemler ve benzerleri dışında kalan davranış biçimlerinin peçeleme olarak nitelenmesini engeller.<sup>417</sup> Örneğin, yüksek vergiye konu bir malın tüketimi yerine ikame bir malın tüketiminde salt bir davranış söz konusu olup, hukukun düzenleme olanaklarının kullanılması bahis konusu değildir. Bu unsur, “vergiden kaçınma”<sup>418</sup> ile “verginin dolanımı” arasındaki sınırlardan biri olarak nitelenebilir.<sup>419</sup> Burada davranış biçimini biraz daha kapsamlı düşünersek; vergi kanunlarının farklı vergilendirme rejimine tabi tuttuğu iki

<sup>413</sup> Kaneti: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”

<sup>414</sup> Ejder Yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006, s. 543.

<sup>415</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 91, 106, 107.

<sup>416</sup> Akkaya, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, s. 39. (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”)

<sup>417</sup> Hans Blencke: “Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen: Annäherung d. Steuerrechts an d. Zivilrecht : Erlaubtes u. Nichterlaubtes (German Edition)”, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe; 4., neubearb. Aufl edition, 1979, s. 147 [Aktaran: Mustafa Akkaya: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, (Billur Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi - 2, İstanbul, Beta Yayınları, 2014., s. 40.)].

<sup>418</sup> Vergi planlaması terimi anlamında kullanıldığı kabul edilmektedir.

<sup>419</sup> Akkaya, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, s. 40. (Buradaki vergiden kaçınma teriminin “vergi planlaması” olarak ele alınması gerekir.)

farklı özel hukuk işleminden birini tercih eden vergi yükümlüsüne; “ ‘aslında’ tercih edilen diğeridir” gibi bir yaklaşımın gündeme getirilmemesi gerekir.

İki farklı kurumdan birine kanun vergisel bir sonuç bağlamamış ancak diğerine bağlamış ise; vergisel sonuç bağlamayan yöntem ile iktisadi sonucu elde eden vergi yükümlüsünün vergiyi dolanmaya yönelik bir eylem içinde mi olduğu yoksa sadece vergi tasarrufu mu gerçekleştirdiği (vergi planlaması mı yaptığı) konusunun kanuni düzende ve öğretide açıklığa kavuşmamış olduğunu görmekteyiz.

Peçeleme işlemleri söz konusu olduğunda ortaya çıkan vergilendirme esasları; vergi hukukunda “gerçeklik ilkesi”nin istisnasını oluşturmaktadır. Normun uygulanmasında somut maddi olayın salt fotoğrafının çekilebileceği, hiçbir surette değiştirilemeyeceği yönündeki kuralın geçerli olmayacağı tek hal peçeledir. Vergiyi dolanma yönündeki amacın elimine edilerek, işlem “olağan koşullarda” yapılsaydı nasıl vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirme yapılmasının metodolojik açıdan izahı güçtür. Burada izah kanuna karşı hilenin hiçbir hukuk sisteminde, hukukun genel ilkeleri, kamu düzeni, hakkaniyet vb. mülahazalarla hoşgörüle karşılanmayacağı ve müeyyidelendirileceği ile yapılabilir. Dolayısıyla peçeledir seçilen ölçüsüz işlem yerine, varsayımsal olarak ölçülü olduğu kabul edilen işlemin vergilemede esas tutulması söz konusudur. Ancak Türk Vergi Sisteminde gerçekleşen yerine varsayımsal bir olayı ikame etmeyi mümkün kılan genel bir yasal dayanak bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, Vergi Usul Kanunu’nda peçeleme sözleşmeleri ve vergisel sonuçları ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır. Peçeleme ve buna bağlanan vergisel sonuçlar VUK 3/B maddesine dayandırılmaktadır. Bu kabul muhtemelen, yasama belgelerinde (gerekçe ve meclis görüşmeleri) yer alan hükmün konuluş nedenine ilişkin açıklamalardan kaynaklanmaktadır. Akkaya’nın bu soruna dair çözüm önerisi, Alman Vergi Usul Kanunu’ndaki gibi açık yasal bir düzenlemenin Vergi Usul Kanunu’nda yer almasıdır.<sup>420</sup>

Peçeleme mevcudiyetinin bir göstergesi olarak görülen özel hukukun düzenleme olanaklarının kötüye kullanılması tanımındaki “kötüye kullanma” koşulunun sınırları daima tartışılmalıdır. Düzenleme olanaklarının uygun, makul, münasip, ölçülü olmayan biçimde kullanılmasının kötüye kullanma teşkil edeceği görüşü hakimdir. Akkaya’nın görüşüne göre burada en tutarlı kriteri Tıpke “vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride kalan iktisadi bütünlüğün” anlamlı olup olmadığı yönündeki kıstasla belirlemiştir.

Bu noktada vergi planlaması, vergi tasarrufu, vergiden kaçınma kavramlarının kesişme kümesinde daha da karmaşık durumlar ortaya çıkmaktadır. Agresif vergi planlaması şeklinde yapılan tanım ile

---

<sup>420</sup> Akkaya, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, s. 42,43.

peçelemenin örtüşüp örtüşmediği de ortaya konulmalıdır. Ancak buradaki zorluk, “kaçınma”, “planlama” ve “agresif planlama” gibi kavramların iktisadi kavramlar olmasından kaynaklanmaktadır. Verginin yasallığı ilkesinin esas olduğu vergi hukukunda, bu kavramların tanımlarıyla birlikte kanuni düzenlemeye bağlanması ve bu çerçevede vergiden kaçınmanın çerçevesinin çizilmesi büyük güçlükler içermektedir.<sup>421</sup>

Akkaya’nın peçeleme işlemlerinde ekonomik yaklaşımın uygulanmasına yönelik ortaya koyduğu çekincenin aktarılması ve öğretide ortaya konulan bu çekincenin pratik vergi uygulamalarına yansımalarının değerlendirilmesi de yerinde olacaktır. Yazara göre; VUK 3/B maddesi vergi yasasını dolanma amaçlı özel hukuk işlemlerini kapsar şekilde uygulama alanı bulur. Ancak, vergiyi doğuran olayın ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınmasını öngören bu düzenlemenin, tek bir gerçek işlemi bulunduğu tespit edilen peçeleme işlemlerinde nasıl uygulanacağı noktasında bir çekince ortaya çıkmaktadır. İdeal olan, peçelemeye yönelik açık yasal bir düzenlemeye VUK’ta yer verilmesidir. Sorunun içtihatlarla çözümünün mümkün olabileceği düşünülse de; böyle bir çözüm sorunun ekonomik irdeleme bağlamında ele alınarak, peçeleme işlemlerine vergisel sonuçlar bağlanması biçiminde gerçekleşmesi; uygulama açısından sorunu çözse de, teorik açıdan ciddi eksiklikler getirecektir.<sup>422</sup>

Bu çekincenin Akkaya tarafından eserinde ortaya konulduğu 2002 yılından günümüze geçen yaklaşık 20 yıllık dönemde; haklı olarak ortaya çıktığını gösterecek birçok durumla uygulamada karşılaşmaktadır. Bu çekince neticesinde peçeleme işlemleri (sözleşmeleri) ve ekonomik yaklaşım uygulaması temelde iki sorunu bünyesinde barındırır hale gelmiştir:

---

<sup>421</sup> Vergi uygulamasında yasallık ilkesi esas olduğundan; nasıl ceza hukukunda ahlaki kıstaslardan ziyade kanuni esaslar dikkate alınıyorsa; bir eylemin vergiden kaçınma mı yoksa vergi planlaması mı olduğunun belirlenmesinden de kanuni esaslar dikkate alınmalıdır. Öte yandan, bu konudaki tartışmaların zaman zaman hukuk düzeni ile ahlak kuralları arasındaki ilişki ile de ilintili görülebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, vergiden kaçınmanın hukuki bir konu olmasının yanı sıra sosyolojik bir konu olduğu şeklinde savlar gündeme gelebilmektedir.

Peçeleme konusunda sosyolojik bir çalışma için bkz. Şefik Taylan Akman: “Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, Ankara Barosu Dergisi, Sayı:3, Yaz 2008, s.26-48.

Kanuna göre uygun olan veya hak olan bir davranış biçiminin helal bir davranış biçimi olmayabileceğine yönelik değerlendirmeler için bkz. Alev Alatlı, “2014 Yılı Cumhurbaşkanlığı Kültür ve Sanat Büyük Ödülleri’ndeki Konuşması”, <https://www.tccb.gov.tr/cumhurbaskanligi/kultursanatodulleri/2014/> (Erişim: 25.09.2022)

“Kanuna göre uygun olan veya hak olan her zaman helal değildir. Aslolan helalleşmek olmalıdır. Helalleşmek mahkemede dava kazanmaktan daha üstün olmalıdır. Çünkü her yasal hak helal değildir ve olamaz. ... iflas eden kardeşinizin haraç meraç satışa çıkarılan evini satın almanız yasal hakkınız olabilir ama helal değildir. ... Yeni ve çok daha ucuz bir enerji türünün pazara girmesini önlemek üzere üretim haklarını satın alan ve dümen altı eden bir petrol şirketi yasal olarak suçsuzdur. Ama yaptığı iş helal değildir. Keza raf ömrünü uzatmak için ekmeğin içine kanserojen madde koyan fırıncı yaptığı formülü ambalajın üzerine koyduğu için yasaldir, dolayısıyla suçsuzdur ama yaptığı iş helal değildir. Yirmi birinci yüzyılın en yaman projesi helal olanı yasal olanla örtüştürmek olsa gerekir.”

<sup>422</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 103.

1- Varsayımsal vergiyi doğuran olay ile ikame neticesinde anayasal vergilendirme ilkelerine aykırı nitelendirilebilecek tarhiyatlar (idari uygulamalar) ile vergi yükümlüsünün haklarının zarara uğraması.

2- Vergi yasalarının peçeleme işlemleri (sözleşmeleri) ile dolandırıldığının tespit eden Vergi İdaresi'nin birçok durumda "peçelemeye" ilişkin açık bir yasal düzenleme elinde olmadığından yargı aşamasında kendisini ifade etmekte zorlanması.

Yasal bir düzenlemeye yer verilmemesi; peçeleme işlemleri (sözleşmelerinin) mevcudiyetinin nasıl tespitinin nasıl yapılacağı konusunda duraksamaya yol açabilmektedir.

Bu tespit yapılabilirse dahi, tespit sonrasındaki aşamada diğer bir tereddüt ortaya çıkmaktadır. "Ekonomik irdelenmenin sınırları" başlığı altında ele aldığı kapsamda Akkaya; "somut olayın yerine başka olay ikame edilmesi, bir başka ifadeyle olayın değiştirilmesi, vergi hukukunda yasallık ilkesinin ihlali sonucunu doğuracak ve örtülü kıyasa neden olacaktır." değerlendirmesinde bulunmaktadır. Her ne kadar bu değerlendirmeyi yapsa da yazar; "Somut maddi olayın değiştirilmemesi kuralının tek istisnası peçeleme işlemleridir." görüşü ile sadece peçeleme işlemlerinde vergilemede gerçekleşen somut maddi olay yerine varsayımsal somut maddi olayın esas alınması gerektiğini ortaya koymaktadır.<sup>423</sup>

Görüşüme göre, peçeleme işlemlerinin nasıl tespit edileceği ve tespit edilmesi halinde bunlara bağlanan vergisel sonucun ne şekilde İdare ve Yargı makamlarınca uygulanacağı konusunda öğretide bir tartışma olmaması; "peçeleme" ve "peçeleme durumunda vergilendirme" konusunda yasal bir düzenleme yapılmasına gerek bulunmadığı şeklinde bir kabule yol açmıştır.

Kıta Avrupası Hukuku'nun önemli bir üyesi olan Fransa'daki düzenlemeler açısından bu noktada Karataş Durmuş; Fransız vergi hukukundaki "abus de droit (hakkın kötüye kullanılması)" düzenlemesinin ülkemiz vergi hukukundaki peçeleme ile eşdeğer olduğunu tespit etmektedir.<sup>424</sup>

## 6.2. Peçelemenin Unsurları

Peçelemenin tanımından sonra uygulamada karşılaşılan örneklerin peçeleme çerçevesine girip girmediği konusunda; peçeleme işlemlerinin unsurlarına bakılması gerekir. Bunlar bu bölümde ele alınmaya çalışılacaktır.

<sup>423</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 104, 105.

<sup>424</sup> Karataş Durmuş, s. 522

Bir işlemde peçeeme olup olmadığına karar verebilmek için işlemin belirli şartları taşıyıp taşımadığının analiz edilmesi gerekmektedir.<sup>425</sup>

Söz konusu şartlar, peçeeme işleminin/sözleşmesinin gerçekleşme koşulları ya da unsurları olarak da ifade edilebilir ve söz konusu koşulları/unsurları üç başlık altında toplamak mümkündür:

1. Vergi yükümlüsü (mükellef veya vergi sorumlusu), vergiye tabi bir işlemde özel hukukta düzenlenmiş olan bir hukuki biçim ya da kurumu kanuna uygun biçimde kullanmış olmalıdır.

2. Bu kullanım, iyiniyet kuralları çerçevesinde değil; tamamen vergi kanunlarını dolanmak veya vergi kaçırmak amacına yönelik olmalıdır. Bir diğer ifadeyle, vergi kanunlarını dolanmak için vergi yükümlüsü, hukuki kalıp veya biçimleri kötüye kullanmalıdır. Amaçlanan iktisadi sonuca ulaşmak için olağan ve doğal olarak başvurulması beklenmeyen hukuki biçim ve kalıplardan yararlanılmış olması ise, kötüye kullanmanın ölçütü olarak kabul edilmektedir. Amaç sonuçla karşılaştırıldığında; işlemin yapay, olağandışı, doğal akışına aykırı, uyumsuz, iktisadi açıdan gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilebilir oluşu, kötüye kullanmanın varlığının belirtileridir.<sup>426</sup> Kötüye kullanma bu suretle tespit edildikten sonra ancak peçeemenin var olup olmadığına karar verilebilir.

3. Özel hukukta düzenlenmiş olan bir hukuki biçim veya müessese, görünüşe göre değil; gerçek iktisadi duruma göre değerlendirilecek ve gerçek iktisadi duruma göre vergilendirme yoluna gidilecektir.<sup>427</sup>

Son olarak peçeeme işlemlerinin ekonomik yaklaşım açısından önemini öğretildeki görüşleri de dikkate alarak (Kaneti, Öncel, Kumrulu ve Çağan, Karakoç, Akkaya) şu şekilde özetleyebiliriz: Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde yer alan "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." Bu hüküm gerçeklik ilkesinin (aynı zamanda öğretiye göre ekonomik irdelemenin) ifadesidir. Buna göre hukuki biçimlerin ötesine geçilerek, eylemli olarak gerçekleşen iktisadi sonucun vergilendirmede esas alınması gerekir. Nitelendirmenin işlem ve olguların maddesel ve ekonomik içeriğine göre yapılması boyutu, 'peçeeme işlemlerinin' Vergi Hukuku alanındaki sonuçları üzerinde durulmasını gerekli kılmaktadır. Bir peçeeme işleminden söz edilebilmesi için gerçekleşmesi gereken şartlardan biri; vergi yükümlüsünün vergi yasasını dolanmak için, hukuksal kalıp ve biçimlerden yararlanma olanağını kötüye kullanmış olmasıdır. Hedeflenen iktisadi sonuca ulaşmak için, hal ve şartlara göre, olağan ve doğal olarak başvurulması beklenmeyen bir hukuksal kalıp ve biçimden

<sup>425</sup> Elif Yılmaz, s. 1767

<sup>426</sup> Kaneti, "Vergi Hukuku", s. 49.

<sup>427</sup> Selahattin Tuncer: "Vergi Hukukunda Muvazaa- II", Yaklaşım, Yıl:7, Sayı:82, Ekim 1999, s. 27.

yararlanılmış olması, onun kötüye kullanıldığı anlamına gelir. Amaç sonuçlar karşılaştırılmadığında, işlemin yapay, olağandışı, doğal akışı aykırı, uyumsuz, iktisadi açıdan anlamsız, gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilebilmesi, kötüye kullanmanın güçlü belirtileridir. Kötüye kullanma, vergi yasasının korumadığı belirli bir amaca yönelik davranıştır. Bir diğer deyişle, vergi yükümlüsü olayların doğal akışıyla uyum içinde olmayan hukuksal kalıp ve biçimi, vergi yasasını dolanma kastıyla kullanmış olmalı, bilinçli olarak vergilendirme dışı bırakmayı öngördüğü ‘tertibe’ (=düzenlemeye) baş vurmuş bulunmalıdır.<sup>428</sup>

### 6.3. Peçelemenin Kanuna Karşı Hile ile Benzerliği

Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki açıklamaların akabinde “Yasaklanan alanlardan geçiş: kanuna karşı hile / vergi hukuku somutu: peçeleme” başlığında peçeleme ve peçeleme sözleşmelerini ele alan Saban; kanuna karşı hile ile peçelemenin unsurlarının örtüştüğünü, farklılığın sadece alana özgü olarak geliştirilen kavramlarda olduğunu belirtmektedir.<sup>429</sup>

Akkaya; varsayımsal olarak ölçülü olduğu kabul edilen işlemin vergilemede esas tutulmasının, vergi hukukunda “gerçeklik ilkesi”nin istisnasını oluşturduğu tespitini yapmaktadır. Bu bağlamda, normun uygulanmasında somut maddi olayın salt fotoğrafının çekilebileceği, hiçbir surette değiştirilemeyeceği yönündeki kuralın geçerli olmayacağı tek hal peçeledir. Bu yönündeki istisnanın izahı ise; “kanuna karşı hilenin hiçbir hukuk sisteminde; hukukun genel ilkeleri, kamu düzeni, hakkaniyet gibi mülahazalarla hoşgörüle karşılanmayıp cezalandırılarak olması” şeklinde yapılır. Belirtilen varsayımsal maddi olay ikamesi; bu genel ilkeler dışında aynı zamanda anayasal vergileme ilkelerinin de bir gereği olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>430</sup>

Türk hukukundaki mevcut düzenlemelerle konu ele alındığında, Medeni Kanun’un 2/2 maddesinde; bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasının hukuk düzenince korunmayacağı belirtilmektedir. Diğer taraftan, kanuna karşı hileyi önleyecek esasın ne olduğu ve bir somut olayda “kanuna karşı hile vardır” diyebilmek için hangi şartların aranacağı öğretide tartışmalıdır.<sup>431</sup>

Oğuzman ve Barlas, bir emredici hükmün amacına aykırı bir sonuca varmak için kanunun başka hükümlerinden yararlanma olarak tanımladıkları kanuna karşı hilenin; söz geçen kanun hükümlerinden yararlanma hakkının kötüye kullanılması olarak vasıflandırılması ve Medeni Kanun’un 2/2 maddesindeki

<sup>428</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 49-50.

<sup>429</sup> Saban, s. 55, 56.

<sup>430</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 99.

<sup>431</sup> Oğuzman ve Barlas, s. 241

yaptırımına tabi tutulması kanaatini ortaya koyarlar. Bu kapsamda kanuna karşı hilenin yaptırımı, hile ile amaçlanan kanuni korumadan yoksun hale gelmektir.<sup>432</sup>

Kanuna karşı hile konusunda Von Tuhr; şu değerlendirmeleri yapmaktadır: “Kanun vazı bir akdi menettiği veya bunun batıl olduğunu beyan eylediği takdirde, taraflar bazı defa kanundan maharetle sıyrılmaya teşebbüs ederler. Taraflar memnu olan mukavele yerine dolambaçlı bir yolla aynı neticeye varan diğer bir akit yaparlar. (in frauden legis, qui salois verbis legis sentantiam cius circumvenit: dolambaçlı bir yol ile kanunu bertaraf etmeye tevessül eden kimse kanunsuz hareket etmiş olur) Bu nevi mukavelelerin muteberiyetini tayin ve takdir için kanuni memnuiyetin, tefsir<sup>433</sup> ve kıyas yolu ile, tarafların tasavvur ve müracaat ettikleri vasıtaya temas edip etmediğini araştırmak lazımdır. Eğer memnuiyet taraflarca elde edilmek istenen neticeyi istihdaf ediyorsa, işbu memnuiyet yalnızca sarahaten menedilen akde değil, bu neticeyi husule getiren bütün vasıtalara da tatbik olunur. Fakat kanuni memnuiyetin tetkiki, memnuiyetin yalnız hususi surette derpiş edilen muayyen bir hali istihdaf ettiğini gösterirse, kanun ihlal edilmiş değildir; memnuiyet muameleye – yani vasıtaya – şamil olmadığı cihette muamele muteber kalır. Kullanılan vasıtayı tayin ve takdir etmek için tarafların, kanundan kurtulmak ve sıyrılmak niyetinde olup olmadıklarını ve hatta buna vakıf bulunup bulunmadığını aramaya lüzum yoktur.”<sup>434</sup>

Özmen ve Özkaya; kanuna karşı hilenin unsurlarını; olayın değiştirilmesi, kanunun yasakladığı bir sonucun elde edilmesi ve hile yapma amacı olarak tespit ettikten sonra; olayın değiştirilmesine yönelik şu tespiti yapmıştır: “Kanuna karşı hilede, kanunun yasakladığı bir sonuca ulaşmak için kişi olayı değiştirir. Başka bir şekilde sokar. Diğer bir söyleyişle, kişi yasaların izin verdiği bir işlemle yasaklanan sonuca ulaşır. Örnek vermek gerekirse, normal yollardan kendisine çekici gelen bir devletin tebaasına geçmeyen bir kimse, gösterme bir evlilik ile o devlet tebaasından biriyle evlenmekte, bu evlilik sayesinde, yani olayı değiştirmek suretiyle, o devletin kanunlarının yasakladığı bir sonuca ulaşmakta ve tebalığını kazanmaktadır.”<sup>435</sup>

Yazarların verdiği şu örnek ise vergiden kaçınma yönüyle ve peçeleme kavramının da dolaylı olarak devreye girmesi açısından da önem arz etmektedir: “Taşınmazların intikal harcından kurtulmak, kaçmak isteyen bir kimse kurduğu şirkete taşınmazını sermaye olarak verip karşılığında hisse senetlerini almakta ve

---

<sup>432</sup> Oğuzman ve Barlas, s. 241.

Ayrıca bkz. Hamide Topçuoğlu: “Kanuna Karşı Hile (Kanundan Kaçınma Yolları)”, İzmit, Selüloz Basımevi, 1950; s. 93, 180

<sup>433</sup> Kanuna karşı hileyi tespit ve dolayısıyla vergiden kaçınma ile mücadele noktasında vergi hukukunda yorum ve nitelendirmenin önemine bu tespitin de işaret ettiği kanısındayım.

<sup>434</sup> Andreas Von Tuhr: “Borçlar Hukuku”, (Çeviren: Av. Cevat Edege) Yargıtay Yayınları No:15, Olgaç Matbaası, Ankara, 1983, s.246, 247.

<sup>435</sup> İhsan Özmen ve Eraslan Özkaya: “Muvazaa Davaları (Taraf Muvazaası, Muris Muvazaası, İnançlı Sözleşmeler, Nam-ı Müstear, Kanuna Karşı Hile ve İptal Davaları)”, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1993; s.570.

hisse senetlerini de üçüncü kişilere satmak suretiyle taşınmazlarını intikal harcı ödemeksizin devretmektedir.”<sup>436</sup>

Özetle peçeleme; kanuna karşı hilenin vergi hukuku somutu (vergi hukukuna özel görünümü) olarak tarif edilebilecektir. Nitekim peçelemenin unsurlarındaki benzerliği açısından da bakıldığında; hakkın kötüye kullanımının somut bir örneği olan kanuna karşı hilede, kanunun emredici bir hükmünden kurtulmak maksadıyla kanunun diğer bir hükmüne bu hükmün amacına aykırı bir şekilde dayanılmaktadır.<sup>437</sup>

#### 6.4. Peçelemenin Muvazaadan Farklılığı

Ekonomik yaklaşım ilkesinin önemli bir işlevi, anayasal vergilendirme ilkelerinden biri olan mali güce göre vergilendirme ilkesinin, peçeleme ve muvazaa gibi özel hukuk işlemleri ile uygulamaz hale getirilmesini engelleyerek vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanmasında önemli katkılar sağlamaktadır.<sup>438</sup>

Bu noktada, muvazaa ile peçelemenin niteliklerinin karşılaştırılması da ekonomik yaklaşım ilkesinin neden her ikisine karşı da bir vergiden kaçınmayı önleyici kural olarak ortaya çıktığının anlaşılması açısından yerinde olacaktır.

Hemen belirtmek gerekir ki vergi hukukunda muvazaa ile peçelemenin karşılaştırılması ayrı bir çalışma konusu olabilecek niteliktedir.<sup>439</sup> Bu kapsamda, çalışmanın bu bölümünde peçeleme ekseninden çok fazla uzaklaşmadan muvazaa ile ilgili bazı temel tanımlara ve muvazaanın unsurları ile çeşitlerine yer verilecek ve son olarak ekonomik yaklaşım ilkesinin muvazaalı işlemler karşısından uygulaması kısaca belirlenecektir.

Peçeleme kavramının vergi hukuku içerisinde yaratılmış bir kavram olduğu görülmektedir. Ülkemiz öğretisinde bu kavramı açıklayan yazarların vermiş olduğu örnekler hep vergi hukukuna yönelik olmaktadır. Ayrıca; peçeleme kavramına yönelik örnekler incelendiğinde peçeleme kavramının “vergiden kaçınma”

---

<sup>436</sup> Özmen ve Özkaya: s.570.

<sup>437</sup> Akipek J., Akıntürk T., Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri, Beta Yayınevi, İstanbul, 2004, s 199.

<sup>438</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 35.

<sup>439</sup> Muvazaa ile peçelemenin karşılaştırılması ile ilgili olarak bkz. Selim Kaneti: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Sayı: 131, Temmuz 1992, s. 39-54. Ayrıca bkz. Doğan Şenyüz: “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 185, s.24-27, Mayıs 2008, Yine bkz. Elif Yılmaz: “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVII, Y. 2013, Sa. 1-2, s. 1757-1781.

müessesesini anımsattığı da görülebilecektir. Nitekim peçeleme kavramı muvazaa kavramından farklı tanımlanmakla birlikte; vergiden kaçınma müessesesine yakın nitelenebilecektir.<sup>440</sup>

Muvazaa'nın tanımına yer veren Yılmaz; eş anlamlı sözcükler olarak simulatio, danışıklı işlem ve danışık terimlerini kullanmıştır. Bu tanıma göre; tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacı ile ve fakat gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak konusunda anlaşmaları muvazaadır. Örneğin, bir kimsenin çok sevdiği bir kişiye mal bağışlamak istemesi fakat bu bağışın gizlenerek satış sözleşmesi yapılmış gibi gösterilmesi; yahut alacaklılarından mal kaçırmak isteyen bir borçlunun malları üçüncü kişiye satması (satmış gibi görünmesi) ve aslında mülkiyeti dolaylı olarak kendinden tutması bu kapsamdadır. Muvazaada, başka kimsenin bilmesinin istenmediği anlaşmaya “gizli anlaşma”, dışarıya yansıyan anlaşmaya ise “görünürdeki anlaşma” denmektedir. Buradan hareketle muvazaalı bir işlem için de verilecek tanım; danışıklı, aralarında muvazaa bulunan, üzerinde muvazaa yapılmış şeklindedir.<sup>441</sup>

Bir sözleşmenin yapılabilmesi için, tarafların karşılıklı ve birbirlerine uygun iradelerinin birleşmesi gerekmektedir.<sup>442</sup> Ne var ki taraflar, iradeleri ile açıklamaları arasında bilerek uygunsuzluk meydana getirebilirler. Böylesi bir durumda muvazaa söz konusu olmaktadır. Özmen ve Özkaya, Borçlar Kanunu'nda sözleşmenin yorumu olarak düzenlenmiş olan<sup>443</sup> muvazaayı, gerek bilimsel görüşlerin, gerekse içtihatların bütün boyutu ile işleyerek geliştirdiğini belirtmektedir.<sup>444</sup>

Bu noktada yapılabilecek tespit, muvazaanın peçeleden farklı olarak kanuni bir düzenleme olarak özel hukukumuzda (Borçlar Kanunu bünyesinde) yer aldığı şeklindedir.

Nitekim, 818 Sayılı Mülga Borçlar Kanunu'nun<sup>445</sup> 18'inci maddesinde; “Bir akdin şekil ve şartlarını tayininde, iki tarafın gerek sehven gerek akitteki hakiki maksatlarını gizlemek için kullandıkları tabirlere ve isimlere bakılmıyarak, onların hakiki ve müşterek maksatlarını aramak lazımdır. Tahriri borç ikrarına istinat

---

<sup>440</sup> Mesut Koyuncu: “Muvazaa Müessesesi, Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım Müesseseleri ile Karşılaştırılması-II”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 130, Ekim 2003.

<sup>441</sup> Yılmaz, s. 476.

<sup>442</sup> 6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 1'inci maddesi şu hükümleri içermektedir.

“Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur. İrade açıklaması, açık veya örtülü olabilir.”

<sup>443</sup> 6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 19'uncu maddesi “Sözleşmenin yorumu, muvazaalı işlemler” başlığını taşımaktadır. Bu Kanun ile ilga edilen 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 18'inci maddesi de “Akitlerin tefsiri, muvazaa” başlığını içermektedir.

<sup>444</sup> Özmen ve Özkaya, s. 4.

<sup>445</sup> 29.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ile alacaklı sıfatını iktisabeden başkasına karşı, borçlu tarafından muvazaa iddiası dermeyeran olunamaz.” denmiştir.

Benzer olarak, 6098 Sayılı Borçlar Kanunu’nun 19’uncu maddesinde; “Bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır. Borçlu, yazılı bir borç tanımına güvenerek alacağı kazanmış olan üçüncü kişiye karşı, bu işlemin muvazaalı olduğu savunmasında bulunamaz.” hükmü yer almaktadır.

Muvazaanın, “tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla ve fakat gerçek iradelerine uymayan, aralarında hüküm ve sonuç meydana getirmeyen bir görünüş yaratmak hususunda anlaşmaları” şeklinde tanımlanması mümkündür. Özmen ve Özkaya, Yargıtay kararlarında yapılan tanımın bu doğrultuda olduğu tespitini yapmaktadır. Yazarlara göre, muvazaada taraflar isteyerek iradeleri ile beyanları arasında uyumsuzluk yaratmakta, üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçekte istemedikleri bir sözleşmeyi yapmakta, beyan ettikleri şeyin istenilen şey olmadığı gizlice anlaşmaktadırlar.<sup>446</sup>

Başka bir anlatımla da muvazaa; tarafların üçüncü kişileri aldatmak maksadı ile fakat kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş yaratmak hususunda anlaşma halidir. Bu bağlamda, muvazaa, tarafların aralarında yapmış oldukları bir anlaşmayı, başka bir anlaşma altında gizlemeleri şeklinde de tanımlanabilir. Buradan hareketle, Özmen ve Özkaya muvazaanın başlıca dört unsuru bulduğu tespiti gerek öğreti gerek Yargıtay Kararları ekseninde ortaya koymaktadır.<sup>447</sup> Bu dört unsur şunlardır.

- Görünüştaki sözleşme
- Muvazaa anlaşması
- Gizli sözleşme
- Üçüncü şahısları aldatmak amacı (kastı)

Öte yandan muvazaa çeşitlerini de kendi içinde mutlak (adi, yalın) ve nisbi (mevsuf, vasıflı) muvazaa olarak ikiye ayırmak mümkün bulunmaktadır.

Mutlak muvazaada, taraflar sözleşme yapmak istemedikleri halde, üçüncü kişileri aldatmak için sözleşme yaptıkları görüntüsünü vermek istemektedirler. Muvazaa anlaşmasıyla da, görünüşteki

---

<sup>446</sup> Özmen ve Özkaya, s. 4-5.

<sup>447</sup> Özmen ve Özkaya, s. 5 ila 8.

sözleşmenin kendilerini bağlamayacağını kararlaştırmaktadırlar. Dolayısıyla mutlak muvazaa için şu tanım yapılabilir: “mutlak muvazaa tarafların, aralarında hüküm ve sonuç doğuracak bir sözleşme yapmak istemedikleri halde, sırf üçüncü kişilere karşı, onları aldatmak amacıyla görünüşte bir sözleşme yapmalarındır.”<sup>448</sup> Yargıtay Kararlarının da bu tanıma yer verdiği görülmektedir.<sup>449</sup>

Öte yandan, kanunlarımızda mutlak muvazaanın düzenlenmediğini, Borçlar Kanunu’nda yer alan (Mülga 818 Sayılı Kanun’da 18, yürürlükte bulunan 6098 Sayılı Kanun’da 19’uncu madde) muvazaa çeşidinin “nisbi muvazaa” olduğunu ortaya koymak yerinde olacaktır. Ülkemiz gerçeklerinin zorlaması ile mutlak muvazaayı, öğreti ve uygulamanın geliştirdiği sonucuna ulaşılmaktadır.<sup>450</sup>

“Nisbi (mevsuf, vasıflı) muvazaa” olarak ayrıma tutulan muvazaa çeşidi, tarafların gerçek iradelerine uygun olarak yaptıkları bir sözleşmeyi görünüşteki bir sözleşme ile gizlemeleri şeklinde tanımlanabilecektir.<sup>451</sup>

Yargıtay Kararlarında ise, “nisbi muvazaada taraflar arasında akdettikleri bir muameleyi kendi iradelerine uymayan ve dışa karşı yaptıkları başka bir muamele ile gizleme durumunun söz konusu olduğu” açıklanmıştır.<sup>452</sup>

Nisbi muvazaada taraflar sözleşme yapmak istemektedirler. Ancak yapmak istedikleri sözleşmeyi başka bir sözleşme altına gizleme ihtiyacı duymaktadırlar.

Akkaya, eserinde “ekonomik irdeleme açısından özel hukuk işlemlerinin vergisel konumunu ele aldığı bölümde; mutlak geçersiz özel hukuk işlemleri<sup>453</sup> başlığı altında muvazaalı işlemleri incelemiştir. Yazarın ifade ettiği üzere, muvazaalı işlemlerle vergi hukukunda sık karşılaşılmaktadır. Bu tür işlemlerde yukarıdaki yer verilen tanımlarda yanıtılmak istenen üçüncü kişi olarak belirtilen taraf vergi idaresi olarak karşımıza çıkmaktadır. Görünüşteki işlemin geçersizliği ve yapılmak istenen gerçek işlemin öngörülen koşullara uygun olması halinde geçerli olacağı yönündeki özel hukuk belirlemeleri kural olarak vergi

<sup>448</sup> Turhan Esener: “Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler”, İstanbul, Fakülteler Matbaası, İstanbul. 1956, s. 41. (Aktaran: Özmen ve Özkaya, s. 9)

<sup>449</sup> Yargıtay 4. Hukuk Dairesi’nin 17.03.1987 tarih ve E.742, K.1968 sayılı Kararı: “Mutlak muvazaada, gerçekte herhangi bir muamele yapmayı düşünmedikleri halde, sırf üçüncü şahıslara karşı onları aldatmak amacıyla bir muamele yapmış gibi görünmek için görüntüde bir muamele yapmaktadırlar.”

(Aktaran: Özmen ve Özkaya, s. 9)

<sup>450</sup> Özmen ve Özkaya, s. 9.

<sup>451</sup> Esener: s. 42. (Aktaran: Özmen ve Özkaya, s. 9)

<sup>452</sup> Yargıtay 4. Hukuk Dairesi’nin 17.03.1987 tarih ve E.742, K.1968 sayılı Kararı (Aktaran: Özmen ve Özkaya, s. 9)

<sup>453</sup> Muameleleri olarak da ifade edilebilecektir.

hukukunda da geçerlidir. Yanıtılmak istenen üçüncü kişi ister vergi idaresi olsun, ister diğer özel hukuk kişileri olsun öngörülen edimleri ifa edilen gerçek işlem vergilendirmede esas tutulur.<sup>454</sup>

Türk vergi sisteminde, muvazaalı işlem ve eylemlerin vergi hukuku karşısındaki konumlarına ilişkin yasal düzenleme mevcut değildir.<sup>455</sup> Akkaya yasal düzenlemenin mevcut olmadığı yönünde bu tespiti yaptıktan sonra, ancak ekonomik yaklaşımın -ekonomik irdeleme- esasını ortaya koyan Vergi Usul Kanunu'nun 3/B bendinin, bu tür işlemlerin vergi hukukunca kavranmasına olanak verdiği kabul görmektedir. Bu saptama, hukuki biçimleri ötesine geçerek, somut maddi olayların gerçek nitelikleriyle vergilemede esas alınmasını öngören gerçeklik ilkesinin de bir sonucudur.<sup>456</sup>

Bu kapsamda, vergisel/mali muvazaada, görünüşteki işlem ve gerçek işlem olmak üzere iki işlem söz konusu olup tarafların görünüşteki işlem altında sakladıkları gizli işlem, ekonomik sonuçlarını istedikleri işlemdir ve bu gizli işlem vergi yasaları tarafından doğrudan doğruya vergilendirilmektedir. Vergisel muvazaada, vergi yükümlülerinin gerçekte yapmayı istemedikleri ancak sergiledikleri görünüşteki işlem geçersiz, yapmak istedikleri ve geçerlilik koşullarına uygun olarak hayata geçirdikleri gerçek işlem geçerlidir. Dolayısıyla, VUK, 3B'deki "gerçek" kavramı bakımından, muvazaada, "hukuki görünüş" ile "hukuki gerçek" örtüşmemektedir.<sup>457</sup>

## **6.5. Peçelemeye Bağlanan Hukuki Sonuçlar ve Varsayımsal Vergiyi Doğuran Olay İkamisinin Sakıncaları**

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak, bir işlemin özel hukuk açısından geçersiz olması, tarafların işlemin iktisadi sonuçlarını meydana getirmesi ve sürdürmesini önlememeleri halinde, onun vergi yasaları yönünden vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilmesine engel değildir. Bunun dışında vergiyi doğuran olayın peçelenmesi işleminde de yeni hukuksal kılıklandırma geçersiz sayılarak vergilendirme yapılacaktır.<sup>458</sup>

<sup>454</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 88.

<sup>455</sup> Tıpkı peçeleme veya peçeleme sözleşmeleri için herhangi bir yasal düzenleme olmaması gibi.

<sup>456</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 88.

<sup>457</sup> Yaltı, "VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi", Ayrıca bkz. Kaneti: "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 131, Temmuz 1992, s. 39-54. Ayrıca bkz. Şenyüz: "Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 185, s.24-27, Mayıs 2008.

<sup>458</sup> Güneş, "Verginin Yasallığı İlkesi", s. 139.

Ekonomik yaklaşım konusunda Alman yazınına dayanan çalışmasında Akkaya; “ekonomik yaklaşım” uygulamasının (özellikle ekonomik irdeleme / nitelendirme) sınırlarının doğru belirlenememesi durumunda verginin kanuniliği ilkesi açısından çok büyük bir tehlikenin ortaya çıkabileceğinin altını çizmiştir. Bu yazarın peçelemeye bağlanan vergisel sonuç anlatımındaki şu ifadede görülmektedir: “Peçelemenin varlığının saptandığında, taraf veya taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine ikame edilen varsayımsal ölçülü işlem vergilemede esas tutulur.” Bu çerçevede, peçelemeye bağlanan vergisel sonucu; “vergiyi dolanma yönündeki amaç elimine edilerek işlem, işlem olağan koşullarda yapılıyorsa, nasıl vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirilir” şeklinde özetlemek mümkündür. Zira, peçelemenin varlığının saptandığında, taraf veya taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine ikame edilen varsayımsal ölçülü işlem vergilemede esas tutulur.<sup>459</sup>

Peçelemenin varlığının tespiti bu açıdan büyük önem arz etmektedir. Zira, ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevini, “mali güce göre vergilendirme temel ilkesinin özel hukuk işlemleri ile işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamak” olarak ifade edilmektedir.

Varsayımsal vergiyi doğuran olayın ikame edilmesi suretiyle vergilendirme yapılması; verginin yasallığı ilkesiyle çelişip çelişmediği en önemli tartışma alanlarından biridir. Peçelemeye esas amacın vergiden kaçınmak (vergiyi az ödemek ya da hiç ödememek) olduğu görülmektedir. Vergi İdaresi herhangi bir olayda peçelemenin (peçeleme sözleşmesinin) varlığını tespit ederse, bu durumda görünürdeki işlem veya sözleşme değil; “gerçekte yapılmak istenen işlem veya sözleşmeye” göre vergilendirme yapması VUK’un 3/B maddesi çerçevesinde mümkün görünmektedir. Bu bağlamda, gerek Vergi İdaresi gerek Yargı organı, peçelemenin varlığını ekonomik yaklaşım ilkesinden hareket ederek tespit ederler.<sup>460</sup>

İdare açısından bakıldığında; vergi yükümlüsünün uygulamalarının incelenmesi sırasında sıklıkla “peçeleme” kavramına başvurularak yapılmış işlemlerin vergisel çerçevesinin yeniden nitelendirilmesi söz konusudur. “Dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı”ndan bahsedilecek bir durumun saptanması halinde vergi çerçevesinin vergi yükümlüsünün iddia ettiği çerçeveden farklı olduğunu iddia

---

Yazarın bu ifadelerinden hareketle, peçeleme kavramının ortaya çıkışının; ekonomik yaklaşım ilkesinin vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi (nitelendirme) boyutuna odaklanan alt başlığı olan ekonomik irdelemeye verilen ağırlıktan kaynaklandığı sonucuna ulaşılabilecektir.

<sup>459</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 98.

<sup>460</sup> Karataş Durmuş, s. 522.

etmek ve bunu vergi hukukunun ispat esasları çerçevesinde ortaya koymak İdare'nin en tabi görevleri arasındadır.

Peçeleme işlemlerini “ekonomik nitelendirme” bağılığı altında inceleyen Karakoç’a<sup>461</sup> göre ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukunun bağımsız sorunu ile yakından ilgilidir. Özellikle, özel hukuk karşısında vergi hukukunun duruşu bu noktada önem arz etmektedir. Çünkü, özel hukuk kaynaklı ilişkilerinin vergilendirmeye ilişkin sonuçlarının kamu hukuku çerçevesinde düzenlenmesi, vergi hukuku için yeni bir disiplin olarak ortaya çıktığı dönemlerde bir kimlik sorunu halini almıştır.<sup>462</sup>

Eğer vergi hukuku, İdare Hukuku’nun kendine özgü konuları olan bir alt dalı olarak ele alınırsa, bu durumda da ekonomik yaklaşım ilkesini bir yere oturtmakta güçlük yaşanabilir. Kamu hukuku ve dolayısıyla İdare Hukukuna egemen olan böyle bir ilke yoktur. Ancak hem özel hem kamu hukukuna ait bileşenleri olan bir kavram arayarak “dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı” ilkesi ve dolayısıyla özün biçime önceliği ilkesine ulaşılabilmesi imkan dahilindedir.<sup>463</sup>

Peçelemeye bağlanan hukuki sonuçların incelenmesi ve bir işlemin (muamelenin) hukuki şekli ile ekonomik öz arasında uyumsuzluk olduğu durumlar, Türk Vergi Hukukunda nitelendirmenin nasıl yapılması gerektiği sorusunun da sorulmasını gerektirmektedir.

Rençber’e göre, Türk Vergi Hukuku, Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesiyle özün biçime göre öncelikli olarak uygulanması gerektiğini benimsemiştir.<sup>464</sup> Bu tespiti yaparken yazar; Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki vergiyi doğuran olay ve vergiyi doğuran olaya ilişkin hukuki muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğunu belirten hükme atıf yapmakta ve Öncel, Kumrulu ve Çağan’ın ifade ettiği “vergi doğurucu işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de dikkate alınacaktır” yönündeki değerlendirmeye yer vermektedir.<sup>465</sup>

Ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırı olarak öğretide ortaya konulan hudut “verginin yasallığı ilkesi”dir.<sup>466</sup>

---

<sup>461</sup> Karakoç, s. 181

<sup>462</sup> Karakoç, s.72-73

<sup>463</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 55.

<sup>464</sup> Altan Rençber: “Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi” (Billur Yaltı: “Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı”, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2017, s. 81-109.), s. 81

<sup>465</sup> Rençber, s. 82.

<sup>466</sup> Gülsen Güneş, “Verginin Yasallığı İlkesi”, Üçüncü Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, 164.

Bu açıdan bakıldığında, vergi idaresi açısından peçe­leme hemen her durumda ve genel bir yaklaşımla sığın­ılabilecek bir liman (GAAR veya vergi güvenlik müessesesi) olmamalıdır. Peçe­lemenin varlığının tespitinde zaman zaman verginin yasallığı ilkesini zedeleyen idari yaklaşımların ortaya çıkabildiği; Yargı makamının da bu kapsamdaki İdare görüşünü teyit eder nitelikli kararlar alabildiği gibi herhangi bir şekilde peçe­leme varlığının tespitine dair unsurlara değinmeden (işin özünden ziyade şeklini üstün tutarak) karar alabildiği görülmektedir.

Şu örnek bu noktadaki hassasiyeti açıklamayı sağlayabilir: Anonim şirket elde ettiği 2017 yılı karını gerçek kişi ortaklarına dağıttığında; belirtilen kar dağıtımı Gelir Vergisi'ne tabidir. Belirtilen şirketin ortakları Mart 2018'de gerçekleşen olağan genel kurulda karın sermayeye ilavesine karar verirler. Bu durumda; herhangi bir vergileme olması söz konusu değildir. Akabinde; Haziran 2018'de yapılan olağanüstü genel kurul ile şirket sermayesinin azaltılmasına karar verilir. Sermaye azaltımı; gerçek kişiler tarafından daha önce şirkete konulan sermayenin iadesi anlamına geleceği savıyla herhangi bir vergilendirme azaltım sırasında da yapılmaz. Burada açıkça "sermaye azaltımı" müessesesinin ve "karın sermayeye ilavesi vergiye tabi değildir" kanun hükmünün kötüye kullanılması söz konusu mudur? Bu sonuca ulaşılmasını sağlayan ortakların iradesi midir? Karın sermayeye ilavesi ve sermaye azaltımının zamanlamaları mıdır?

Şimdi de konuya ilişkin iki görüş aşağıda ele alınmaktadır.

1. Vergi İdaresi: "Sermaye azaltımı" yapılması halinde; azaltıma tabi tutulan sermayenin kompozisyonuna bakılmalıdır. Bu durumda aynı ve nakdi olarak konulan sermayenin azaltımında herhangi bir vergileme yapılmayacaktır. Ancak sermayeye ilave edilmiş enflasyon farkları, geçmiş yıl karları, emisyon primleri gibi kalemler mevcutsa; sermayenin bir sıra dahilinde bunların işletmeden çekildiği anlamına gelecek şekilde azaltıldığı kabul edilecektir. Özelge bazında ifade edilen bu görüşlerde İdare'nin "kötüye kullanma", "kanuna karşı hile", "peçe­leme", "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti" gibi hiçbir argümana dayanmadığı görülür.

2. Yargı: "Sermayeye ilave edilmiş yeniden değerlendirme fonlarının sermaye azaltımı sırasında öncelikli olduğu ve kurumlar vergisinin konusuna girdiğine ilişkin vergi kanunlarında bir hüküm bulunmayıp, uyumsuzlukta, davalı idarece bu kanun boşluğu yorum yoluyla genişletilmiş ve vergiden istisna edilerek sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme fonunun sermaye azaltımı suretiyle işletmeden çekilme

---

Kaneti, "Vergi Hukuku", s. 47.

durumunda vergilendirme yapılabileceği kabul edilerek, üzerinden vergi alınmayacak fon üzerinden yapılan davaya konu tahakkukta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

Nitelendirme konusunda kullanılacak ilke olarak “özün biçime önceliği” ilkesi ele alınacaksa<sup>467</sup>; öncelikle Türk Vergi Hukuku’nda nitelendirme kavramından hareketle yazının peçeleme kavramını ortaya koyduğu sonucuna ulaşılabilir.

Peçelemenin öğretimizde vergi hukukunda nitelendirme konusuna verilen ağırlık neticesinde ortaya çıkması ve rüşünü ispat ederek günümüzde vergiden kaçınmanın önlenmesinde bir işlev üstlenmesi söz konusudur.

Taraflar arasındaki hukuki ilişki ve işlemlerin nasıl nitelendirileceğinin Türk Vergi Hukukunda belirtilmemiş olduğu gibi bir kanaate de ulaşabilmek pekala mümkündür.<sup>468</sup> Bu kanaatin diğer bir ifadesi, “gerçek mahiyete nasıl veya hangi yöntemlerle ulaşılacağı”nın Türk Vergi Hukuku’nda düzenlenmediğidir. Bu noktada Rençber; peçelemeye ilişkin şartların kullanıldığını belirtmektedir.<sup>469</sup>

Türk Vergi Hukuku’nda nitelendirmenin ve dolayısıyla ekonomik yaklaşım ilkesinin nitelendirme sırasında uygulanması anlamını taşıyan ekonomik irdelenmenin peçeleme kavramının uygulamaya kazandırması ile mevzuatımıza bir genel kötüye kullanımı önleyici düzenleme getirmesi söz konusudur. Buna bir yasal düzenleme kazandırılıp kazandırılmamış olmasının mutlaka bir önemi olmakla birlikte, bu aşamaya kadar gelen kazanım bile başlı başına Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinin ehemmiyetini göstermektedir.

Öte yandan, peçeleme varlığının tespiti ile vergiden kaçınma ile vergi yükümlülerinin anayasal hak ve beklentilerini zedelemekten mücadele edilmesi; ancak yazında ifade edildiği üzere (kanuna karşı hileye benzer olarak) peçelemenin tüm varlık şartları ve unsurlarının ayrıntılı bir şekilde irdelenmesi ve vaka bazında nitelendirme faaliyetine bu incelemelerin dahil edilmesi ile mümkündür.

---

<sup>467</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 49.

Yazara göre; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” şeklindeki düzenleme nitelendirme ile ilgili olup; nitelendirme konusunda kullanılacak ilkeyi, özün biçime önceliği ilkesi belirleyecektir. Şekil kurallarının herhangi bir biçimde kötüye kullanılması söz konusu ise, işlemin gerçek biçimi esas alınacaktır. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın tespitinde, vergi yasalarının amacına uygun yorum yapılacak ve nitelendirme bu yorumun ortaya çıkardığı sonuca göre yapılacaktır.

<sup>468</sup> Rençber, s. 88. (Yaltı: “Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı”)

<sup>469</sup> Rençber, s. 88. (Yaltı: “Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı”)

Konunun nitelendirme ve ekonomik irdelemeden kaynaklı olarak ortaya çıktığı konusunda bir dayanağın da hukuki muhakeme ve tasım kavramlarının tanım ve kapsamlarının belirlenmesiyle söz konusu olduğu düşünülebilir.

Güriz'in ifade ettiği üzere, normatif kapsamlı cümlelerden bağlayıcı sonuçlar çıkarılıp çıkarılamayacağı hukuki muhakemenin önemli sorunudur. Hukuki muhakemenin kaçınılmaz temeli ise tasımdır.<sup>470</sup> Hukukta tasım, genel ve soyut kuraldan hareket ederek özel ve somut olaya çözüm getirebilmek için gerektiği gibi hukuk kurallarının saptanması, belirtilmesi yönünden de lüzumludur. Büyük önermeden sonra, küçük önermenin belirtilmesine ve bu yolla sonuca ulaşılmasına çoğu kez rastlanır. Böylece, somut ve özel durumla ilgili sonuç, soyut ve genel kuraldan tümdengelim yoluyla yapılan muhakeme ile çıkarılır. Toplum hayatında düzeni, belirli değerlendirmelerin normatif bir kapsam içinde açıklanması ve bunlara uymanın sağlanması sayesinde mümkün olur.<sup>471</sup> Nitekim, soyut hukuk kuralının somut olaya<sup>472</sup> uygulanmasının irade sorunu dışında mantıki bir zorunluluk olarak kendini göstereceği bir gerçektir. Hukuk normu temelde ödevle ilgili bir beyandır, yani belli şeylerin yapılmasını veya belli davranışlardan kaçınılmasını içerir. Somut ve özel durumla ilgili bir ödevin, (yükümlülük veya borcun) yürürlükte bulunan hukuk normundan ayrı bir kaynaktan çıkarılması, hukuki muhakeme yönünden mümkün olmaz.<sup>473</sup>

Varsayımsal vergiyi doğuran olay ikamesinin sakıncaları öğretide uzun süredir tartışılalmakta ve VUK 3/B nezdindeki düzenleme ve bunun uygulama alanının vergi yükümlülerinin anayasal haklarını ihlal eden bir noktaya gelebildiğini belirtmektedir. Diğer bir deyişle; ekonomik yaklaşım bünyesinden ekonomik irdeleme ve ekonomik irdelemenin öğretime kazandırdığı peçeleme; “varsayımsal vergiyi doğuran olay ikamesi” işleviyle de, uygulamada birçok tereddüdü gündeme getirmektedir.

Öte yandan, vergiden kaçınma ile mücadele noktasında da aşağıda yer verilen örnekler ekonomik yaklaşımın ve peçeleme tespitinin faydalarına işaret etmektedir. Bu örneklerde; vergiden kaçınmayı önleyen aracın ekonomik yaklaşım ilkesi ve dolayısıyla peçeleme tespiti olup olmadığı, daha doğru bir ifadeyle, ekonomik yaklaşım ilkesi bulunmasa da aynı çerçevede mücadele silahlarının İdare ve Yargı organlarının elinde olduğu ileri sürülebilir.

1- Devrolan şirkette; devralan şirket nezdinde geçmiş yıl zararlarının mahsup imkanının kaybetmemek adına sermaye artırımını yapıldığı durumda, sermaye artırımının geçmiş yıl zararlarının

<sup>470</sup> Tasım: bu bölümde tanıma yer verip farklı yazarların nasıl ifade ettikleri üzerinde durulmalıdır.

<sup>471</sup> Güriz, s. 32.

<sup>472</sup> Konumuz açısından “vergiyi doğuran olay”.

<sup>473</sup> Güriz, s. 32, 33.

mahsubundaki şartların tespiti bakımından yok sayılır ve sermaye artırımını olmadığı durumdaki özkaynak durumuna göre geçmiş yıl zararlarının mahsup imkanının irdelenmesi sağlanır.

2- İcra aşamasına getirilen bir alacak için karşılık gideri kaydı yapılarak şüpheli alacak karşılığı ayrılmıştır. Ancak, belirtilen icra evrakı sonrasında ciddi bir takibat; gider kaydı yapan alacaklı tarafından gerçekleştirilmemiştir. Bu bağlamda, alacağın şüpheli halde olmadığı durumda VUK açısından değerlemesi nasıl yapılacak idiyse o şekilde değerlendirme yapılarak daha önce yapılan gider kaydı reddedilebilir.

3- Yalnızca vergiden kaçınma amacına yönelik yapıldığı anlaşılan bir devir veya bölünme işleminde; devre konu varlıkların kurumlar vergisi ve KDV'den istisna olarak aktarılması söz konusudur. Bu noktada da istisnaların uygulanmaması gerektiği yaklaşımı ile gerekli vergilendirmenin yapılması pekala sağlanabilir.

Benzer olarak, aşağıdaki örnekler sunulmaktadır.

1- Şirkete ortak tarafından verilen borcun sermaye olarak addedilmesi ve bu kapsamda bu borca ilişkin tüm faiz ve kur farkı giderlerinin matrahtan indiriminin reddi.

2- Şirket yönetiminin TTK uyarınca sorumluluğunu yerine amacıyla şirket ortağından “sermaye tamamlama fonu” temin etmesi durumunda; ilgili bedelin bir hizmet karşılığında alınan bedel olarak Kurumlar Vergisi ve KDV'ye tabi tutulması.

3- Nakit sermaye artırımında faiz indiriminden faydalanılabilmesi adına şirket ortaklarınca nakit sermaye artırımını yapılması; ancak artırılan sermayenin ortaklara olan borçların ödenmesi ve/veya dağıtılmamış karların dağıtılması amacıyla kullanılması halinde; söz konusu vergi avantajından faydalanılmasına müsaade edilmemesi.

Bu örneklerdeki ortak özellik, yapılan işlemin yeniden sınıflandırılması ve vergisel çerçevesinin VUK'un 3/B maddesindeki “vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır” hükmü ile değiştirilmesidir. Bu durumda, daha önce yapılan vergilendirme farklılaştırılmadan, işlem vergiyi doğuran olayın ikamesiyle yeniden nitelendirilmektedir. Buna dayanak olarak ekonomik yaklaşımı (ekonomik irdeleme ve dolayısıyla peçeleme kavramını) vermenin mümkün olup olmadığı konusunda bir cevap vermek güçtür.

Zira, ikame vergiyi doğuran olayın aslında verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu ancak kanuna karşı hilenin himaye edilemeyeceği gerekçesiyle mümkün olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Diğer bir deyişle; ekonomik yaklaşım gibi vergi hukukuna özgü olduğu söylenen bir ilke ile birlikte Medeni Hukukun (aynı zamanda Özel Hukuk ve Kamu Hukukunun) en önemli esaslarından biri olan kanuna karşı

hile ile de aynı sonuca ulaşılmaktadır. Görüşüme göre, kanuna karşı hile esaslarının vergiden kaçınma ile mücadelede kullanılması doğrudur, yalnızca burada önemli olan kanuna karşı hilenin vergi hukukunun kendi hususi ilgi alanlarını dikkate alabilecek bir şekilde yapılandırılmasıdır. Bunun peçelemenin öğretimize kazandırılması ile belirli ölçüde başarıldığı sonucuna ulaşılmaktadır. Zira, kanuna karşı hile genel suiistimali önleyici düzenleme iken, özel düzenlemelere (örtülü sermaye, örtülü kazanç dağıtımı) öncelikli olarak uygulanabilmektedir.

Akkaya'nın ifade ettiği; “ekonomik yaklaşım ilkesine hukuki güvenlik ve yasallık ilkelerini ortadan kaldırdığı” yönündeki eleştiriler getirilmesi buradan kaynaklanmaktadır. Bu eleştiriler mevcut olsa da; ekonomik yaklaşım ilkesinin varlık gerekçesinin “mali güce göre vergilendirme ilkesinin ‘özel hukuk işlemleriyle’ kullanılamaz hale gelmesinin önlenmesi” olarak ortaya konulabildiği sonucuna ulaşılmaktadır.<sup>474</sup>

Bu husus, peçelemenin Türk vergi uygulamasına sağladığı en önemli işlevi özetlemektedir.

## **7. Türk Vergi Hukukunda Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Aracı Olarak Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Uygulama Alanı**

Bu bölümde, özellikle üzerinde durulması istenilen, ekonomik yaklaşım ilkesinin oldukça geniş bir uygulama alanının olmasıyla birlikte; esas olarak çalışmada vergiden kaçınmanın önlenmesi aracı olarak nasıl konumlandırıldığıdır. Bu da aslında, vergiden kaçınmanın önlenmesinde VUK 3/B'nin bir nitelendirme unsuru olarak öneminden kaynaklanmıştır.

### **7.1. Öğreti Açısından İlkenin Uygulama Alanı**

Ekonomik yaklaşım ilkesinin Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi hükmü ve gerekçesinden okunmasında birtakım problemler olduğu düşünülse de; bu ilke vergi uygulamasında gerek yargı makamı gerek Vergi İdaresi tarafından kabul görmüştür. Kanunların lafzı ve ruhu ile hüküm ifade etmesi ve tarihi yorum yöntemine başvurularak yasama organının kanun hükümlerini ortaya koymadaki gerekçelerinin araştırılması açısından bakıldığında; vergi uygulamasında sıklıkla gündeme gelen “gerekçenin kanun lafzıyla bağlantısı ve birinin diğeri karşısındaki durumu” tartışması ortaya çıkmaktadır. Kimi durumlar vardır ki; uygulamada lafız gerekçenin çok önüne geçmekte ve gerekçe zamanla önemsiz olarak varlığını

---

<sup>474</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, s. 34,35.

sürdürmektedir. Kimi durumlarda ise gerekçedeki açıklamalar kanun lafzının uygulamasında olmazsa olmaz olarak görülebilmektedir.

Bu düzenlemenin gerekçesinde de daha önce ifade edildiği üzere vergiden kaçınmanın önlenmesi gayesi ile 2365 Sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’nda 3’üncü maddenin düzenlendiği ifade edilmektedir.

Saban’a göre<sup>475</sup> VUK 3/B-1 vergiden kaçınma ile ilgili;

- ne biçimin öze önceliği,

- ne de bu çalışmanın konusunu oluşturan “ekonomik yaklaşım ilkesi”ni,

söylemektedir. VUK 3/B-1 yazara göre hiçbir şey söylememektedir.

Yine Saban’ın belirttiği gibi yargı kararlarına bakıp “ekonomik yaklaşım ilkesinin” kapsamını çizmek istediğimizde de manalı bir sonuca ulaşamamaktadır. Yargı “vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır” şeklindeki ifadesiyle aslında ekonomik yaklaşımdan daha çok vergi kaçırılıp kaçırılmadığı ile bağlantılı bir değerlendirme yapmaktadır.<sup>476</sup>

Çilingir’in eserinde vergi yükünü azaltmaya çalışan kişilerin bu eylemlerinin meşruiyet sınırının belirlenmesinde, yorum yöntemlerinin ve kıyasın uygulanabilme olanakları tartışılmıştır. Yazara göre, vergiden kaçınmayı önlenmesi öncelikle bir yorum ve kıyas sorunudur.<sup>477</sup>

Ancak VUK 3/B maddesinin, Türk Vergi Hukuku’na esas itibarıyla bir nitelendirme kuralı getirdiği kabulünden hareket edildiğinde ve bu gün itibarıyla vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik genel kural olarak bu maddenin ortaya çıkışında, ekonomik yaklaşım ilkesinin “ekonomik irdeleme” boyutunun daha öncelikli olduğu sonucuna bu çalışmada ulaşılmaktadır.

Konuya bir perspektiften bakıldığında; Akkaya’nın 2002 yılındaki eserinde konuyu ele aldığı dönemden bu yana geçen yaklaşık 20 yıllık sürede, VUK 3/B’nin vergi hukuku açısından verginin yasallığı ilkesini zedeleyen olumsuz idari ve yargısal uygulamalarla sebep olabildiği; vergi yükümlüsünün haklarını ihlal eden bir araç haline dönüşebildiği sonucuna ulaşılabilir. Bu noktada; ülkemizde VUK 3/B’ye vergi hukukumuzun bu kadar ihtiyaç duyduğu bir dönemde Almanya’da neden bu yaklaşımın terk edildiği sorusu akla gelmektedir. Bir görüşe göre; ekonomik yaklaşım ilkesine zaten gerek yoktur çünkü bu suiistimali önleyici genel düzenleme (GAAR) dersek; VUK 3/B’nin ancak uluslararası uygulamalarda olduğu gibi

<sup>475</sup> Saban, (“Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in -neliği”) s. 165, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”).

<sup>476</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 44

<sup>477</sup> Çilingir, s. 251 b

belirli koşulların varlığı dahilinde vergi yükümlülerine karşı vergiden kaçınmayı önleyici (belirli bir derece istisnai durumlarda uygulanabilecek) bir hüküm olduğu sonucuna ulaşılabilecektir.

Burada karşılaşılan temel engel gerek ulusal gerek uluslararası düzeyde “vergiden kaçınma” tanımının yapılmasındaki zorluklar olarak belirlenebilir. Bu noktada; diğer bir soru “vergi planlaması” hakkı gibi bir hakkın vergi yükümlüsüne ait olup olmadığı noktasındadır. Buradan da VUK 3/B’nin uygulamada neden ağırlıklı olarak vergi yükümlüsü aleyhinde çalıştığı sorusu sorulabilir. Şunu da belirtmek de fayda vardır. Birçok ulusal veya uluslararası “Özel Suiistimali Önleyici Düzenleme” (SAAR) bünyesinde vergiden kaçınmasının ne şekilde (nasıl) olabileceği tanımlanmıştır. Burada temel problem bu alanların hiçbirisi kapsamına girmeyen hiçbirinin egemenliğine dahil olmayan eylemlerde ortaya çıkmaktadır. Nitekim, Vergi İdaresi’nin ağırlıklı olarak bir işlemi yeniden nitelendirme iştahına sahip olmasının da gerekçesi buradadır. Diğer bir deyişle, Yasama organı vergi yükümlülerinin olası vergiden kaçınma eylemlerinin tamamını öngörme ve buna göre özel düzenleme (SAAR) yapma şansına sahip değildir. Uygulamanın içinde olan İdare ise, vergi yükümlülerinin davranışlarını daha yakından izlemen imkanı ile donatılmıştır.

Bu yönden Oğuzman/Barlas’ın ifade ettiği uyumsuzluk çözümünde her daim hakkın kötüye kullanılması yasağına gidilemeyeceği bunun bir son çare olarak uygulanması gerektiği yönündeki yorum beraberinde İdare; bir çok durumda son çare olan VUK 3/B’yi ilk çare olarak uygulayabilmektedir. Bu durum anayasal vergilendirme ilkelerinin ortadan kalkmasını sağlayacak boyuta ulaşabilir.

Vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki farkın Türk Vergi Mevzuatında nasıl ortaya konulması gerektiği ülkemiz vergi uygulamasındaki problemli alanlardan biridir.

Kaneti, Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin yorumda öz önünde tutulacak olgulardan birini açıkça anmadığı tespitini yapmıştır. Bu olgu, Anayasa’da yer alan ve bireysel özgürlüğü korumaya yönelik olarak vergilerin yasallığı ilkesidir. Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi yasalarının uygulanmasında vergi yükünün yasanın belirlediği çerçevenin dışına taşırılmaması gerektirmektedir.<sup>478</sup>

Daha önce ifade edildiği gibi bu çalışma ekonomik yaklaşım ilkesinin etki gösterdiği alanlardan en çok problemli olduğu düşünülen ve uygulamada duraksamalarla en çok karşılaşılan alan olan “vergisel olguların nitelendirilmesi” alanına odaklanmaktadır. Vergisel olguların nitelendirilmesinde de bir işlem ve eylemin vergiden kaçınma olarak mı yoksa vergi planlaması olarak mı nitelendirileceği konusundaki sınır

---

<sup>478</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 47.

aslında yukarıda sınırı çizilen bireysel özgürlüğün korunması ile hakkın kötüye kullanılması (kanuna karşı hile yapılması) arasındaki ayrımla ortaya çıkarılabilecektir.

Nitelendirme noktasında peçeleme işleminin varlığında işte bu tespitin yapıldığı ve bunun yapılmasının vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasındaki farkı ortaya koymak adına yerinde olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Olağan ve doğal olarak, vergi yasasının vergilendirme konusu sayılmamasından yararlanmak üzere, olağan ve doğal kullanımı dışında başvurulmuş başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemlerine “peçeleme işlemi” (ya da “perdemele işlemi”) denilmektedir.<sup>479</sup>

Kaneti, Vergi yükümlülerinin peçeleme işlemine başvurmasını, kanuna karşı hilenin özel bir türü olarak gördüğü yöndeki tespitini Tipke’ye dayandırmaktadır.<sup>480</sup> Vergi yasasının amacına göre, vergilendirme konusu olan iktisadi sonuca, vergi yasasının doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal biçimle ulaşılmaya çalışılması peçeleme işleminin varlığına işaret etmektedir. Dolayısıyla vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir hukuksal kılıklandırma altında vergi dışı bırakılmak, vergi yasası da bu yoldan dolanmak istenmektedir.<sup>481</sup>

Burada tanımlanan bir davranış biçimidir ve yasaların düzenlemelerine hakim olduğunu düşünen vergi yükümlüsü tarafından bu davranış biçimi pekala bir “bireysel özgürlüğü çerçevesinde yaptığı bir vergi planlaması” olarak düşünülebilir. Ancak burada ortaya çıkmanın “vergiden kaçınma” olduğu konusunda bir tereddüt olmamalıdır. Peçeleme işleminin varlığının tespit edildiği durumda, gerek Yargı Makamı gerek İdare bunun yasal bir davranış biçimi olmadığını bu çalışmada da örnekleri ortaya konulan birçok vesile ile teyit etmektedir.

Peçeleme işlemin varlık şartları olarak Kaneti tarafından ortaya konulan şartlardan biri de “vergi yükümlüsünün vergi yasasını dolanmak için, hukuksal kalıp ve biçimlerden yararlanma olanağını (Anayasal bir hak olan sözleşme serbestisini) kötüye kullanmış olması”dır. TİPKE’nin yaptığı karşılaştırmayı da dikkate alarak yazar burada şu vurguları yapmıştır: “Hedeflenen iktisadi sonuca ulaşmak için, hal ve şartlara göre, olağan ve doğal olarak başvurulması beklenmeyen bir hukuksal kalıp ve biçimden yararlanılmış olması, onun kötüye kullanıldığı anlamına gelir. Amaç sonuçla karşılaştırıldığında; işlemin yapay, olağandışı, doğal akışa aykırı, uyumsuz, iktisadi açıdan anlamsız, gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilebilmesi, kötüye kullanmanın güçlü belirtileridir.”<sup>482</sup> Kötüye kullanma, vergi yasasının

<sup>479</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 49

<sup>480</sup> Klaus Tipke: “Steuerecht”, 11. Baskı, Köln 1987 § 8, 3. (Aktaran: Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 47).

<sup>481</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 49.

<sup>482</sup> Tipke, “Steuerecht” § 8, 6.3.b. (Aktaran: Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 50).

korumadığı belirli bir amaca yönelik bir davranıştır. Bir diğer deyişle, vergi yükümlüsü olayların doğal akışı ile uyum içinde olmayan hukuksal kalıp ve biçimi, vergi yasasını dolanma kastıyla kullanmış olmalı<sup>483</sup>, bilinçli olarak vergilendirme dışı bırakmayı öngördüğü bir “tertibe” (=düzenlemeye) başvurmuş bulunmalıdır.<sup>484</sup>

“Vergi Usul Kanunu’na tıpkı 6102 Sayılı Kanun’un 356 ve 380’inci maddelerinde olduğu gibi “vergi kanunlarına karşı hile” gibi bir madde eklenebilir mi? Burada kanuna karşı hilenin bir türü olan peçeleme işlemi tanımı yapılarak uygulamadaki belirsizlik giderilebilir mi? Böyle bir ilaveye gerek bulunmakta mıdır?” gibi sorular bu çalışma nezdinde özellikle vergiden kaçınmanın önlenmesinde VUK’un 3/B maddesinin işlevinin tartışılmasında gündeme gelebilecek sorulardır.

Rençber’in ifade ettiği gibi; kişiler arasında var olan bir hukuki ilişki vergiden kaçınma amacıyla başka bir biçimde gerçekleştirilebilir veya kişiler arasında olmayan bir hukuki ilişki sırf vergiden kaçınma amacıyla kurulmuş olabilir.<sup>485</sup>

Türk Vergi Hukuku’nun peçeleme kavramına yüklediği önem ve bu kavramdan ifa etmesini beklediği görev gerçekten oldukça kritik ve kapsamlıdır. Kavramın vergi inceleme ve sonrasındaki uyumsuzluk süreçlerinde İdare ve Yargı makamı açısından önemi büyüktür. Kanuna karşı hile ile peçelemenin unsurlarının örtüştüğü, farklılığın yalnızca alana (vergilendirmeye) özgü olarak geliştirilen kavramlarda olduğu şeklindeki tespit<sup>486</sup> de aslında peçeleme kavramının vergi hukuku açısından neden bu kadar ehemmiyet arz ettiğini ortaya koymaktadır. Yargı makamının, vergiden kaçınmayı peçeleme kavramı (dolayısıyla kanuna karşı hile) üzerinden ele aldığı<sup>487</sup> dikkate alındığında kavrama atfedilen önem bir kez daha görülmektedir.

Burada önemli bir problemin yine nitelendirme noktasında çıktığı görülmektedir. Nitekim, taraflar arasındaki hukuki ilişkin nasıl nitelendirileceğine dair bir düzenleme Türk Vergi Mevzuatında bulunmamaktadır.<sup>488</sup> Ayrıca, Saban’ın da ifade ettiği gibi VUK’un 19’uncu maddesinde yer alan “vergiyi doğuran olay” maddesi ve bu maddenin arka planı da bir “hukuki ilişkinin vergi yönünden nitelendirilmesi” konusunda yeterli bir altyapı sağlamamaktadır. VUK’un 3/B maddesindeki “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı”

<sup>483</sup> Tipke, “Steuerrecht” § 8, 6.3.b. (Aktaran: Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 50).

<sup>484</sup> Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 50.

<sup>485</sup> Rençber, s. 87.

<sup>486</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 56

<sup>487</sup> Rençber, s. 96.

<sup>488</sup> Rençber, s. 88.

şeklindeki düzenleme nitelendirme ile ilgili olup; nitelendirme konusunda kullanılacak ilke olan “özün biçime önceliği ilkesi”ni belirlemektedir.<sup>489</sup>

Problemli alana geri dönülürse, VUK 3/B’de yer verilen “gerçek mahiyet”e nasıl ve hangi yöntemle ulaşılabileceğinin düzenlenmediği görülür. Bu noktada yardıma yetişen yine peçeleme kavramı olup; öğretide peçelemenin varlığına ilişkin şartlar olarak ortaya konulan unsurların “gerçek mahiyet” nasıl ve hangi yöntemle ulaşılabileceğine dair ipucu sağlamaktadır.<sup>490</sup>

Tam buradan, tam olarak netleştirilmesi büyük zorluk taşısa da, “vergiden kaçınma” kavramı konusunda bir belirleme yapılması yararlı olacaktır. Vergiden kaçınmada işlem, yasaya uygun bir görünüm arz etmekle birlikte dolaylı biçimde hukuka aykırılık teşkil etmektedir.<sup>491</sup> Ancak bu tanım, söz konusu kavramın vergi planlaması ile sınırını belirlemek konusunda yetersiz kalmaktadır.<sup>492</sup>

Türk Vergi Mevzuatında vergiden kaçınmayı önleyici genel kural (genel suiistimali/kötüye kullanmayı engelleyici kural) Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki düzenlemedir. Aralık 2015’te gündeme gelen Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı’nda<sup>493</sup> bu maddede ilave birtakım düzenlemeler yapılmak istenmesinin altında yatan nedenin bu olduğunu düşünüyorum. Yine de VUK 3/B’nin hangi eylemlerin veya işlemlerin vergiden kaçınma teşkil edeceğinin tespiti konusunda yeterli bir açıklık sağlamadığı söylenebilir. Bu noktada; VUK 3/B’nin son paragrafında yer alan “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” hükmü; prensip olarak hayatın olağan akışına aykırı özel hukuk sözleşmelerini hedef alabilecek ve bunlara karşı vergi mevzuatına vergiden kaçınmayı önleyici genel bir prensip kazandıracak kapasitededir.

Hangi eylemlerin vergiden kaçınmayı teşkil edeceği tartışma bir yönüyle de gereksiz görülebilir. Nitekim, mali bir yükümlülüğün (vergiden) kaçınma iktisadi bir kavram olup, değişen ve sürekli gelişim halinde olan ekonomi ve finans dünyasında durağan bir tanımdan hareket etmek; ihtiyaca hizmet etmeyen bir düzenleme anlamını taşıyabilir.

---

<sup>489</sup> Saban, “Vergi Hukuku”, s. 49.

<sup>490</sup> Rençber, s. 88.

<sup>491</sup> Rençber, s. 93.

<sup>492</sup> Billur Yaltı: “Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişinde Türkiye Uygulaması”, s. 456 (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”)

<sup>493</sup> [http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016\\_02\\_vuk\\_tasaricalismasi.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_vuk_tasaricalismasi.pdf), (Erişim: 26.09.2022)

Yaltı, uluslararası alanda “vergiden kaçınma” olarak adlandırılan durumun, ulusal planda “peçeleme işlemi” şeklinde ifade edildiğini belirtmektedir.<sup>494</sup> Öte yandan, Türk Vergi Mevzuatında “peçeleme”nin (bu anlayışı uyarınca diğer bir deyişle “vergiden kaçınma”nın) sonuçları itibariyle ayrı bir düzenlemeye konu edilmemesi söz konusudur.<sup>495</sup>

Bu iki kavramın birbirine yakın olup olmadığı ve bir anlamda uluslararası alanlarda vergiden kaçınma olarak ifade edilen terimin Türk Vergi Mevzuatımızda peçeleme ile tüm kapsamı ile kavranıp kavranmadığı da incelenmesi gereken bir konudur.

Şanver, “vergi peçelemesi” olarak adlandırdığı peçeleme terimi için “vergide kaçamak” terimini de eş anlamlı olarak kullanmıştır.<sup>496</sup>

Vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin konumu; VUK 3/B’nin bu günkü haliyle yazıldığı 40 yıl öncesine değil, bunun daha da öncesine ilişkin bir tartışmaya dayanmaktadır.

“Vergi hukuku”nun bağımsız bir hukuk dalı olarak ortaya çıkması ve idare hukuku bünyesinde özel hukuk ile olan ilişkisi de bu anlamda önem taşımaktadır.<sup>497</sup>

İdari işlemlerin bazılarının hukuka uygunluğu, pekala bir özel hukuk işlemine dayanabilecektir. Bu işlemlere “özel hukuk alanıyla etkileşen idari işlemler” denilebilir. Yazara göre bazı durumlarda bir idari işlemle bir özel hukuk işlemi arasında sıkı bir ilişki bulunmaktadır.<sup>498</sup>

Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinin ispatın konusu, delil ve ispat yükü ile ilgili hükümler taşıdığı da göz ardı edilmemelidir.<sup>499</sup> Bu bağlamda, vergiden kaçınma ile ilgili bir yasal düzenlemeye dayanma ihtiyacının ortaya çıktığından; bu tartışmanın VUK’un 19’uncu maddesi ekseninde yapılması gerektiği yönündeki görüş<sup>500</sup> de kayda değerdir. Nitekim, vergi uyumsuzluklarında; vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin sübuta erdirilmesi gerekmekte; vergi yargılaması mekanizmasındaki ana

<sup>494</sup> Yaltı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s. 290.

Yazar, Kaneti, Öncel, Kumrulu ve Çağan, Uluatam ve Methibay ile Şanver’in peçeleme işlemleri olarak yaptığı tanımları esas alarak bu sonuca ulaşmaktadır.

Kaneti, “Vergi Hukuku”, s. 49; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 26; Şanver, “İşletme Vergiciliği”, s. 79;

Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay: “Vergi Hukuku”, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001, s.93.

<sup>495</sup> Yaltı, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, s. 290.

<sup>496</sup> Şanver, “İşletme Vergiciliği”, s.79.

<sup>497</sup> Ersin Nazalı, “Hukukun Vergisi-1”, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014, s. 77

<sup>498</sup> Akıllıoğlu, Tekin: “Ticaret Bakanlığı’nın Anonim Ortaklık Ana Sözleşme Değişikliğine İzninin Çıkardığı Yönetim Hukuku Sorunları”, BATİDER, C.10, S.2, s. 467, 469 (Aktaran: Dilşat Yılmaz: “İdare Hukuku ve Özel Hukuk Arasında Yarışma mı Uzlaşma mı?”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S.2, 2013.)

<sup>499</sup> Güneş: “Vergi Hukukunda Deliller”, s. 176

<sup>500</sup> Saban, s. 137, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”)

sorun, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin araştırılması ve ortaya çıkarılması olmaktadır.<sup>501</sup>

VUK'un 3/B maddesinde yasal dayanağını bulan ekonomik yaklaşım ilkesinin, vergiden kaçınmaya yönelik bir tanım vermediği; yalnızca vergi hukukunda gerçeklik ilkesini ortaya koyduğu düşünülebilir.

Şenyüz'e göre; ekonomik yaklaşım ilkesini iki şekilde yorumlamak mümkündür. Birincisi, özel hukuk açısından geçerli sayılan bir sözleşme, vergiyi doğuran olaya yönelik gerçek ekonomik mahiyeti yansıttığı durumda doğal olarak vergileme buna göre yapılacaktır. İkincisi, özel hukuka göre geçerli yapılmakla birlikte vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinin önlenmesi halinde, vergilendirmenin gerçek mahiyeti ne ise ona göre işlem yapılacaktır. Bu yaklaşım, vergi hukukunda "gerçeklik ilkesini" ortaya çıkarmaktadır.<sup>502</sup>

Saban, mevcut hukuk sistemimizde vergiden kaçınma olarak değerlendirilen bir eyleme karşı, yasal hiçbir önlem alınamayacağı sonucuna Heidegger'in varlık felsefesi çözümlemesiyle ulaşmıştır. Yazara göre "Geleneksel felsefe, kavram ve gerçeklik arasında bir uygunluk arar. Heidegger bu uyuşmanın düşüncede gerçekleştiğini söyler. Kavram ile şey arasında zihnimizde bir apaçıklık olmalıdır. Bu apaçıklıkla varlıkların gizlilik örtüsü kaldırılır. Apaçıklığa ulaşmak için zihnimiz özgür olmalıdır. Eğer vergi kanunlarında bir norm yoksa özgürce apaçık hale getirilecek bir varlık da yoktur. Bu açıdan bakıldığında, VUK 3. maddesinde vergiden kaçınmaya ilişkin bir norm yoksa bu maddeden yola çıkarak, vergiden kaçınma kavramının apaçıklığına ulaşmak mümkün değildir. O halde yasada bir düzenleme olmadıkça vergiden kaçınmaya ilişkin bir yorumla uygulama yapmanın olanağı da yoktur."<sup>503</sup>

Bu tartışmanın farklı açılardan yapılması gerektiğini düşünmekle birlikte; herhangi bir hukuk dalında gerçeklik ilkesini ortaya koymak için yasal düzenlemeye gerek olmaması gerekir. Diğer bir deyişle, vergi uygulamasında gerçeklik ilkesi için VUK'un 3/B maddesine gerek bulunmamaktadır.

VUK'un 3/B maddesinden ekonomik yaklaşım ilkesinin çıkarılmış olması, gerçeklik ilkesinin bu sayede vergi yazınıza kazandırıldığı savına dayanak sağlayacak durumda değildir. Ekonomik yaklaşım ilkesi piyasa ölçeği olan bir kavram olarak<sup>504</sup> öncelikle ekonomik bir olgunun kapsanmasını ve vergiyi

<sup>501</sup> Güneş: "Vergi Hukukunda Deliller", s. 176

<sup>502</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, s.20, (Aktaran Nazal: "Vergi Hukuku- Özel Hukuk İlişkisi ve VUK'un 3. Maddesinde Yer Alan Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Uygulanması", Yaklaşım Dergisi/ Ocak 2008 / Sayı: 181)

<sup>503</sup> Çilingir, s. 251.

<sup>504</sup> Saban, "Vergi Hukuku", s. 51

doğuran olayın tespitinde ekonomik içeriğin dikkate alınarak nitelendirme yapılmasını amaçlayan bir ilkedir.

## 7.2. Yargı Kararlarında İlkenin Uygulama Alanı

VUK'un 3/B maddesinin yarattığı vergi uyumsuzlukları, konunun Yüksek Yargı'nın önüne gelmesine ve bu kapsamda yargı makamının görüş belirtmesine sebep olmuştur.

Saban'a göre; yargı "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır" şeklindeki ifadesiyle aslında ekonomik yaklaşımdan daha çok vergi kaçırılıp kaçırılmadığı ile bağlantılı bir değerlendirme yapmaktadır.<sup>505</sup>

Bu görüşten hareket edildiğinde, konuya ilişkin bazı yargı kararlarında en azından vergiden kaçınma ile bağlantılı değerlendirmelerin olması beklenmektedir. Öte yandan, vergiden kaçınmaya dair genel bir kural, prensip olarak özel bir kuralın olmadığı yani kanun koyucunun vergiden kaçınma ile ilgili olası bir alanda gerekli hususi düzenlemeyi yapmadığı durumda uygulama alanı bulabileceğinden; konuyla olan sınırlı ilgisi düzeyinde hakim tarafından hukuk yaratılması konusuna değinilmesi uygun olacaktır.

Furtun'a göre tüm hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da boşluk durumları ortaya çıkabilmektedir. Bu hukuk dalının ekonomik ve sosyal koşullarla yakından ilgili, oldukça teknik bir hukuk dalı olması ve bu alanda yapılan sık yasa değişiklikleri gibi pek çok nedenden ötürü vergi yasaları boşluk içeren bir hal alabilecektir. Vergi hukukunda boşlukların kim tarafından ve nasıl doldurulacağı, bu hukuk dalının hakim tarafından hukuk yaratılmasına elverişli olup olmadığı, boşlukların özellikle kıyas yöntemi aracılığıyla doldurulup doldurulamayacağı uzun süre kuramsal planda tartışılan temel sorunlardan biri olarak görülmüştür.<sup>506</sup> Bu tartışmada hakim olan görüş; vergi hukukunun pozitifliği yüzünden bu dalda Yargı organı aracılığıyla hukuk yaratmanın mümkün olamayacağı, verginin yasallığı ilkesi nedeniyle vergilendirme alanında düzenleme yapma (norm koyma) yetkisinin münhasıran Yasama organına ait olduğu, sadece Yasama organının yasalarındaki boşlukları, yasa değişiklikleri yaparak doldurabileceği şeklinde bir görüş ortaya çıkmaktadır. Bu görüş uyarınca, ceza hukuku ile vergi hukuku arasında, nitelik

---

<sup>505</sup> Saban, "Vergi Hukuku", s. 44

<sup>506</sup> İdris Hakan Furtun: "Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri", Ankara, Yetkin Yayınları, 2009, s.171.

bakımından esaslı bir fark bulunmamaktadır. Bu bağlamda, ceza hukuku bakımından getirilmiş bulunan kıyas yasağı, vergi hukukunda da geçerlidir.<sup>507</sup>

Yazar; VUK'un 3'üncü maddesinin vergi yasalarının uygulanması sırasında uyumsuzluğun çözümüne dair esnek bir hüküm verme imkanı sağladığını ifade etmektedir. Türk hukukunun temel kodlarından ve Türkiye Cumhuriyeti Devleti hukuk sisteminin esaslı unsurlarından biri olan Medeni Kanun'un başlangıç hükümlerinde, vergi hukukunun sistem gerekleri ile bağdaştığı ölçüde (hukuk yaratmak konusunda) yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.<sup>508</sup>

Yargı kararlarında, özellikle Medeni Kanun'un esaslarından olan hakkın kötüye kullanılması yasağının vergilendirme ile ilgili davalarda da kullanımına imkan sağlandığı görülmektedir. Ayrıca, karar metinlerinde yer almasa da "peçeleme" kavramı neticesinde vergi idaresince ileri sürülen vergiden kaçınmaya karşı, kötüye kullanımı önleyici genel kuralın uygulama alanı bulmasını onayan birçok yüksek mahkeme kararı vardır.

Bu noktada; çalışma sırasındaki ilginç bir gözlem de vergiden kaçınmanın önlenmesinde ekonomik yaklaşım ilkesine yaygın şekilde atıf yapan bir yargı kararıyla ilgilidir. Ancak bu atfı yapan yüksek mahkeme Danıştay'dan ziyade "vergi suç ve cezası" perspektifinde konuyu ele alarak hüküm tesis eden Yargıtay'dır<sup>509</sup>. "Vergi kaçakçılığı" penceresinde yapılan bu değerlendirmede iki husus dikkat çekmektedir.

1- VUK'un 3/B maddesi özün biçime önceliği ilkesi ve gerçeklik ilkesi altında vergi kaçakçılığı suçu açısından ele alınmıştır.

2- Vergi güvenlik müessesesi (veya vergiden kaçınmayı önleyici kural) olarak nitelenebilecek Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesindeki transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesi "özel" (SAAR), VUK 3/B maddesi ise "genel" (GAAR) suiistimali önleyici düzenleme olarak tanımlanmıştır. Sonrasında ise transfer fiyatlandırması düzenlemelerine göre VUK'un 3/B maddesindeki GAAR'a dayanılarak karar tesis edilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin E.1982/3668, K.1982/4803 sayılı Kararı<sup>510</sup> da, aşağıda yer verilen metniyle, vergiden kaçınmanın tespitine yönelik önemli fikirler vermektedir.

---

<sup>507</sup> Furtun, s.173.

<sup>508</sup> Furtun, s. 176.

<sup>509</sup> Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 10.12.2015 tarih ve E. 2015/2797, K. 2015/8510 sayılı Kararı  
www.kazanci.com, (Erişim: 20.09.2019)

<sup>510</sup> www.kazanci.com, (Erişim: 05.09.2019)

*“... Gerçi hukuka uygun ve bir hüküm ifade eden sözleşmelerle vergiden kaçınma olanaklarının yaratılması da amaçlanabilir ve Medeni Hukuk için geçerli olan bu sözleşmeler Vergi Hukuku için muteber addedilmeyebilir. Ancak bu halde dahi sözleşmenin,, vergiden kaçınma amacına yönelik olduğu delillendirilmeli hiç değilse kesin belirtileri bulunmalıdır.*

*Ülkemizde iş sahiplerinin ticari faaliyetlerini ilerde çocuklarına devretmek ve onları buna hazırlamak amacıyla, erken yaşlarda işlerine ortak etmeleri sık sık görülmektedir.*

*Yükümlünün reşit olan oğlunu işine ortak etmesini bunun dışında bir nedene bağlayacak herhangi bir belirti yoktur. Bu ortaklık nedeniyle başka bulgular olmadan sadece yükümlünün hissesinin düşmesi, oğlunun da daha düşük nispetlerde vergilendirilmesi ve bu tarihlerde tahsilde bulunması, ortaklık sözleşmesinin vergiden kaçınma amacına yönelik olduğunun kabulü için yeterli sayılmamalıdır.”*

Yüksek Yargı’nın içtihadında yer bulduğu şekliyle ekonomik yaklaşım ilkesine bakıldığında; “Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçirilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. Vergi yükümlülere özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere peçeleme sözleşmeleri adı verilir. Peçeleme, borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır.” değerlendirmesinin savcılık makamınca ileri sürüldüğü ve bu değerlendirme çerçevesinde karar tesis edilen Danıştay Kararları olduğu görülmektedir.

Örneğin, Danıştay 3. Dairesi’nin 30.06.1997 tarih ve E:1997/906, K:1997/2743 sayılı Kararı’nda<sup>511</sup> Adana Birinci Vergi Mahkemesinin 05.12.1996 gün ve E:1996/724, K:1996/1065 sayılı kararının bozulmasına oyçokluğu ile karar verilmiştir. Danıştay Savcısı tarafından, Adana Birinci Vergi Mahkemesi’nin kararının bozulması gereği söz konusu kararda şu şekilde ifade edilmiştir:

*“... Önemli olan maddenin konuluş amacına uygunluk açısından vergiyi doğuran olayın değerlendirilmesidir. Bu, VUK.nun 3. maddesinin B fıkrasında yer alan vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır hükmüyle öngörülen ekonomik yaklaşım kuralı doğrultusunda yapılması gereken bir değerlendirme olmalıdır. Vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım, yasanın vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçirilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin*

<sup>511</sup> www.kazanci.com, (erişim: 05.09.2019)

esas alınması anlamını taşır. Vergi yükümlülerinin özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı güdüyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmelere peçeleme sözleşmeleri adı verilir. Peçeleme, borçlar hukukunun muvazaa kavramı ile benzerlik gösterir. Her ikisinde de gerçek irade ile açıklanan arasında kasıtlı bir uyumsuzluk vardır. Bu açıklamalar ışığında olayı irdelediğimizde, satıcı şirketin alıcı şirkete mal değil mal bedelini dövize endeksli borç olarak verdiğini ve KVK. 16. ve 15/2. maddelerinin konulduğu sırada enflasyon, TL.'nin değerini yitirmesi, dolayısıyla kur farkı gibi ekonomik oluşumlar söz konusu olmadığından faiz deyiminin kur farkı adı altında yapılan ödemeleri de kapsadığını kabul etmek ekonomik yorum kurallarının doğal bir sonucu olmaktadır. Buradan hareketlerde 1994 yılında peçeleme sözleşmesi niteliğindeki satış sözleşmesiyle satılan mal bedelinin alıcı şirketçe yıllar boyunca kurum bünyesinde kullanıldığı ve kur farkı adı altında nemalandığı kabul edilmelidir. Satıcı şirket zararlı ve zor durumda olduğundan, olayı vergiye tabi kurumun ihtiyacı olan sermayenin ona, sermaye artırımını yoluyla sağlanması olanağı var iken, borç verilmek suretiyle sağlandığı ve kazancından bir kısmını, kur farkı olarak ve kurum içinde vergiye tabi tutulmaksızın, zararlı olduğu için kurumlar vergisi ödemeyecek olan diğer kuruma aktardığı biçiminde görmek zorunlu olur. Zira yasa koyucunun örtülü sermaye müessesesini getirmekteki amacı kurum kazancının aşındırılmasının önlenmesidir. Bu nedenlerle yükümlü kurumun vadeli olarak küspe satın alma yöntemi ile aynı aileye mensup kişilere ait diğer bir şirkete dövize endeksli borçlanması örtülü sermaye unsuru kabul edilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı gibi, bu borçlarla kurumunun özsermayesi arasındaki nispetin değil ödenmesi gereken sermaye ile borçlar arasındaki nispetin nazara alındığı ve emsali kurum araştırılmadığı yolundaki iddiada da, kurumun özsermayesi olan (Aktif toplamı olan 154.587.969.420 TL den borçların toplamı olan 150.613.592.517 TL'nin düşürülmesinden sonra kalan miktar 3.974.376.903 TL'nin 145.571.765.000 TL borç tutarının 36.393 katı olması karşısında geçerli bir iddia değildir. Emsali kurumla kıyaslama ise, 16. madde hükmünün işlerliğini önlememek kaydıyla başvurulacak bir unsur niteliğindedir. Bu koşul durumun normal ticari icaplara uyup uymadığının tespiti ile ilgili bir ispat aracıdır. Yani, kurumun yaptığı borçlanmanın, özsermayeye oranı yönünden değerlendirilmesi kurumun kendi şartlarına göre yapılmalıdır. Borçlanılan tutar özsermayenin 36 katı gibi çok büyük bir oranda fazla olduğunda bu durum normal ticari icaplara uymadığından, artık mutlaka emsal kurum araştırılmasına gerek olduğu söylenemez. Nitekim söz konusu, hükmün gerekçesinde de böyle bir açıklamaya yer verilmektedir. Bu durumda, örtülü sermaye için yasada öngörülen koşulların gerçekleştiği sonucuna varıldığından, tarhiyatı terkin eden mahkeme kararında yasaya uyarlık bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulü ile vergi mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmektedir.”

Bu karardaki düşünceyi isabetli olarak yorumlayan Güneş<sup>512</sup> de Şanver'in<sup>513</sup> de konuyla ilgili savlarına yer vererek ekonomik yaklaşım ilkesinin;

- yasaya karşı açık bir bono olmadığını,
  - noksan yasal durum için temel olamayacağını,
  - ölçülü ve hakça değil diye yasa kuralını bir yana bırakamayacağını,
  - yasa kuralına bağlılık<sup>514</sup> ilkesini zedeleyemeyeceğini,
  - yasa kuralının olağan anlamını aşamayacağını,
  - var olan olay yerine varsayılan olayı koyamayacağını,
  - yasa kuralı ile olayı zıtlıştıramayacağını,
  - serbest hukuk akımına veya hisse göre kararlar kuralı veya olayı değiştiremeyeceğini,
  - yükümlünün hukuksal işlemlerini güçleştiremeyeceğini,
  - yükümlüden Maliye'nin amaçlarına göre<sup>515</sup> davranmasını isteyemeyeceğini,
  - özel ekonomik arzuların gerçekleştirilmesi amacı yapılamayacağını,
- belirtmektedir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin peçeleme sözleşmelerinin varlığının tespitine yönelik Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 17.05.2004 tarih ve E. 2003/1906, K. 2004/1087 sayılı kararında “Vakıf üniversitesine bağışta bulunan şirketin yaptığı bağışın, şirkete sermaye taahhüdü olarak geri dönmüş olması bağışın niteliğini değiştirmeyeceği” belirtilerek İdare'nin peçeleme sözleşmesinin varlığı konusundaki savları reddedilmiş ve vergi yükümlüsü lehine karar verilmiştir. Bu karar metninde yer alan aşağıdaki açıklamalar, ekonomik yaklaşım ilkesinin farklı Yüksek Mahkeme kararlarında farklı şekilde ele alınabildiğini göstermektedir:<sup>516</sup>

“1997 yılı işlemleri incelenen davacının ... Üniversitesine yaptığı bağışlar eleştirilerek düzenlenen inceleme raporuna göre tespit edilen matrah farkı üzerinden kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp,

<sup>512</sup> Güneş: “Vergi Hukukunda Deliller”, s. 485.

<sup>513</sup> Şanver: “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, Ord. Prof. Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul, 1981, s.195 (Aktaran: Güneş: “Vergi Hukukunda Deliller”, s. 485, 486)

<sup>514</sup> Buradaki ifadenin verginin yasallığı ilkesine vurgu yaptığı kanaatine varılmaktadır.

<sup>515</sup> Hazineci yaklaşım olarak da ifade edilebilir.

<sup>516</sup> www.kazanci.com, (Erişim: 14.09.2022)

vergi aslı ve aslı aranmayan geçici vergi için ağır kusur cezası kesilmiştir. . Ankara 5. Vergi Mahkemesi 11.6.2003 günlü ve E:2002/826, K:2003/581 sayılı kararıyla; olayda, ... Holding Anonim Şirketine bağlı şirketlerden olan davacının, adı geçen holdingin %99.99 paylı ortağı ... Üniversitesine bağış yaptığı, üniversiteye bağışlanan tutarın büyük bir kısmının holdinge sermaye taahhüt ödemesi olarak aktarıldığı, holding tarafından da bu tutarın tamamına yakın kısmının yine sermaye taahhüt ödemesi olarak bağış yapan şirkete geri döndüğü, bu süreç içinde şirkete geri dönen tutarların vergilendirilmeksizin sermayeye eklendiği, dolayısıyla bağış adı altında sermayeye eklenen paranın vergiden arındırılmasının amaçlandığı belirtilerek düzenlenen inceleme raporuna göre geri döndüğü iddia edilen tutarın matraha eklenmesi suretiyle tarhiyat yapılmış ise de, bağış ve sermaye artırımının iki ayrı hukuksal durum olduğu ve birbirinden bağımsız yasal düzenlemelere tabi bulunduğu, bağış yapan ve sermaye taahhüt ödemesinde bulunan şirketlerin aynı bünye içerisinde yer almasının her iki işlemin mutlak surette birbiriyle ilişkilendirilmesini gerektirmeyeceği, kaldı ki bu süreci yasaklayan bir düzenlemenin de mevcut olmadığı, inceleme raporunda belirtilen hususların ve yapılan tespitlerin varsayıma dayalı olduğu, dolayısıyla ortada inceleme elemanının belirttiği gibi muvazaa ya da peçeleme sözleşmesinin varlığından söz edilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı İdare bağış adı altında aktarılan paranın şirkete sermaye artırımı olarak geri döndüğünü, peçeleme ile geri dönen tutarların vergi dışı bırakıldığını bu nedenle yapılan tarhiyatın yasal olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. ... Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 17.5.2004 gününde oyçokluğuyla karar verildi.”

Oyçokluğu ile alınan bu karar<sup>517</sup> ile ilgili iki önemli husus göze çarpmaktadır. Bunlardan biri; iki işlemin birbiri ile ilişkilendirilmemesidir. Bu durum vergi mevzuatımızda, bu çalışmada karşılaştırmalı hukuk olarak ele alınan ABD’deki “basamaklı işlemler öğretisi”nin olmadığı bir sonucu olarak düşünülebilir. Diğer bir deyişle, Yüksek Mahkeme buradaki işlemleri bir bütün olarak ele almamıştır.

Konu açısından daha önemli olan unsur ise vergi mahkemesinin karar metninde yer alan ve Yüksek Mahkeme tarafından da kabul gören; “vergi yükümlüsünün gerçekleştirdiği bu süreci yasaklayan bir düzenlemenin mevcut olmadığı” yönündeki tespittir. Diğer bir deyişle, buradaki süreç vergiden kaçınma

---

<sup>517</sup> “Azlık Oyu: İnceleme elemanınca davacının bağış adı altında, Holding bünyesindeki şirketlerin bir kısmının kayıtlı sermayelerinden fazla tutarda sermaye aktardığı belirlenerek düzenlenen rapora göre yapılan tarhiyatta yasaya aykırılık görülmediğinden aksi yöndeki mahkeme kararının bozulması gerektiği oyu ile karara karşıyım.”

(karardaki ifade ile paranın vergiden arındırılması) amacıyla gerçekleşmiş olsa dahi, bu süreçte vergi yükümlüsünün eylemini yasaklayan bir düzenlemenin olmadığı belirtilmiştir.

Bunun devamında ele alınan “muavazaa ya da peçeleme sözleşmesinin varlığından söz edilemeyeceği” şeklinde ortaya konulan tespit ve “peçeleme ile geri dönen tutarların vergi dışı bırakıldığını bu nedenle yapılan tarhiyatın yasal olduğu” yönündeki idari yaklaşımın reddedilmesi de önem arz etmektedir.

Son olarak kararın oyçokluğu ile alınmış ve azlık oyunda Vergi İdaresi’nin yaklaşımına (vergi inceleme raporuna) göre yapılan tarhiyatın yasaya uygun olduğu görüşü belirtilmiştir. Bu husus da ele alındığında; ekonomik yaklaşım ilkesinin ve peçeleme kavramının vergi yargısınca ele alınmasında bazı tereddütlerin gündeme gelebildiğini ve yeknesak bir yaklaşımın ortaya çıkmadığını göstermektedir.

### **7.3. İdare’nin Yaklaşımı Uyarınca İlkenin Uygulama Alanı**

Ekonomik yaklaşım ilkesinin bu günkü vergi uygulamasının tamamına hakim olduğu şeklinde bir yorum tartışmaya açılabilir. İlkenin Vergi İdaresi’nin pek çok uygulamasında izlerini görebilir; Yargı makamının tesis ettiği hükümlerin birçoğunda Vergi Usul Kanunu’nun “vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınması”na yönelik hükmüne vurgu yapıldığı tespit edilebilir.

Yargı makamının Vergi Usul Kanunu’nun “ispat” başlıklı bu düzenlemesini esas alması bir uyuşmazlığın çözümü noktasında ispatlama vasıtalarının tespitine yönelik olduğundan anlaşılabilir karşılanması gerekir. Ancak, Vergi İdaresi’nin vergi yükümlülerinin VUK’un 413’üncü maddesi kapsamında izahat vermek amacıyla özelge verirken dahi bu hükme vurgu yapması; ispattan daha çok yorum ve nitelendirme noktasındaki bir hususa işaret etmektedir. Bu yönden bakıldığında; öğretide de zaman zaman ifade edildiği üzere VUK’un 3/B maddesindeki “ekonomik yaklaşım ilkesi” (bazı yazarlar bunu varsayımsal ekonomik yaklaşım ilkesi olarak ifade etmektedir.<sup>518</sup>) olmasa da pekala bu yorum ve nitelendirme yapılabilir. Nedenine gelince; hiçbir hukuk dalında “hakkın kötüye kullanılması”na ve “kanuna karşı hile” yapılmasına müsamaha gösterilmemesi gerekir.

İşte vergi hukukumuzda giren “peçeleme”, “kanuna karşı hile”, “hakkın kötüye kullanılması” gibi kavramların arka planına baktığımızda her ne kadar VUK’un 3/B maddesinin görüldüğü düşünülse de aslında bunların arka planında Medeni Hukukumuzda ifade edilen terimlerin olduğu sonucuna ulaşılabilir.

---

<sup>518</sup> Saban, “Vergi Usul Kanunu 3/B,1’in -neliği” (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”), s. 164, 165.

Kanuni düzenlemelerde vergiden kaçınmaya yönelik bir hüküm olmamakla birlikte, İdare'nin "vergiden kaçınma" terimini kullandığı metinlere rastlanabilmektedir.

Bu çerçevede İdare'nin Tebliğ nezdinde yer verdiği çok ender açıklamalardan biri, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>519</sup> (Seri No:1) "9.2.2. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesinin şartları" başlığı altındaki şu açıklamalardır:

"Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle<sup>520</sup> devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir."

Burada yer verilen açıklama sadece devrolan bir şirketin geçmiş yıl zararlarının devralan şirket nezdinde mahsubu ile ilgili ve sınırlı olarak görülebilir. Aksi takdirde, bir eylemde ekonomik gerekçe bulunmadığı ve eylemin sadece vergiden kaçınma amacına yönelik olduğu tespit edilirse İdarece eleştiriye uğrayabilir.

İdare'nin VUK 3/B kapsamındaki değerlendirmelerinde; gerçek durumun tespitine (gerçeklik ilkesine) yönelik özün önceliği ilkesi kapsamında yorum geliştirebildiği görülmektedir. Bu yaklaşımdan tam anlamıyla bir vergiden kaçınma ile mücadele tanımı çıkması zor görülebilecektir.

Kiralamış olduğu mağazanın tadilat ve dekorasyon işi için ödeme yapan, dekorasyon işinin tamamlanmasından sonra fatura verilmemesi nedeniyle işi yapan şahsı vergi ihbar hattına ihbar edilmesine rağmen sonuç alamayan ve dolayısıyla ödediği tutarı avanslar hesabında bekleten vergi yükümlüsünün, söz konusu tutarı Özel Maliyetler hesabına ve ilgili sabit kıymet hesaplarına kaydedip amortisman yoluyla itfa edilip edilemeyeceği hususlarına yönelik Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 26.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[8-2015/265]-88713 sayılı Özeldes<sup>521</sup> bu yaklaşımı yansıtmaktadır. Bu özeldede birçok kanuni düzenlemeye verilmekle birlikte Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır..." hükmünün yer aldığı belirtilmiş ve şu görüş ortaya konulmuştur:

<sup>519</sup> 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>520</sup> 2010 yılında ABD yazınına dahil olan düzenlemeye bakıldığında; ilgili değişikliğin hakların kullanımında bir kötüye kullanmadan çok "ekonomik öz" öğretisine işaret ettiği görülmektedir.

<sup>521</sup> www.gib.gov.tr (Erişim: 25.10.2020)

“.... yaptırdığınız tadilat ve dekorasyona ilişkin harcamaların defter kayıtlarınıza intikal ettirilerek aktifleştirilebilmesi Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi suretiyle mümkün bulunmaktadır. Söz konusu tadilat ve dekorasyon harcamalarına ilişkin faturanın ilgili firmadan alınamaması durumunda, söz konusu harcamaları aktifleştirebilmeniz ancak, satıcı firma hakkında yapılacak bir vergi incelemesi sonucunda işlemin gerçekliği yanında ilgili firma kanuni defterlerinde kayıt altına alındığının inceleme raporu ile ortaya konulması halinde mümkün olabilecektir. ... Öte yandan, belirtilen şekilde yapılacak bir tespit sonrasında aktifleştirebileceğiniz harcamalar için amortisman ayırabileceğiniz tabiidir.”

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 21.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1085 sayılı Özelgesinde<sup>522</sup>; inşaat işiyle uğraşan bir vergi yükümlüsünün kazançlarının vergilendirilmesi durumuna yönelik şu belirlemelerde; Vergi İdaresi’nin “vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti”nden uzaklaşmamak adına koyduğu şu görüş ve görüşte yer alan muvazaa terimi dikkat çekmektedir: “... inşaat devam ederken kat irtifakı kurulmak suretiyle alıcıya fiilen teslim edilen gayrimenkullerde vergiyi doğuran olay, gayrimenkullerin tamamlanarak bunlar üzerindeki tasarruf hakkının alıcılara devredilmesi ile gerçekleşeceğinden, inşaat devam ederken arsa üzerine kat irtifakı kurulmak suretiyle yapılan satışlar karşılığında tahsil edilen bedellerin, avans olarak değerlendirilmesi ve inşaatın tamamlanıp teslimin yapıldığı yılın kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ancak, dairelerin tamamlanması ile ilgili muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı tabiidir.”

Burada muvazaalı bir durumun tespit edilmesi denilmesi yerinde değerlendirilmeyebilir. Zira muvazaa kapsamında olmayıp peçeleme kapsamına giren bir muamele olduğunda cezai herhangi bir işlem uygulanamayacağı gibi bir anlam çıkabilecektir. Vergi İdaresi’nin özelge bazında peçeleme terimine yer verememesinin (muvazaaya yer vermesinin) sebebi muvazaanın aksine peçelemenin bir kanuni düzenlemeye dayanmamasındandır. Vergi uygulamasında bu kadar yaygın uygulama alanı bulabilen, İdare’nin incelemelerinde gündeme getirilebilen, öğretide kabul gören, yüksek mahkeme kararlarında kabul edilen peçelemenin sağladığı vergiden kaçınmayı önleme işlevine; bir yasal düzenleme olmadığından özelgelerde rastlanılmamasının doğal olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bir GAAR olarak peçeleme, idarenin duruma göre vergi incelemesi neticesinde her vaka özelinde geliştirebileceği bir yaklaşım olarak görülmektedir.

---

<sup>522</sup> www.gib.gov.tr, (25.11.2020)

Bu noktada; terimler olarak “kanuna karşı hile”, “özün biçime önceliği” ve “genel kaçınma karşıtı hükümler (GAAR)” arasında anlamlı bir ayrım yapılamamasının nedeninin; hepsinin de işlemin özünü kavramaya yönelik hukuki yaklaşımın birer tamamlayıcısı olmalarından kaynaklandığını belirtmek yararlı olacaktır.<sup>523</sup>

Dolayısıyla, aşağıda belirtilecek İdari yaklaşımlarda gündeme gelen VUK 3/B’de yasal düzenlemesini bulmuş ekonomik yaklaşım ilkesinin bu kavramlar ekseninde (“özün biçime önceliği”, “GAAR”, “peçeleme”, “kanuna karşı hile”) değerlendirilmesi uygun olacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın şüpheli ticari alacaklara karşılık ayrılmasına yönelik verdiği 11.04.2014 tarih ve 11395140-105[323-2012/VUK-1- . . .]-880 sayılı Özelgesi’nde<sup>524</sup> yer alan şu açıklamalar da işlemin gerçek mahiyetine olan vurguyu ortaya koymaktadır: “...şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla ortada bir alacağın söz konusu olması ve bu alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır. Alacağın tahsili güçlüğüne, objektif olarak inandırıcı belgelerle ortaya konması, şüpheli alacak uygulaması açısından ikinci önemli şart olup, kanun koyucu şüpheli hale geldiği ileri sürülen alacağın, ciddi olarak takip edildiğinin yargıdan veya icra organlarından alınacak belgelerle tevsikini öngörmüştür.”

Kanun koyucu Vergi Usul Kanunu’nun 323’üncü maddesinde “objektif olarak inandırıcı belgelerle alacağın tahsil güçlüğüne ortaya konması” veya “alacağın ciddi olarak takip edildiğinin tevsik edilmesi” gibi şartları öngörmemekle birlikte; “Vergi İdaresi neden verdiği izahatta bu şartlara vurgu yapmaktadır?” sorusuna bir cevap arandığında da; vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınması (özün biçime üstünlüğü) ihtiyacı açık bir şekilde görülebilmektedir.

Ticari alacakların VUK’un 322’nci maddesine göre değersiz alacak olarak addedilmek suretiyle giderleştirilmesi konusunda verilen birçok özalgede<sup>525</sup>; Vergi İdaresi’nce vergi hukuku uygulaması bakımından alacakların değersiz olduğunu tevsik edecek “kanaat verici vesikalara” örnek olarak bazı belgelerin sayıldığı görülmektedir. Bu belgeler arasında sayılanlarda biri Vergi İdaresi’nin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine olan vurgusunu şu şekilde ortaya koymaktadır: “Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren

<sup>523</sup> Victor Uckmar: General Report, para.1.27, s.28 Tax Avoidance/Tax Evasion içinde, IFA Cahiers 1983 - Vol. 68a, The Netherlands, 1983. (Aktaran: Özgenç, s. 206.)

<sup>524</sup> [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), (25.11.2020)

<sup>525</sup> Örneğin GİB’in 29.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[322-2012/VUK-1- . . .]-2702 sayılı Özelgesi [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), Erişim: 25.11.2020).

anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)”

Vergi İdaresi’nin katı şekil şartlarına bağlı kalmayıp, bir işlemde özün biçime üstünlüğünü ortaya koyduğu diğer bir görüşü de GİB’in 18.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-630 sayılı Özelgesi’nde<sup>526</sup> yer almaktadır. İdare bu verdiği bu izahatta önce VUK’un 3/B maddesine yer verdikten sonra; “...şirketin kiracı olarak faaliyette bulunulan işyerinin mülk sahibi adına kayıtlı olan elektrik bedellerinin faaliyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığının ve tarafınızdan ödendiğinin ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsiki (kesin delillerle ispatı) halinde, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının yüklenilen KDV’lerin ise indirilmesinin mümkün olduğunu ifade etmiştir.

Yine, GİB’in 03.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011- GVK- Mük80-2-13 sayılı Özelgesi’nde<sup>527</sup> VUK 3/B madde hükmü zikredildikten sonra; “...değer artışı kazancının matrahının hesabında gerçek satış bedelinin dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, gayrimenkulün satış bedelinin tapu harcının matrahını oluşturan emlak vergisi tarhına esas bedelden daha düşük veya yüksek olduğu durumlarda satışa ilişkin tapu harç matrahının değil, gerçek satış bedelinin dikkate alınması gerekmektedir.” denilmiştir.

Özün biçime üstünlüğüne yönelik olduğu değerlendirilebilecek diğer bir görüş de GİB’in 23.06.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-851-24 sayılı Özelgesi’nde<sup>528</sup> şu şekilde yer almaktadır: “...tapu kaydında arsa/tarla olarak görünmekle beraber üzerinde konut bulunan gayrimenkullerin satışı, arsanın mahalli örfe göre konutun mütemmimi niteliğini koruması şartıyla konut satışı olarak değerlendirilecek ve bu tür satışlarda konut teslimleri için belirlenen KDV oranları uygulanacaktır. Söz konusu olayda, satışa konu taşınmazın tapu kayıtlarında vasfı arsa olarak tescil edilmesine rağmen, bilirkişi raporunda fiili durumunun hisseli mesken olduğu anlaşılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasında, "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, söz konusu taşınmazın, KDV uygulaması açısından konut olarak dikkate alınması gerekmektedir.”

---

<sup>526</sup> www.gib.gov.tr, (25.11.2020)

<sup>527</sup> www.gib.gov.tr, (25.11.2020)

<sup>528</sup> www.gib.gov.tr, (25.11.2020)

Benzer olarak, Vergi İdaresince yayımlanan 05.01.1999 tarihli ve 1999/1 sayılı İç Genelge<sup>529</sup> ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 73'üncü maddesindeki emsal kira bedeli esası konusundaki açıklamalar da idarenin vergiden kaçınmanın önlenmesinde VUK'un 3/B maddesine atfettiği önemi ortaya koymaktadır.<sup>530</sup>

Bu çalışmada ele alındığı üzere, ekonomik yaklaşım ilkesi vergiyi doğuran olayın "saptanması" ve vergi yasaları hükümlerinin "yorumlanması"nda hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır.

Akkaya'nın<sup>531</sup> ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukuku ile sınırlı olmadığını belirtilen görüşü düzleminden ilerlendiğinde; (örneğin özel hukuk örneğinde TTK açısından tüzel kişilik perdesinin aralanması) VUK 3/B'nin özün biçime önceliği ilkesinin pozitif hukuktaki karşılığı olduğu yönünde bir sonuca ulaşılabilir.<sup>532</sup> Ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukunda "gerçeklik ilkesini" ortaya çıkarması da bu hususu desteklemektedir<sup>533</sup>.

<sup>529</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.01.1999 tarihli ve 1999/1 sayılı İç Genelgesi

<https://www.lexpera.com.tr/mevzuat/genelgeler/gelir-vergisi-kanunu-ic-genelgesi-sira-no-1999-1-1999-1>, (Erişim: 15.08.2022)

<sup>530</sup> M. Ezhan Doğrusöz: "Emsal Kira Bedeli Kavramı", Yaklaşım Dergisi, Sayı: 271, Temmuz 2015, [www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com), (Erişim: 04.08.2022)

"Emsal kira bedeli uygulaması, gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesinde belirli hallerde devreye giren (gayrimenkulün bedelsiz veya düşük bedelle kiraya verilmesi hallerinde) ve sonuçta vergi kaybını engelleme amacı güden bir vergi güvenlik müessesesidir. Dolayısıyla bu müessese, yukarıda belirttiğimiz gibi, sonuçta vergi kaybını önlemeye yönelik olarak uygulanmaktadır.

...

Vergi İdaresince yayımlanan 05.01.1999 tarihli ve 1999/1 sayılı İç Genelge ile elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu v.b. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği hallerde, ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırması uygulaması yoluna gidilmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, bu gibi haller, emsal kira bedeli uygulamasına bir istisna teşkil etmektedir. Aynı Genelge'de, sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulacağı da ifade edilmektedir.

Söz konusu Genelge'yle vergi idaresi, emsal kira bedeli uygulamasının bir adi kanuni karine olduğunu diğer bir ifadeyle emsal kira bedelinin altında kira geliri elde edildiğinin mükelleflerce VUK'un 3/B maddesi kapsamında ispatlanması halinde ilave tarhiyat yapılamayacağını kabul etmiştir. Gelir İdaresi Ocak 1999'dan sonra "bedelsiz kiralama veya kira bedelinin tespit edilememesi hallerinde ve muvazaalı bir kiralama işlemi söz konusu olduğunda" emsal kira bedeli esasını devreye sokmaya başlamıştır."

<sup>531</sup> Akkaya: "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", s. 26. (Yaltı: "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi")

<sup>532</sup> Yaltı, "VUK, 3B'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi"

<sup>533</sup> Doğan Şenyüz, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, s.20, (Aktaran Nazal: "Vergi Hukuku- Özel Hukuk İlişkisi ve VUK'un 3. Maddesinde Yer Alan Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Uygulaması", Yaklaşım Dergisi/ Ocak 2008 / Sayı: 181) Yazara göre; ekonomik yaklaşım ilkesini iki şekilde yorumlamak mümkündür. Birincisi, özel hukuk açısından geçerli sayılan bir sözleşme, vergiyi doğuran olaya yönelik gerçek ekonomik mahiyeti yansıttığı durumda doğal olarak vergileme buna göre yapılacaktır. İkincisi, özel hukuka göre geçerli yapılmakla birlikte vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinin önlenmesi halinde, vergilendirmenin gerçek mahiyeti ne ise ona göre işlem yapılacaktır. Bu yaklaşım, vergi hukukunda "gerçeklik ilkesini" ortaya çıkarmaktadır.

Netice itibariyle VUK'un 3/B maddesi, gerçeklik ilkesine (dolayısıyla ekonomik irdelemeye) somut bir ifade kazandırmaktadır. Bu hüküm, hukuk uygulayıcısına, vergilendirmede somut maddi olayın gerçek boyutunu temel alma yetkisini vermekte ve somut maddi olayı değiştirmeme görevini yüklemektedir.

OECD BEPS eylem planlarına bakıldığında da, birçok SAAR düzenlemesi yapılmasına rağmen, yine de GAAR'a olan ihtiyaca vurgu yapıldığı görülmektedir. Bu durumun, Vergi İdarelerinin günümüzde oldukça çeşitlenen vergiden kaçınma (agresif vergi planlaması) işlem ve yapıları ile mücadelede SAAR'ların yeterli aracı sunmayacağına dair bir endişesinden kaynaklanmaktadır.

Vergiden kaçınmayı tanımlama gayesinin izlerini gösteren ve yazınımızda bir şekilde yerini alan bir konu da Vergi Usul Kanunu'nun geliştirilmesine yönelik çalışmalardır.

2015 yılında gündeme gelen yeni Vergi Usul Kanunu Tasarısı'ndaki<sup>534</sup> "Yorum ve İspat" başlıklı 5'inci madde 213 Sayılı VUK'un "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı 3'üncü maddesine karşılık gelmektedir. Tasarı'nın 5'inci maddesinin, bu çalışma ile ilgili 2, 3 ve 5 numaralı fıkralarının hükümleri aşağıdaki gibidir.

"(2) Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

(3) Vergi kanunları hükümlerinin dolanılması, olması gereken vergi yükümlülüğünün dışında kalınması veya vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması gibi yöntemlerle vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya değiştirilmesine yönelik muamelenin vergi yükümlülüğüne yönelik etkisi dikkate alınmaz. Bu muamelenin hukuken geçerli olması, bir sicile tescil edilmesi ya da resmî şekle tabi olması bu sonucu değiştirmez.

.....

(5) Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti ile bu maddedeki diğer hükümlere uygun olarak yapılan bir tespit veya tarhiyatın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymadığının veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığının mükellef tarafından iddia olunması hâlinde ispat külfeti kendisine aittir."

2015 yılındaki VUK Taslağı'na yönelik eleştirileri bir kenara bırakırsak; kırk yıllık bir uygulama serüveni bulunan Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesindeki "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmünün korunduğunu ancak bu hükmün bir anlamda

<sup>534</sup> [http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016\\_02\\_vuk\\_tasaricalismasi.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_vuk_tasaricalismasi.pdf), (Erişim: 26.09.2022)

kötüye kullanma karşısı herhangi bir lafız içermediğinden hareketle Vergi İdaresi tarafından bazı ilavelerin yapılmak istendiği ve hatta dolaylı yoldan öğretide ortaya çıkan peçeleme kavramına kanuni bir dayanak sağlanılmak istendiği anlaşılmaktadır.

#### **7.4. Ara Sonuç: Vergi Hukukumuzda Genel Kötüye Kullanımı Önleme Kuralı Olarak VUK'un 3/B Maddesi**

VUK 3/B'ye dayanılarak vergiden kaçınma ile ilgili genel kural olarak ortaya çıkışında yapılan önemli bir tanım bu gün Öğreti'de yerini sağlam bir şekilde almış ve İdari uygulamalarda kabul görmüş, aynı zamanda her ne kadar karar metinlerinde sözel olarak ifade edilmese de Yüksek Yargı tarafından da bu esas alınmış bir kavram olan peçeleme veya peçeleme sözleşmeleridir.<sup>535</sup> Bu yönden bakıldığında peçelemenin tanım ve kapsamının ayrı bir başlık altında ele alınması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi hukukunun biçimlendirilmesindeki temel eksenin yasallık ve hukuki güvenlik ilkeleri olduğu<sup>536</sup> dikkate alındığında; VUK'un 3'üncü maddesine yönelik 1980 yılında yapılan düzenleme sonrasındaki durumun buna olumlu katkı sağlayıp sağlamadığını ve vergiden kaçınmanın önlenmesinde amaca ne kadar hizmet ettiğini anlayabilmek için "kötüye kullanma" ve her hukuk sisteminde olduğu gibi bununla mücadele konularına odaklanılması gerekmektedir.

Peçelemenin varlık şartlarına ilişkin yapılan sınıflandırma dikkate alındığında; peçelemenin varlığından söz edilebilmesi için; özel hukukun düzenleme olanakları kötüye kullanılmış olmalı; vergisel bir çıkar sağlanmış olmalı ve vergiyi dolanma amacı (kastı) ile hareket edilmiş olmalıdır.<sup>537</sup>

Kaneti'ye göre; "hedeflenen iktisadi sonuca ulaşmak için, hal ve şartlara göre, olağan ve doğal olarak başvurulması beklenmeyen bir hukuksal kalıp ve biçimden yararlanılmış olması, onun kötüye kullanıldığı anlamına gelir. Amaç sonuçla karşılaştırıldığında, işlemin yapay, olağandışı, doğal akışa aykırı, uyumsuz, iktisadi açıdan anlamsız, gereksiz yere karmaşık olarak değerlendirilebilmesi, kötüye kullanmanın güçlü belirtileridir. Yazar, "VUK 3/B-1'in öngörmüş olduğu vergi hukuku açısından işlemin gerçek niteliğine göre değerlendirilmesi ilkesi iktisadi sonuç göz önünde tutularak, peçeleme işleminde seçilen hukuksal yapıya bakılmaksızın, vergilendirmenin yapılmasını gerektirmektedir. Bir diğer deyişle,

<sup>535</sup> Özellikle "peçeleme" kavramının vergi incelemelerinde sıklıkla ortaya çıkması ancak Vergi İdaresi'nin Tebliğ, Sirküler, Özelge gibi kaynaklarında yer alamaması da değerlendirilmelidir.

<sup>536</sup> Akkaya, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım", s. 47

<sup>537</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 25 ila 29.

iktisadi sonuç, vergi yasasının kapsamındaki doğal ve olağan olarak başvurulması gereken işlemle elde edilmiş olsaydı ne yolla vergilendirilecek idiyse, peçeleme işlemi de o şekilde vergilendirilir.” demektedir.<sup>538</sup>

Erdem’e göre; kamu giderlerinin karşılanması için toplumu oluşturan herkese zorunluluk esasına dayalı olarak yönelen vergi yükünün eşit ve adil şekilde dağıtılması ideali vergi ilişkisine hakim olan mali güce göre vergilendirme prensibini ön plana çıkarmıştır. Vergi hukukunda eşitlik ve adaletin anahtarı olarak vergi yükünün herkesin mali gücüne orantılı şekilde dağıtılması esası benimsenmiştir. Bu hedefin yakalanması ve adalet idealinin gerçekleştirilmesi ancak toplumu oluşturan kişilerin gerçek mali gücüne ulaşma seviyesiyle orantılı şekilde mümkündür. Bu nedenle vergi sistemi içinde vergi yükümlülüğünün kurgulanması ve dağıtımında kişilerin vergilendirme karşısında gerçek durumlarının esas alınması ve bu paralelde verginin konusuna giren unsurların görünürdeki değil özü itibarıyla geçerli olan içeriklerinin kavranması ilkesi benimsenmiştir. Vergi ilişkisinde kişilerin mali güçlerine esas alınacak unsurlar bakımından özel hukuk hükümlerinden ya da piyasa mekanizmasının araçlarından yararlanarak oluşturdukları görünürdeki durum veya dıştaki kabuk değil içerikteki öz dikkate alınacaktır.” Yazar bu açıklamalar sonrasında; ekonomik yaklaşım ilkesinin (ve özellikle “ekonomik irdeme” boyutunun) vergiden kaçınma ile mücadele noktasındaki katkısı olarak nitelenebilecek şu değerlendirmeleri yapmaktadır: “Vergilendirme sürecinde gerçek durumun geçerli olacağı kuralı (VUK’un 3/B maddesi) zorunluluk (cebrilik) esasına dayalı olan vergi ilişkisinde zorlamaya maruz kalan ve yükümlülüğe katlanan taraf konumundaki vergi yükümlüsünün hukuk sisteminin ve piyasa mekanizmasının araçlarını kullanarak vergiyi doğuran olayın görünürdeki formunu değiştirmek suretiyle yükümlülük dışında kalma veya daha az vergiye muhatap olma yönündeki işlemlerini engellemeyi öngörmektedir.”<sup>539</sup>

Yükümlünün hukuk sisteminin ve piyasa mekanizmasının araçlarını kullanma ve bu bağlamda vergiyi planlama (işletme vergiciliğini ifa etme) hakkı bulunmakla birlikte; bu hakkın kullanım şeklinin “vergiyi doğuran olayın görünürdeki şeklini (formunu) değiştirmek suretiyle” yapılmasının ve dolayısıyla vergi yükümlülüğünün bu suretle azaltılmasının VUK’un 3/B maddesi kapsamında kabul edilmeyeceği bu maddenin vergiden kaçınmanın önlenmesine bu yönüyle bir katkı sunacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Diğer yandan; Yazar’ın ayrıca ifade ettiği üzere “Özel hukuk işlem ve ilişkileri ile piyasa mekanizması araçlarının kullanılması suretiyle vergi yükümlülüğünü manipüle etmeye yönelik teşebbüslerin önemli bir bölümü kişi ve kurumlar arasında gerçekleştirilen finansman işlem ve ilişkileriyle

<sup>538</sup> Selim Kaneti: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 131, Temmuz 1992, s. 39-54.

<sup>539</sup> Erdem, s. 317-318.

gerçekleştirilmektedir. Bu durum kişi ya da kurumların finansman işlem ve ilişkilerinin vergi hukuku alanında çeşitli güvenlik mekanizmalarıyla denetlenmesi ve sınırlandırılması gerekliliğini doğurmuştur. Bu amaçla öncelikli olarak finansman ilişkisi ve işlemlerinin gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığı, işletmenin ihtiyacından mı yoksa vergi planlaması amacıyla mı kullanıldığı vergi uygulamasında genel bir değerlendirme konusudur.<sup>540</sup>

Akkaya tarafından ileri sürülen yaklaşım; kaçınma nitelikli eylemlerin özellikleri açısından bir özet sunmaktadır: “Vergi hukukunda asıl sorun bireylerin vergileme konusu yapılan iktisadi sonuçtan vazgeçmeksizin, vergi yükünü etkileme yönündeki gayretleriyle ortaya çıkar. .... Bireylerin vergi yasasında iktisadi boyutu nedeniyle vergilendirilmesi öngörülen soyut olay tanımına uygun maddi olayı soyut tanımdaki iktisadi içerikle, ancak farklı özel hukuk form veya formlarında sergileyerek vergi borcunu etkileme çabalarının vergi hukuku bakımından geçerliliği vergi normunun yorumu ve somut maddi olayın nitelenmesi problemleriyle iç içe geçmiş durumdadır”.<sup>541</sup>

Saban’a göre; vergiden kaçınmanın genel düzenlemeler yoluyla önlenmesi kavramı, konuyu doğrudan VUK’un 3/B-1 maddesine götürmektedir. Ancak yazara göre; vergi hukukunda her derde deva olacak bir düzenleme olarak bu düzenlemenin, gerçekten her derde deva olmadığı uygulamalara bakıldığında ortaya konulabilmektedir. “VUK’un 3/B-1 maddesinde düzenlenen ekonomik yaklaşım ilkesi” önermesinin gerçekle arasındaki mesafe ortaya konulmalıdır. Yazar, bu önermenin bu güne kadar hiçbir derde deva olmadığı tespitini yaptıktan sonra; öğreti, Vergi İdaresi, Yargı nezdindeki yaklaşımları da dikkate alarak konuyla ilgili yeniden düşünülmesi gerektiğini belirtmektedir.<sup>542</sup>

Burada Akkaya, Saban ve Yaltı tarafından ortaya konulan yaklaşım çerçevesinde ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukunda var oluş biçiminin yeniden değerlendirilmesi ve özellikle vergiden kaçınmanın önlenmesine genel suiistimali önleyici düzenleme olma biçimini ele almak ve bu konuda gelecekte hangi adımların atılmasına dair fikirler yürütmek yerinde olacaktır.

Buradaki öneri yükümlünün vergi planlama hakkının kapsamının çizilmesi ve bu hakkın hangi alanlarda kötüye kullanıldığının tespiti noktasına odaklanacaktır. Zira, terim olarak “ekonomik yaklaşım ilkesi” vergi hukukumuzda yorum, ispat, nitelendirme alanlarında önemli bir anahtar sunmakla birlikte; vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik uygulamaya açık bir rehber sağlamayabilmektedir. Dolayısıyla, VUK’un 3/B-1 maddesini bir nitelendirme çerçevesinde ele alarak ve bu ilkeyi Yaltı’nın ifade ettiği gibi

---

<sup>540</sup> Erdem, 318.

<sup>541</sup> Akkaya, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım” s. 21, 22.

<sup>542</sup> Saban, (“Vergi Usul Kanunu 3/B,1’in -neliği”) s. 143, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”)

“özün biçime önceliği ilkesinin pozitif hukuktaki karşılığı” olarak düşünerek bir noktaya ulaşılması daha uygun bir yaklaşım olacaktır.

Bu sayede VUK’un 3/B-1 maddesinde yapılacak bir değişiklik onun yorum, nitelendirme, ispat alanındaki önemi ve işlevine bir eksiklik yaratmaksızın mevzuatımıza daha kapsamlı ve çerçevesi belirli bir “genel suistimali önleyici düzenleme” (general anti-avoidance rules – GAAR) kuralı kazandırılmasını sağlayabilir.

Özü itibariyle bu alana daha önce de katkı sağlanması amacıyla bazı girişimlerde bulunulduğu görülmektedir. 2015 yılının sonu ve 2016 yılı başlarında gündemde yerini alan gelen Vergi Usul Kanunu Tasarısı’nın<sup>543</sup> “yorum ve ispat” başlığı altında şu düzenlemelerin yapılmasına yönelik bir girişim olduğu görülmektedir:

VUK’un 3’üncü maddesi bu Kanun Tasarısı’nda 5’inci madde altında düzenlenirken önemli bir hususun eksik bırakıldığı tespiti yapılmalıdır. Vergi Usul Kanunu’nun mevcut halinde yer alan madde başlığının “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” olarak muhafaza edilmesi daha yerinde bir yaklaşım olacaktır. Zira, VUK’un 3’üncü maddesinde yorum ve ispatın yanı sıra nitelendirme konusunda da önemli belirlemeler olduğu unutulmamalıdır. Öğretide, Vergi İdaresi ve Yargı da maddenin nitelendirme ile ilgili bir çerçevede oluşturduğu dikkate alındığında maddenin yalnızca yorum ve ispatla sınırlı olmadığı kabul edilmelidir.

Tasarı’nın 5’inci maddesiyle halihazırdaki VUK’un 3’üncü maddesine yapılmak istenen ilavelerin aslında vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik bir “genel suistimali önleyici düzenleme” (general anti-avoidance rules – GAAR) kuralı ortaya koymayı amaçladığı düşünülebilir. Söz konusu ilaveler (3) numaralı fıkra da şu şekildedir:

“Vergi kanunları hükümlerinin dolanılması, olması gereken vergi yükümlülüğünün dışında kalınması veya vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması gibi yöntemlerle vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya değiştirilmesine yönelik muamelenin vergi yükümlülüğüne yönelik etkisi dikkate alınmaz. Bu muamelenin hukuken geçerli olması, bir sicile tescil edilmesi ya da resmî şekle tabi olması bu sonucu değiştirmez.”

Bu düzenlemeye duyulan ihtiyaç “genel suistimali önleyici kuralı”nın biraz daha belirginleştirilmek istenmesi olarak düşünülebilir. Halihazırda VUK’un 8’inci maddesinin üçüncü fıkrasında “Vergi

---

<sup>543</sup> [http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016\\_02\\_vuk\\_tasaricalismasi.pdf](http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/2016_02_vuk_tasaricalismasi.pdf), (Erişim: 26.09.2022)

kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna mütaallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.” hükmü yer almakla birlikte bu düzenlemenin özel hukuk düzenlemelerinin kötüye kullanılması suretiyle vergi yükümlülüğünün azaltılması veya ortadan kaldırılmasına tek başına bir araç sunmadığı varsayımı da bu düzenlemeye olan bir gereksinimi ortaya koyabilir. Öte yandan, Tasarı’nın 11/3 maddesinde de aynı düzenlemenin “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz.” şeklinde tekrarlanmış olması burada bir duraksama yaratmaktadır.

Kanun Tasarısı’nın beşinci maddesinin (3) numaralı fıkrasında yer alan terimlerin birçoğu aslında bu çalışma nezdinde de ortaya konulduğu üzere ilave tanımların yapılmasını gerektirmektedir. Üç yöntem ile vergiden kaçınmaya yönelik girişimde bulunulabileceği varsayımı ile bu maddenin yazıldığı söylenebilir:

1. vergi kanunları hükümlerinin dolanılması,
2. olması gereken vergi yükümlülüğünün dışında kalınması,
3. vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması.

Ancak bu yöntemler belirtildikten sonra gibi edatı kullanılarak bunlara benzer yöntemlerin de vergiden kaçınmaya araç tutulmasından bahsedilmektedir.

Maddenin devamında ise; vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin;

- a) gizlenmesi veya
- b) değiştirilmesine

yönelik muameleden bahsedilmekte, böyle bir muamelenin vergi yüküne etkisinin olmayacağı yani vergi uygulaması bakımından nazara alınmayacağı anlamı ortaya konulmaktadır. “Belirli bazı yöntemler ve bunlara benzer yöntemler ile vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya değiştirilmesi” durumunda vergiden kaçınmayı önleyici genel bir düzenleme olarak Tasarının 5’inci maddesinin üçüncü fıkrasının devreye girmesi söz konusudur.

Belirtilen maddeye yönelik eleştiri ve önerileri bir kenara bırakırsak; daha önce olmayan bu yönde bir düzenlemeye ihtiyacın ortaya çıkmış olması önem arz etmektedir. Her ne kadar burada yapılan tanım; peçelemeye eşdeğer bir çerçeve çizmeye çalışsa da kullanılan terimlerden hareketle vergiden kaçınma tanımının yapılmasında zorluğu bir kere daha görmekteyiz. “Vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması” ile belirtilmek istenen “yasal” veya “agresif olmayan” vergi planlaması ise; böyle bir

düzenleme büyük bir sakınca yaratacaktır. Bu sakıncanın yaratacağı tehlikeleri hazineci yaklaşım, vergi idaresinin gözünden basiretli tacir, vergi müşavirliği ve işletme vergiciliği işlevlerinin sonu olarak görmek mümkündür. Bu bağlamda; vergiden kaçınma ve agresif vergi planlamasına yönelik bir tanım yapılmak isteniyorsa bunun kapsamında “yasal vergi planlaması”nın (vergi tasarrufu) çıkarılması gerekir. Bu da oldukça özenli bir çalışma gerektirecek olup; vergiden kaçınma ve vergi planlaması arasındaki sınırın çizilmesindeki zorlukları bünyesinde barındıracaktır.

Şunu belirtmek gerekir ki, ekonomik yaklaşım ilkesine dayanak olduğu düşünülen Alman Vergi Usul Kanunu bünyesindeki yorum kurallarına, 1977 yılında yapılan değişiklik neticesinde, kanunda “artık ihtiyaç bulunmadığı” gerekçesiyle yer verilmemiştir. Söz konusu kanunda, ne yorum ne de saptama ve nitelendirme kuralı olarak ekonomik yaklaşım yer almıştır. Ancak Yasanın 39, 40 ve 41’inci maddelerinde öngörülen hükümler; vergi borcu ilişkisinde “somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi” konusunda, ekonomik yaklaşımın (ekonomik irdeleme) pozitif dayanakları ve göstergeleri olarak kabul edilmektedir. Alman Vergi Usul Kanunu’nun 39’uncu maddesi “ekonomik mülkiyet olarak” adlandırılabilir, mal ve haklar üzerindeki iktisadi hakimiyeti vergilendirmede esas alan bir hükmü; 40’ıncı maddesi, yasa ve ahlaka aykırı faaliyetler; 41’inci maddesi ise geçersiz hükümlerin vergisel sonuçlarını düzenlemektedir.<sup>544</sup>

Bu yönden bakıldığında; Alman vergi uygulamasında bu gün yaşayan ekonomik yaklaşım ilkesinin yalnızca “ekonomik irdeleme” unsurudur. Bu unsurun da nitelendirme ile ilgili olduğu düşünülürse, “vergiden kaçınmanın önlenmesinde” öncelikli ve ağırlıklı olarak somut maddi olayın nitelendirilmesi konusuna kanun koyucunun önem verildiği sonucuna ulaşılabilir.

Vergi normlarının uygulanma sürecinde somut maddi olayın saptanması ve nitelendirilmesi ilke olarak diğer alanlardan farklı değildir. Vergilendirmenin mali güce göre, eşit ve adil biçimde yapılmasını öngören anayasal ilkeler; vergilendirmede biçimin değil gerçek durumun esas alınmasını gerektirmektedir.<sup>545</sup>

İktisadi sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi konusu ile ilişkiye girmemek (“vergiyi doğuran somut maddi olaydan kaçınma”) veya vergi yasalarınca sunulan olanaklardan yararlanmak (“vergi tasarrufu”) vergi hukuku bakımından reddedilmeyen davranış biçimleridir. Başka bir deyişle, vergileme konusu iktisadi olgularla ilişkiye girmeme veya vergi borcunun doğumuna ilişkin soyut olay tanımını kapsamında işlemleri

---

<sup>544</sup> Akkaya: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”) s.30

<sup>545</sup> Akkaya: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”) s.33

gerçekleştirmeme ya da vergisel avantajlar getiren normlara uygun somut maddi olaylar oluşturma yahut ilişkilerini vergi normlarının kavranmayan alanlarda yoğunlaştırma vergi yükümlüsünün doğal hakkı<sup>546</sup> olarak değerlendirilebilir. Diğer taraftan, özel hukuk biçimlerinin vergisel avantajlara ulaşmak için, vergi normlarının konuluşlarındaki amaçlarla bağdaştırılamayacak biçimde kötüye kullanılması (verginin dolanımı, peçeleme) tüm vergi sistemlerinde reddedilmektedir. Daha önce ifade edildiği üzere; vergiden kaçınmanın önlenmesinde Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinin yerini irdelemeyi amaçlayan bu çalışmada; vergi normunun uygulanması aşamasında maddi vakıanın saptanması ve nitelenmesi sürecine ağırlık verilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu yöndeki gereksinimin ana dayanağı ise; vergi planlaması ve vergi dolanımının (peçeleme) somut maddi olaya ilişkin olmasıdır.<sup>547</sup>

Ayrıca bu noktada; ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili daha da ayrıntılı olarak ele alınması gereken bir problem; vergi planlaması ve vergiden kaçınma arasındaki sınırın nasıl çizilebileceğine ilişkindir.

Alman yazınında Blencke<sup>548</sup>'nin ifade ettiği gibi; özel hukukun düzenleme olanaklarından yararlanılma koşulu, hukuki işlemler ve benzerleri dışında kalan “davranış biçimlerinin” peçeleme olarak nitelenmesi engellemektedir. Salt bir davranış biçiminin (örneğin yüksek motorlu taşıtlar vergisi nedeniyle motor hacmi düşük aracın motor hacmi yüksek araca tercih edilmesi) söz konusu olması ve dolayısıyla hukukun düzenleme olanaklarının kullanılması bahis konusu değilse; bu davranışın sergilenmesi vergiden kaçınma olarak nitelenmemelidir. Bu unsur, vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasındaki sınırlardan biri olarak değerlendirilebilecektir.

## **8. Bazı Vergi Uyuşmazlıklarında Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Etkileri**

Bu bölümde güncel vergi uyuşmazlıklarının oluşması ve olası çözümünde ekonomik yaklaşım ilkesinin rolü ile işlevi üzerinde durulmaya çalışılacaktır. Bu açıdan alt konu başlıkları halinde uyuşmazlıkların konuları ve kısa geçmişlerine yer verildikten sonra; İdare ve Yargı makamlarınca konuyla ilgili getirilen yaklaşımlar ele alınacak ve son olarak konuyla ilgili değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Kötüye kullanımı önleyici genel düzenleme olarak Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesindeki ekonomik yaklaşım ilkesinin izleri böylece somutlaştırılmaya çalışılacaktır.

---

<sup>546</sup> Buna “vergi yükümlülerinin vergi planlaması yapma hakkı” denilebilir.

<sup>547</sup> Akkaya: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”) s. 38

<sup>548</sup> Blencke, s. 147. [Aktaran: Akkaya: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, (Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”) s. 40]

### 8.1. Sermaye Tamamlama Fonları

Sermayeleri zarar nedeniyle karşılıksız kalan şirketlere, bu şirketlerin ortakları tarafından ve şirketlerin yönetim organlarınınca alınan kararlara dayanılarak yapılan sermaye tamamlama fonu (veya “zarar telafi fonu”) adı altındaki ödemeler, Vergi İdaresi ile vergi yükümlüleri arasında uyuşmazlık yaratabilen bir konu olmuştur.

Vergi İdaresi’nin yaklaşımı, uzun süre zarar eden şirketlerin bu zararlar nedeniyle sermayelerinin karşılıksız kalması ve sermayelerini tamamlamak amacıyla ortaklarından fon alması durumunda; kurumlar vergisi ve KDV açısından vergiyi doğuran olaya yol açan bir hizmet geliri ortaya çıktığı yönündedir. Sermaye tamamlama fonlarının bu şekilde nitelendirilmesinde İdare’nin dayanağı Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesi ve bu madde kapsamında bu çalışma bütününe ortaya konulan kuralın (GAAR) kendisidir.

549

Nitekim, İdare’nin eleştirilerinde sermaye tamamlama fonu alınmasına sebep olan zararların kaynağına ve gerekçelerine; dolayısıyla bu zararların transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi bir durumdan kaynaklanıp kaynaklanmadığına yönelik bir tespitin olmadığı da geçmişte görülmüştür.

İdare’nin bu yaklaşımının vergi incelemelerinde ortaya çıktığı konuyla ilgili Yargı makamına intikal eden uyuşmazlıklardan görülebilmektedir. Ancak İdare’nin yaklaşımını göstermesi bakımından sermaye tamamlama fonunu ödeyen şirkete verdiği bir özeldedeki görüşe de burada değinilmesi yerinde olacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 01.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı Özeldesi’nde<sup>550</sup> şu görüşler ortaya konulmuştur.

“6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun; 466-469 uncu maddelerinde, yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup şirketlerin mecburi veya ihtiyari olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu, bu yedeklerin şirketin kârından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup Türk Ticaret Kanununda zarar telafisi fonu ile ilgili bir düzenleme bulunmadığı gibi bu ad altında yurt dışından gelen paraların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır. Aynı Kanun’un; 385-390 ıncı maddelerinde esas mukavelenin değiştirilmesine ilişkin hükümler, 391-395 inci maddelerinde esas sermayenin artırılmasına ilişkin hükümler ve 396-398 inci maddelerinde de esas sermayenin azaltılmasına ilişkin

<sup>549</sup> Sermaye tamamlama fonlarının vergiye tabi tutulması yönündeki İdare’nin yaklaşımının VUK 3/B’nin sınırlarını aşan bir uygulama olduğu yönündeki görüş için bkz: Billur Yaltı: “VUK, 3B’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 262, Temmuz 2010, sayfa: 8

<sup>550</sup> <https://gib.gov.tr/node/94038>, (Erişim: 20.08.2022)

hükümler düzenlenmiştir. Dolayısıyla esas sermayenin artırım ve azaltım işlemlerinin bu hükümlere göre yapılacağı açıktır. Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerekmektedir.”

Vergi İdaresi’nin bu yaklaşımının ilave birtakım gerekçelerin de ortaya konulması suretiyle Yargı makamınca da kabul gördüğü söylenebilecektir.

Danıştay 3.Dairesinin 14.12.2017 tarih ve E. 2016/3630, K. 2017/9305 sayılı Kararı’nda; “Teknik iflastan kurtulmak amacıyla zarar telafi fonu adı altında para transferinde bulunulmasının ekonomik ve ticari icaplara uygun olmadığı dikkate alındığında, davacı şirkete ana şirket tarafından gönderilen ve kurum kazancına dahil edilmeksizin sermaye hesaplarına kaydedilen tutarın davacının ana şirkete verdiği hizmetin karşılığı olduğu ve bu nedenle söz konusu tutarların kurum kazancına ilave edilmesi gerektiği sonucuna varıldığından yapılan tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığı” hükmü tesis edilmiştir.

Vergi Mahkemesinin gerçekleştirdiği inceleme sonucunda,

- Davacı şirketin ithalatçı bir yapıda olmadığı ve esasen ortağı konumunda olan ana firmanın sahip olduğu bazı markalara ait ürünlerin Türkiye’de pazarlanması ve perakende satışını yaptığı,

- Davacı şirketin, perakende mağazacılık sektöründeki rakip firmalarla rekabet edebilme ve Türkiye pazarında tutunma amacıyla 2006 ve 2007 yıllarında agresif büyüme kararı alarak pazarlama, satış, dağıtım giderlerine katlanarak zarar ettiği,

- Ana firma tarafından gönderilen uyuşmazlık konusu paraların gönderilmemesi halinde dava konusu uyuşmazlık döneminde yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 324. maddesi hükmünün uygulanacağı hususunda tartışma bulunmaması karşısında “zarar telafi fonu” bedellerinin ve daha sonra sermayeye ilave edilmiş olan sermaye avanslarının davacı şirket açısından gelir olarak kabulüne olanak bulunmadığı,

gerekçeleri ile cezalı tarhiyatın kaldırılması yönünde hüküm tesis etmiştir. Davalı İdare tarafından anılan kararın bozulması talebi ile temyiz yoluna başvurulmuştur.

Davalının temyiz istemini inceleyen Danıştay 3. Dairesi 14.12.2017 tarih ve E.2016/3630, K.2017/9305 sayılı kararıyla;

- VUK'un 3/B maddesi uyarınca vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu,

- Aynı Kanun'un 30'uncu maddesinin (4) numaralı bendine göre vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması halinin re'sen tarh sebebi olarak görüldüğü,

- Aynı Kanun'un 134'üncü maddesine göre vergi incelemesindeki maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, saptanması ve sağlanması olduğu,

- KVK'nın 1'inci maddesine göre sermaye şirketlerinin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu,

- KVK'nın 6'ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağını belirtildiği,

- Anılan safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanacağı,

- GVK'nın 37'nci maddesi uyarınca her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu,

- Ticari faaliyetleri nedeniyle iflasını gerektirecek derecede kötüleşen davacı şirkete, iflas etmemesi için bu süre boyunca devamlı olarak teknik iflastan kurtulmak amacıyla zarar telafi fonu adı altında para transferinde bulunulmasının ekonomik ve ticari icaplara uygun olmadığı,

- Davacı şirkete ana şirket tarafından gönderilen ve kurum kazancına dâhil edilmeksizin sermaye hesaplarına kaydedilen tutarın davacının ana şirkete verdiği hizmetin karşılığı olduğu,

- Söz konusu tutarların kurum kazancına ilave edilmesi gerektiği,

gerekçeleri ile yapılan tarhiyatlarda hukuka aykırılık bulunmadığından bahisle; temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına, oyçokluğuyla karar vermiştir.

Bu konunun birçok vergi uyuşmazlığına sebep olması ve aynı zamanda KVK'nın 13'üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerini de içerecek şekilde

irdelenmesi gerektiğinden hareketle; bu çalışma özelinde yalnızca yukarıdaki idari görüş ve yargı kararına yer verilmiştir.

Burada dikkat çekici olan unsur; VUK 3/B maddesindeki kural ile vergiye tabi hali geldiği önceki bölümlerdeki açıklamalar çerçevesinde iddia edilebilen sermaye tamamlama fonları için Yasama organınca da yakın tarihte bir düzenleme yapılmasıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesinde safi kurum kazancı düzenlenmiştir. Bu maddede; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

15.04.2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7394 sayılı Kanun’un 15.04.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 23’üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun bahsi geçen 6’ncı maddesine üçüncü fıkra olarak şu hüküm eklenmiştir:

“13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaz.”

Söz konusu düzenlemenin madde gerekçesine bakıldığında şu açıklamaların yer aldığı görülmektedir.

“Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, son yıllık bilançolarında sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılan şirketlerin kendiliğinden sona ermiş sayılmaması için, genel kurulca sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar verilmektedir. Bu amaçla ortaklar tarafından sermaye tamamlama fonu olarak aktarılan tutarlar söz konusu Kanun çerçevesinde sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde kabul edilmemekte ve karşılıksız bir ödeme niteliğini haiz olduğu belirtilmektedir. Ayrıca yapılan bu ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak da nitelendirilmemektedir. Bu düzenleme ile sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde ortaklarca şirketlere bu kapsamda aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sağlanmaktadır.”

Yukarıda yer verilen örnek, özünde vergiye tabi olmadığı konusunda tereddüt olmaması gereken bir tutarın olası kötüye kullanım kapsamında İdari yaklaşımlar ile VUK’un 3/B maddesinin uygulanması neticesinde vergiye tabi olması sonucu ortaya çıkmıştır. Diğer bir deyişle, 6102 Sayılı Türk Ticaret

Kanunu'nda yer alan sermaye tamamlama fonu konulması muamelesinin, kötüye kullanıldığına dair bir yaklaşım idarece ortaya konulmuş; yargı makamınca onaylanmıştır.

Diğer bir deyişle, kötüye kullanmayı önleyici genel bir kural olarak ekonomik yaklaşım ilkesinin (ekonomik irdemele) uygulanması neticesinde; oldukça tartışmalı ve uzun bir idari/yargı uyuşmazlıklar silsilesi neticesinde vergiye tabi tutulmaya başlanılan sermaye tamamlama fonlarının; yasamanın girişimi ile vergi dışında bırakılması söz konusu olmuştur.

İdari, yargı ve yasama süreçlerinin günümüz itibarıyla hala tartışmaları<sup>551</sup> bünyesinde barındırması, genel bir kötüye kullanımı önleyici düzenlemenin hukuki düzenleme olarak olmadığı kanunlarımızda, bunun uygulanması neticesinde yeni bir düzenlemenin (verginin konusu dışında bırakan bir kanun hükmünün) vücuda gelmesi oldukça kayda değerdir.

## **8.2. Ortak veya İlişkili Kişiden Temin Edilen Krediyeye Ait Finansman Giderleri**

Firmaların bağlı oldukları yurtdışındaki ana ortak firmalarından temin ettiği ve işletmelerinde uzun süre geri ödeme yapmaksızın kullandığı kredilerin, Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesindeki hükümden hareketle bir borçtan ziyade özünde sermaye olduğu yönündeki yaklaşım Vergi İdaresi'nce yapılan vergi incelemelerinde esas alınabilmektedir.<sup>552</sup>

Bu kapsamda yurtdışındaki firmadan temin edilen ve vergi yükümlüsü tarafından kredi (borç) olarak muhasebeleştirilen tutarın vergisel açıdan bir borç değil sermaye niteliğinde olduğu savı ileri sürülmektedir. VUK'un 3/B maddesi uyarınca ticari, iktisadi ve teknik icaplara uygun olmayan bir biçimde elde edilerek kullanılan sermaye niteliğindeki fonlar üzerinden katlanılan finansman giderlerinin vergi matrahından indirilemeyeceği belirtilmektedir. Belirtilen durumda vergi yükümlüsünün; ilişkili şirketi konumundaki şirketten aldığı sermaye niteliğindeki parayı borç gibi kaydetmek suretiyle tahakkuk eden faiz giderlerini ve kur değerlemesi sonucu oluşan kambiyo zararlarını kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yaptığı ve vergiden kaçınma eyleminde bulunduğu Vergi İdaresi'nde ileri sürülmektedir.

Burada belki şu hususun da belirtilmesinde yarar olacaktır. Kurum tarafından ilişkili kişi konumunda olan firmadan yapılan borçlanmalar için Kurumlar Vergisi Kanunu halihazırda bir özel vergiden

<sup>551</sup> Erdoğan Sağlam: "Sermaye tamamlama fonları mevcut hükümlere göre de vergilendirilemez!", 01.04.2022.

<https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/sermaye-tamamlama-fonlari-mevcut-hukumlere-gore-de-vergilendirilemez,34794>, (Erişim: 25.09.2022)

<sup>552</sup> Buradaki açıklamalarda, T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu İstanbul Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı'na gerçekleştirilen bir inceleme neticesinde 2016 yılında yazılan Vergi İnceleme Raporu esas alınmıştır.

kaçınmayı önleyici kural (SAAR) öngörmüş bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerindeki hükümler uyarınca; kurum tarafından, ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda bu Kanun hükümleri dikkate alınarak örtülü sermaye durumunun varlığı halinde; örtülü sermaye olarak nitelendirilen ilgili borçlanma üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkları kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır. Ayrıca, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz tutarları dönem sonu itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılarak kar payı stopajına tabi tutulmalıdır. Ayrıca doğrudan borçlanma işlemine dair olmamakla birlikte; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11 ve 13'üncü maddelerindeki hükümler kapsamında; ilişkili kişilerden olan borçlanma işlemlerinde emsallerine nazaran daha yüksek oranda bir faiz uygulanması durumunda, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü yolla dağıtılan ve dolayısıyla da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gereken bir finansman gideri söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olmak üzere iki özel kuralın; ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda uygulama alanı bularak vergiden kaçınmayı önleyici özel düzenlemeler olarak işlev görmesi söz konusudur. Bu iki kurala (SAAR) ilave olarak üçüncü bir vergiden kaçınmayı önleme amacı edinen özel kural; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/i maddesinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması uygulamasıdır. Yabancı kaynak kullanımına istinaden katlanılan finansman maliyetlerinin belli bir bölümünün kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasını engelleyen bu düzenleme de; gerek ilişkili kişi kapsamında gerek bu kapsamda olmayan kişi veya kurumlardan yapılan borçlanmalarda uygulama alanı bulmaktadır.

GAAR'ın SAAR ile birlikte uygulanmasını engelleyecek bir kısıtlama olmadığını belirlemekle birlikte; bu özel düzenlemelerin (özel vergi güvenlik müesseselerinin) varlığına rağmen GAAR'ın öncelikle uygulama alanı bulması, ülkemiz uygulamasında VUK 3/B'ye atfedilen önemi öğretinin yanı sıra uygulamada da yakından göstermektedir.

O halde; GAAR'ın uygulama alanı bulmasının gerekçelerinin Vergi İdaresi'nde ne şekilde ortaya konulduğunun da analiz edilmesi yerinde olacaktır. İdare'nin yaklaşımında şu savlar ön plana çıkmaktadır:

- Bir işletmenin kullandığı borcu işletmenin sermayesinden ayıran en önemli unsurlardan birisi, borcun geri ödenmek üzere alınmasıdır. Bu kapsamda, alınan borcun sermayeden farklı olarak geri ödenmek üzere alındığı için bir vadesi olmaktadır.

- Kredi sözleşmelerinin koşulları ile kredilerin kullanımı sonrasındaki gelişmeler incelendiğinde, söz konusu sözleşmeler kapsamında ilişkili kişi konumundaki şirketten alınan paraların borç olmadığı, sermaye niteliği taşıdığı anlaşılmaktadır.

- Muhasebenin temel ilkelerinden özüncü önceliği ve ilkesi ve VUK'un 3'üncü maddesi gereğince gönderilen paranın kredi-borç olarak değil sermaye olarak kaydedilmesi gerekir. Zira, alınan para sermaye ihtiyacını karşılamak amacıyla belirsiz bir süre için verilmiş ve uzun bir süre geri ödeme yapılmadığı gibi kurumun mali yapısının da bu geri ödemeye yapmaya uygun olmadığı görülmüştür.

- Söz konusu paraların borç olarak alınması ticari, iktisadi ve teknik icaplar ile açıklanamamaktadır. Bu yönden bakıldığında; uzun süre geri ödenmeyecek ve geri ödenmesine yönelik herhangi bir planın olmadığı paraların sermaye niteliğinde bir fon olduğunun kabul edilmesi; VUK 3/B'nin ortaya koyduğu ekonomik irdeleme neticesinde yapılan nitelendirmeye uygun görülmektedir.

- VUK 3/B'deki "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı" öngören vergi "vergilendirmede gerçeklik ilkesinin somut ifadesi olduğu değerlendirilen hüküm; hukuk uygulamacısına vergilemede somut maddi olayın gerçek boyutunu esas alma olanağını verirken, diğer yandan somut maddi olayı değiştirmeme görevini de yüklemektedir. Bu düzenleme; vergi normunun uygulanma sürecinde somut maddi olay olarak vergiyi doğuran olay ve hukuki durumların nitelenmesinde, sadece dış görünüşlerinin, hukuki biçim ve isimlerinin değil, aynı zamanda bunların içeriklerinin dikkate alınmasına olanak sağlamaktadır. Vergi hukukunda gerçeklik ilkesi, olgu ve olayların biçimlerinin aşılması, gerçek iktisadi içeriklerinin dikkate alınmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda somut maddi olayın (vergiyi doğuran olayın) büründüğü formun veya biçimin ötesine geçilerek gerçek iktisadi niteliğinin vergilendirmede esas alınmasının ön koşulu, verginin bağlandığı olgu ve olguların tanımında yer alan kurum ve kavramların biçimleri nedeniyle değil, iktisadi içerikleriyle vergilendirmede etkili unsur olarak belirlenmiş olmasıdır. Bu ön saptamadan sonradır ki; biçimiyle iktisadi içeriği farklı (muvazaa), hukuken geçerli bir biçime sahip olmaksızın iktisadi sonuçlar doğurmuş (ahlak ve kanuna aykırı), iktisadi sonuçları doğurmuş olmakla birlikte geçerliliği veya geçersizliği askıda bulunan (iptal edilebilir) veya taliki ya da bozucu şarta bağlanmış somut maddi olayların vergi normunun uygulanmasındaki konumunun belirlenmesi, ekonomik irdelemenin uygulama alanının çizilmesi bakımından gereklidir.

- Ayrıca ele alınması gereken bir konu da, vergisel sonuçlara ulaşmak için irade özgürlüğünün (özel hukukun) sunduğu olanakla kötüye kullanılarak, vergi yasalarını dolanmaya yönelik peçeleme sözleşmeleri olarak da verilebilecektir.

Vergi İdaresi'nin bu yaklaşımı; VUK 3/B'de yer alan "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı" kuralından yola çıkarak ekonomik irdelemenin uygulama alanı bulması durumuna işaret etmektedir. Tanımı mevzuatta olmamakla birlikte

peçeleme işlemlerinde de gerçeklik ilkesinin varlığı ile vergiden kaçınmanın önlenmesinin söz konusu olacağı çıkarımı yapılmaktadır.

Ancak belirtilen maddenin sadece “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı” düzenlemesiyle değil; maddenin devamındaki “ekonomik, teknik ve ticari icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesi halinde, iddia eden tarafın bu iddiasını ispat etmeye mecbur olması” düzenlemesiyle desteklenerek idarece bir yaklaşım geliştirildiği şu savlardan görülmektedir.

- Kanun koyucu ispat külfetiyle ilgili söz konusu kuralı koyarken, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek niteliğinin iktisadi, ticari ve teknik gereklerle olayın özelliğine göre, normal ve mutad sayılan duruma uygun olması gerekliliğinden hareket etmiştir. Vergi ile ilgili her işlem bu gerek ve durumlara uygun olmak zorundadır. Nitekim vergi hukukunda; vergilendirmeye mesnet olan olguların hayatın olağan akışına uygun bir biçimde geliştiği ve hayatın olağan akışının birlikte getirdiği iktisadi, ticari ve teknik gereklerin olayları şekillendirmiş olduğu kabul edilir. Bu nedenle, vakıaların olağan akış dışındaki durumlarının ispat yükü bu durumları ileri sürenlere düşecektir.

Yer verilen yaklaşım irdelendiğinde; özel hukuk açısından kredi sözleşmesi mahiyetinde olan ve KVK’nın 12’nci maddesi çerçevesinde örtülü sermaye olarak addedilmesi mümkün olmayan borçlanmanın; VUK 3/B maddesindeki ekonomik irdeleme esaslarından hareketle bir sermaye olarak nitelendirilmesi söz konusu olmaktadır. Diğer bir deyişle, İdare’nin anlayışına göre vergi yükümlüsü özel hukukun ve sözleşme serbestisinin kendisine tanıdığı olanakları kötüye kullanmış ve “iktisadi, teknik ve ticari icaplarla açıklanamayacak” koşullarda (uzun vadelerde) kredileri ortaklarından temin etmiştir. Yine İdare’nin anlayışı uyarınca ortaklar; ticari icaplar dahilinde hayatın olağan akışına uygun beklenen şekilde hareket etmemiş; bu kredinin geri ödenmesi beklentisinde olmamıştır. Zira, kredi sözleşmelerinde belirgin bir vade olmaması da İdare’nin bu savına bir dayanak olarak görülmüştür. VUK’un 3/B maddesindeki iktisadi, ticari ve teknik icaplara aykırı bir durum varlığı konusunda; “Borçlar Kanunu’nda ödünç sözleşmelerinde vade belirtilmesi zorunlu değilse de, uygulamada vade belirtilmeyen yazılı ödünç sözleşmelerine rastlanmamakta veya çok çok nadir rastlanmaktadır.” savına yer verilmiştir.

Öte yandan, VUK’un 3/B maddesindeki ekonomik irdeleme kapsamında durumun incelenmesi neticesinde İdare’ce varılan şu sonuçlar önem arz etmektedir. “Sermaye, işletme sahip ya da ortaklarının işletme faaliyetlerinin yerine getirilebilmesi amacıyla işletmeye koydukları ve üzerinde hak sahibi oldukları değerdir. Vergi yükümlüsünün anaparasını geri ödeyemeyeceği kredi artık bir borç olmaktan çıkmış ve sermaye niteliğine bürünmüştür. Muhasebenin temel kavramlarından özün önceliği ilkesi ve VUK’un 3/B

maddesi gereğince de, gönderilen bu paranın kredi-borç olarak değil sermaye olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Zira, alınan para mükellef kurumun sermaye ihtiyacını karşılamak amacıyla belirsiz bir süre için verilmiş olup, uzun bir süre boyunca geri ödeme yapılmadığı gibi vergi yükümlüsünün mali yapısının incelenmesinden gelecekte geri ödeme yapılacağına dair bir işaret bulunamamıştır. Vergi yükümlüsünün kendisi de gelecekte geri ödemenin nasıl yapılacağı konusunda bir kaynak ve ödeme planı sunamamıştır. Diğer taraftan, şirkete borç parayı veren şirketin ana ortağı konumundaki pay sahibi, vergi yükümlüsünün hisselerinin tamamına sahip olduğu için anılan şirket bakımından borç görünümü altında para verilmesi veya ödenmiş sermaye olarak bağlı ortaklığına para koyması arasında, bu bağlı ortaklığın yönetimine girme ve genel kurula katılarak oy verme bakımından fark bulunmamaktadır.

Bu yöndeki İdare savları karşısında vergi yükümlüsü, bir kredi işleminde SAAR olarak nitelenebilecek örtülü sermaye, örtülü kazanç dağıtımı ve finansman gider kısıtlaması şeklindeki üç vergi güvenlik müessesesinin (kuralının) uygulama alanı bulabileceğini; bunlar dışında VUK’un 3’üncü maddesinin (GAAR olarak sınıflanan bir kuralın) uygulanamayacağını belirtmektedir.

İdare’ye göre burada; “vergi yükümlüsünün VUK’un 3’üncü maddesinin bu durumda uygulanamayacağı yönündeki iddiası” finansal bakımdan sıkıntıda olan bir işletmenin, belli ve uzun vadeli bir yatırım projesi için alınmayan sermayesinin tamamına sahip ortaktan genel işletme amaçları için serbestçe kullanılmak üzere, örneğin 50 veya 100 yıl vadeli bir kredinin (mükellef kurumun ortalama karı ile ancak bu sürede bir geri ödeme yapabileceği dikkate alınmalıdır) dahi %300 oranı<sup>553</sup> altında kaldığı sürece sermaye değil, borç sayılacağını ileri sürmek anlamına gelmektedir. Bu yaklaşımdan yola çıkarak İdare şu savları ileri sürmüştür: “Bu nedenle, bu durumdaki bir işletmenin bahsedilen süre kadar hayatta kalması bile düşük bir ihtimalken, işletmenin ömrünü aşabilecek bir borcun aslında sermaye olmadığını ileri sürmek, VUK’un 3’üncü maddesinin amacıyla uyuşmamaktadır. Vergi yükümlüsünün durumunda da gerçekte sermaye koyarak finansman sağlama niyeti olduğu halde, görünüşte ödünç sözleşmesi düzenlendiği, yapılan tespitler ve açıklamalar ile ortaya konulmaktadır. Açıklanan bu nedenlerle, KVK’nın 12’nci maddesi ile VUK’un 3’üncü maddesinin kapsamı arasında farklılık bulunup, koşullar oluştuğunda VUK’un 3’üncü maddesi de pekâlâ uygulanabilir. Buna göre, ana ortaktan temin edilen ve vergi yükümlüsü tarafından kredi-borç olarak muhasebeleştirilen tutar vergisel açıdan bir borç değil sermaye niteliğindedir. VUK’un 3’üncü maddesi hükmü uyarınca ticari, iktisadi ve teknik icaplara uygun olmayan biçimde elde edilerek kullanılan sermaye niteliğindeki fonlara ilişkin olup, KVK ve VUK düzenlemeleri uyarınca dönem

---

<sup>553</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12’nci maddesinde yer alan düzenleme uyarınca; özsermayenin üç katını aşma durumunda borçların örtülü sermaye olarak nitelenmesi durumu.

kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacak nitelikte görülen faiz giderleri ve kur farkı zararlarından oluşan finansman giderlerinin; dönem giderleri içerisinde çıkarılarak dönem kazancına eklenmesi ve VUK'un 29'uncu maddesi uyarınca ikmalen tarhiyata konu edilmesi gerekir.”

Belirtilen savların karşısında vergi yükümlüsünün nasıl bir savunma yapabileceği konusunda yine VUK'un 3/B uygulamasının her olay özelinde ele alınması gereği ortaya çıkmaktadır.

Son dönemdeki vergi uyumsuzlukları arasında incelenen “şirket ortakları tarafından özel hukuk kapsamında ödünç sözleşmesi ile verilen paraların, vergi uygulaması bakımından sermaye olarak nitelendirilmesi” uygulamasından çıkarılan sonuç; SAAR'ların uygulama alanı bulacağı düşünülen işlemlerde, pekala GAAR'ın da uygulama alanı bulabileceği ve bunların SAAR'lardan öncelikli olarak esas alınabileceğidir.

Bu yönden bakıldığında, VUK 3/B'deki “ekonomik irdeleme” düzenlemesinin vergiden kaçınmanın önlenmesinde genel bir kötüye kullanımı önleme kuralı olarak etkin ve amacına uygun bir şekilde çalışabileceği (en azından İdare'nin ayrıntılı incelemelerle her olay bazında konuyu inceleyerek VUK'un 3/B maddesinin uygulama alanı bulup bulamayacağını tüm yönleriyle değerlendirdiği durumlarda) sonucuna ulaşılmaktadır.

### **8.3.Sermayeye İlave Edilen Unsurların İlave Sonrasındaki Durumu**

Şirketlerin özkaynakları bünyesinde yer alan aşağıdaki tutarların sermayeye ilave edilmesi; ortakların bedelsiz hisse alması ve dolayısıyla bir menkul sermaye iradı elde etmesine sebep olmaktadır. Öte yandan, vergi mevzuatımızdaki çeşitli düzenlemeler<sup>554</sup> kapsamında, bu tür;

- enflasyon düzeltilmesi farklarının, yeniden değerlendirme değer artış fonu, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme artışlarının ve maliyet artış fonunun,
- geçmiş yıl kârlarının ve yasal yedeklerin,

---

<sup>554</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-ii maddesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298'inci maddesi, 5520 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi, 5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28'inci maddesi. Geçmiş yıl karlarını, özsermaye kalemlerinin yeniden değerlendirilmesi veya enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması neticesinde özsermaye bünyesinde oluşan endeksleme farklarını, vergi mevzuatındaki bazı düzenlemeler kapsamında özel fon olarak nitelenebilecek kalemlerin sermayeye ilavesi, kurumlar vergisi ve gelir vergisi uygulaması açısından vergiyi doğuran bir olay olarak nitelenmekle birlikte vergiye tabi olmaktan bu düzenlemeler ile çıkarılmıştır.

- özel fonlar olarak özsermaye bünyesinde takip edilen iştirak ve/veya taşınmaz satış kazançlarının (bunlara ait özkaynak fonlarının),

sermayeye ilave edilmesi halinde bu durumun bir kar payı dağıtımı (menkul sermaye iradı) sayılmayacağını belirtilmektedir.

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda sermaye şirketlerinin iç kaynaklardan sermaye artırımı yapmasına izin verilmiştir.<sup>555</sup> Kanun'un 462/1 maddesi uyarınca; esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilançoya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek sermaye iç kaynaklardan artırılabilir.

Diğer yandan, sermaye şirketlerinin sermaye azaltımında bulunmaları da 6102 Sayılı TTK'da öngörülen esaslar kapsamında imkan dahilindedir.<sup>556</sup>

Bu kapsamda, basamaklı olarak iki işlemin art arda gerçekleştirilerek bir sermaye şirketinin özsermaye bünyesinde yer alan yukarıda sayılmış unsurları pay sahiplerine aktarması mümkün bulunmaktadır.

Bu özkaynak unsurlarının (örneğin enflasyon düzeltme farklarının ve/veya geçmiş yıllara ait dağıtılmamış karların), şirketlerce sermayeye ilavesi vergiye tabi değildir. Ancak; bu özkaynak unsurlarını sermayesine ilave eden şirket akabinde sermaye azaltımı yaptığında burada bir vergilendirme olup olmayacağı veya bir vergilendirme olacak ise bunun için bir yasal düzenleme olması gerekip gerekmediği tereddüdü gündeme gelmektedir.

Bu durumda; yasal dayanaktan yoksun olacak şekilde bu kalemlerin ortaklar açısından kar payı dağıtımı (hem kurumlar vergisine hem de gelir vergisi stopajına tabi olan ortaklara bir aktarım, işletmeden bir çekiş) gibi nitelendirilmesi ve hatta “en yüksek vergi gelirini sağlayan özkaynak kalemlerinin işletmeden çekilme sırası”nın devreye girmesi ihtimal dahilindedir.

Bir yasal düzenleme olmamasına rağmen bu şekilde yapılan vergilendirme (verginin yasallığı ilkesini zedeleyen bu durum); “hakkın kötüye kullanılması yasağı” kapsamında bir yaklaşım ile desteklenebilecektir.

---

<sup>555</sup> Mülga 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da aynı esas söz konusudur.

<sup>556</sup> Örneğin anonim şirketler açısından, 6102 Sayılı Kanun'un 473 ila 475'inci maddelerinde esas sermayenin azaltılması düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere buradaki sorun, sermayeye ilave edilen bu değerlerin oluşturduğu bir sermayenin gelecek dönemlerde akıbeti ile ilgili ortaya çıkmaktadır. Şirket sermayesinin nakden veya aynen ödenen tutarlar dışında; sermayeye ilave edilmiş iç kaynak unsurlarını (birikmiş karlar, enflasyon düzeltme farkları, hisse senedi ihraç primleri, özel fonlar gibi özkaynak kalemleri) içermesi ve bu çerçevede sermaye azaltımı gerçekleşmesi her zaman söz konusu olabilir.<sup>557</sup>

Bu durumda; söz konusu sermayeye ilave edilmiş bulunan iç kaynak unsurlarının pay sahiplerine sermaye azaltımı yoluyla iadesinin, kar dağıtımı olarak değerlendirilmesi gerektiği Maliye İdaresi'nin müstakar hale gelen görüşü olmuştur.

Örneğin, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.02.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16. 01/176300-ÖZ/229 sayılı özelgesinde yer verilen Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.02.2008 tarihli sayılı yazısında aşağıdaki açıklamalar bulunmaktadır:

“5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin ikinci fıkrasında ise vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından, 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında da tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden bu Kanunun 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulanlar hariç olmak üzere vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bendlerinde yazılı kâr paylarından birinci fıkrada belirtilenler tarafından tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

---

<sup>557</sup> Örneğin 1998 yılında sermayeye ilave edilen bu kapsamdaki kalemlerden sonra şirket sermayesinde 2004 ve 2008 yıllarında nakdi sermaye artırımları gerçekleşmiş olabilir. 2022 yılında şirketin sermayesi faaliyetlerinin ölçüsünde yüksek olarak değerlendirilerek sermaye azaltımına gidilmesi söz konusu olabilir.

.....

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl kârlarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması durumunda, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, daha önce sermayeye eklenmiş olan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının, şirketin sermaye azaltımı yapması veya tasfiye edilmesi sebebiyle ortaklara dağıtılması halinde, işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.”

Benzer olarak, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05.08.2008 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-322/23228 Sayılı Özelgesi’nde; daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl kârlarının, şirketin sermaye azaltması sebebiyle pay sahiplerine dağıtılması durumunda, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerektiği; ancak, azaltılan sermayenin geçmiş yıl kârlarını aşması halinde aşan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 22.11.2011 tarihinde verilen B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2071 sayılı Özelge’de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki dilekçenizde,

- 12/02/2008 tarihinde kurulan Şirketinizin ..... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ..... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğu, Şirketinizin sermayesine ve yönetimine katıldığı şirketlerin planlama, üretim, pazarlama, finansman, personel ve fon yönetimi alanlarında gelişmiş tekniklerle çalışmalarını sağlamak konusunda faaliyette bulunduğu,

- Şirketinizin hakim ortağının ..... (..... AG) olduğu Alman Hükümetinin sigorta uygulamaları nedeniyle Türkiye'deki şirketlere doğrudan yatırım yapılması gereği ortaya çıktığından Şirketinizin aktifinde bulunan ..... Elektrik Üretim A.Ş.'nin (RTG) hisse senetlerinin ..... AG'nin sahip olduğu ..... (RBA)'ya satıldığı,

- 31/12/2010 tarihi itibarıyla Şirketin ödenmiş sermayesinin 163.948.000,00 TL olduğu ve bu tutarın tamamının ortaklarca nakit olarak karşılandığı, söz konusu tutarın içinde geçmiş yıl kârları, yedekler ve fonların bulunmadığı,

- Şirketinizin sermayesinin azaltılarak 10.000.000,00 TL'ye düşürülmesinin ve 153.948.000,00 TL'nin Şirketinizin hakim ortağı olan ..... AG'ye iade edilmesinin planlandığı belirtilerek,

söz konusu tutarın ..... AG'ye aktarılması işleminin kâr dağıtımı olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.....

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Şirketiniz sermayesinin içinde geçmiş yıl kârları, enflasyon düzeltmesi farkları, yedekler ve fonların bulunmaması şartıyla, yetkili organın kararı üzerine yapılan sermaye azaltımı nedeniyle; hakim ortağınız olan ..... (..... AG)'ye iade edilecek sermaye tutarından kâr dağıtımına bağlı kurumlar vergisi kesintisi yapılması söz konusu değildir.”

Öte yandan, sermayeye ilave edilmiş bulunan enflasyon düzeltmesi farklarının bulunduğu bir şirkette, sermaye azaltımı yapılması halinde, duruma göre şirketlerin kurumlar vergisi ödemek durumunda kalabilmesi de söz konusudur.

Konuya ilişkin, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-741 sayılı Özelgesi'nde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Şirketinizin esas faaliyet konusunun holding şirket olarak sermaye şirketlerine iştirak etmek ve bu şirketlere yönetsel hizmetler vermek olduğu,

- 31.12.2010 tarihli bilançoya göre sermayenizin, 4.185.000 TL olduğu ve "ortaklarca konulan nakit", "ortakların elinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetleri (aynı sermaye)", "maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme artış fonu", "iştirakler yeniden değerlendirme artışları", "maliyet artış fonu" ve "iştirak satış kârının sermayeye ilavesi (geçici 28. madde)" unsurlarından oluştuğu,

- Şirket sermayenizin 4.000.000 TL'sinin sermaye azaltılması suretiyle ortaklara dağıtılmasının düşünüldüğü

belirtilmiş olup, azaltılan ve ortaklara dağıtılan sermayenin ilk olarak hangi kaynaktan karşılanacağı ile sermaye azaltımı suretiyle ortaklara dağıtılacak kaynakların her bir sermaye unsuru açısından kurumlar vergisi ve gelir vergisi karşısındaki durumu hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

.....

Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden kaynaklanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri

çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır.

Yapılacak sermaye azaltımının;

- Öncelikle, kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması

- Devamında, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması,

- Son olarak ise, işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü

gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Öncelikle, sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi farklarının, yeniden değerlendirme değer artış fonunun, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış fonunun, iştirakler yeniden değerlendirme artışlarının ve maliyet artış fonunun şirketin sermaye azaltımı yapması sebebiyle işletmeden çekildiğinin kabulü ve işletmeden çekilen tutarların öncelikle kurumlar vergisine, vergi sonrası dağıtılan kazancın da elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması,

- Daha sonra, önceki yıllarda şirket sermayesine eklenmiş olan geçmiş yıl kârlarının, yasal yedeklerin ve Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28 inci maddesinde belirtilen şartlar dahilinde sermayeye eklenen iştirak satış kazancının işletmeden çekildiğinin kabulü ve işletmeden çekilen tutarların elde edenin hukuki niteliğine göre kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması,

- Son olarak da, şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü ve bu tutar üzerinden vergi hesaplanmaması ve stopaj yapılmaması

gerekmektedir.”

Netice itibarıyla, şirket sermayesinin nakden veya aynen ödenen tutarlar dışında; sermayeye ilave edilmiş iç kaynak unsurlarını (birikmiş karlar, enflasyon düzeltme farkları, hisse senedi ihraç primleri, özel fonlar gibi özkaynak kalemleri) içermesi ve bu çerçevede sermaye azaltımı gerçekleştirilmesi durumunda; Vergi İdaresi'nin görüşü; nakden ödenen sermaye dışında, sermayeye ilave edilmiş bulunan;

- Geçmiş yıl karları,

- İstisna kazanç nedeniyle oluşturulan özel fonlar (örneğin gayrimenkul satış kazancı istisnası kapsamında, istisnadan yararlanılan kazanç kısmının pasifte özkaynaklar bünyesinde özel bir fon hesabında izlenmesi),
- Hisse senedi ihraç (emisyon) primleri,
- Enflasyon düzeltme farkları,

gibi özkaynak unsurlarının, kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi olacağı yönündedir. Ayrıca; söz konusu unsurlar arasında yer alan “Enflasyon Düzeltme Farkları”nın sermaye azaltımı suretiyle işletmeden çekilmesi halinde kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi öncesinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği görüşü de ortaya çıkmaktadır.<sup>558</sup>

Diğer bir ifadeyle, sermayeye ilave edilme kararı neticesinde sermaye olarak tescil edilen, bahsi geçen iç kaynak unsurlarının bulunduğu bir anonim şirket sermayesinin azaltılması durumunda; bu iç kaynak unsurlarından gerçekleşen sermaye azaltımı nedeniyle, pay sahiplerine kar payı dağıtımı yapıldığı şeklinde bir görüş ortaya çıkmıştır. Bu görüşün, vergi yükümlüleri ile Vergi İdaresi arasında ihtilafları gündeme getirebildiği görülmektedir.

Buradaki yaklaşımla aslında Vergi İdaresi’nin bir kötüye kullanımı önleyici kural koyma gayreti içinde olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Burada kötüye kullanıldığı düşünülebilecek düzenleme; “özsermaye kalemlerinin sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz” yönündeki mevzuat düzenlemesidir. Vergi İdaresi bu getirilen muafiyetten yararlanılmak için iç kaynaklardan sermaye artırımı yapılması yönünde 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerinin kötüye kullanılabileceğini düşünerek bu yolu tamamen kapatma gayreti

---

<sup>558</sup> Bu noktada; değinilmesinde yarar görülen bir diğer husus; enflasyon düzeltmesi uygulamasına yönelik Vergi Usul Kanunu’ndaki hükümlerdir. Enflasyon düzeltmesi son olarak, işletmelerinin bilançolarının 31.12.2004 tarihi itibarıyla düzeltilmesinde uygulanmış olup; enflasyon düzeltmesi nedeniyle bilanço kalemlerine ait oluşan enflasyon fark hesapları bu gün itibarıyla dahi birçok işletmenin yasal kayıtlarında yerini korumaktadır. Bilanço mantığı içinde konuya bakıldığında şirketin ortaklarına olan yükümlülüklerini gösteren “Özkaynaklar”dan ortaklara tasfiye ve sermaye azaltımı gibi yapılacak dağıtımlarda Vergi Usul Kanunu’nun Mükerrer 298’inci maddesinin beşinci bendinde yer alan aşağıdaki hükümlerin yaygın bir uygulama alanı bulduğu görülmektedir:

“Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.

...

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

Yer verilen açıklamalar çerçevesinde, sermaye azaltımına yönelik özelge bazında verdiği görüşlerde yukarıdaki hükümden hareketle, sermayeye önceden ilave edilmiş bulunan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesaplarının ortaklara ödenmesi halinde; kurumlar vergisine (sonrasında ortağın mükellefiyet statüsüne göre gelir vergisine) tabi olması gerektiği görüşü Maliye İdaresi’nce esas alınmaktadır.

içinde olabilir. Bu yaklaşım İdare açısından vergiden kaçınma ile mücadele etme noktasında makul ve anlaşılabilir.

Örneğin, geçmiş yıl karlarını ortaklarına dağıtmak durumunda olan şirket (bu halde ortaklar nezdinde vergilendirme gündeme gelecektir) bu karları öncesinde sermayeye ilave edebilir ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-ii maddesi hükmü<sup>559</sup> kapsamında vergilendirme yapılması söz konusu olmaz.

Söz konusu geçmiş yıl karlarının sermayeye ilavesinin hemen akabinde şirketin sermaye azaltımına karar vermesi ve ortaklarına sermayenin iadesi adı altında ekonomik bir değer aktarması pekala mümkün olabilir. Bu açıdan bakıldığında;

- karın sermayeye ilave edilmesinde vergiden bağışık tutulması noktasında yasama organınca ortaya konulan amacın dışında bir amacın hasıl olduğu,

- 6102 Sayılı TTK hükümleri kapsamında gerçekleştirilen karın sermayeye ilavesi ve sermayenin azaltımı işlemlerinin vergi avantajı sağlamak dışında bir amacının olmadığı (girişilen bu muamelelerdeki ana amacın veya ana amaçlardan birinin vergi avantajı elde edilmesi olduğu),

- 6102 Sayılı TTK hükümlerinin vergisel bir avantaj yaratmak gayesi ile kötüye kullanıldığı,

savlarına ulaşılması daha doğru olan yaklaşım olacaktır. Diğer bir deyişle, Vergi İdaresi, VUK'un 3/B maddesindeki ekonomik yaklaşım ilkesi (ekonomik irdeleme) kapsamında bir nitelendirme neticesinde bu sonuca ulaşarak vergiden kaçınmaya müsaade etmemelidir.

Aksi durumda geçmiş yıl karlarını yıllar önce sermayeye ilave eden, cari dönemde ise ekonomik ve ticari gerekleri nedeniyle sermaye azaltımı yapan ve herhangi bir şekilde 6102 Sayılı TTK hükümleri kapsamında sermaye artırımı ve azaltımı hükümlerini vergisel bir avantaj yaratma amacıyla kötüye kullandığı iddia edilemeyecek vergi yükümlüsünün de; Vergi İdaresi'nin özelemlerinde ortaya koyduğu yaklaşım ile eleştirilmesine sebep olacak ve yersiz nitelenebilecek bir vergilendirme ortaya çıkabilecektir.

Gör

---

<sup>559</sup> Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),

Görüldüğü üzere, halihazırdaki Vergi İdaresi görüşü, vergi yükümlüleri ile Vergi İdaresi arasında ihtilafları gündeme getirmektedir.

Nitekim yargı makamı da böyle bir sav neticesinde yapılmış vergilendirme ile karşılaştığında pekala mükellef lehine karar tesis edebilmektedir. Örneğin, İstanbul 1. Vergi Mahkemesi'nin 30.06.2017 tarih ve E.2017/457, K.2017/1611 sayılı Kararı'nda<sup>560</sup> tesis edilen hüküm şu şekildedir: “Dava konusu olayda, davacı şirketin sermaye azaltımı yoluna gittiği, daha önce sermayeye ilave ettiği tutarı işletmeden çekmesi üzerine, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın farklı tarihlerde verdiği bu konuya ilişkin özelgelerini dikkate alarak ileride cezalı bir tarhiyatla karşılaşmamak adına, bu tutarı ihtirazi kayıtla kurumlar vergisi matrahına eklediği görülmüştür. Yukarıda belirtilenler bağlamında; sermayeye ilave edilmiş yeniden değerlendirme fonlarının sermaye azaltımı sırasında öncelikli olduğu ve kurumlar vergisinin konusuna girdiğine ilişkin vergi kanunlarında bir hüküm bulunmayıp, uyuşmazlıkta, davalı idarece bu kanun boşluğu yorum yoluyla genişletilmiş ve vergiden istisna edilerek sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme fonunun sermaye azaltımı suretiyle işletmeden çekilme durumunda vergilendirme yapılabileceği kabul edilerek, üzerinden vergi alınmayacak fon üzerinden yapılan davaya konu tahakkukta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

Vergi İdaresi'nin bu konuda yaşanan sorunları yasal düzenleme ile çözmek yönünde bir girişimde bulunmaya çalıştığı anlaşılmaktadır. Yasal düzenleme yapılması yukarıda açıklanan çerçevede (GAAR'a dayalı en azından bilinçaltında GAAR'ın olduğu) bir vergilendirme yaklaşımını ortadan kaldırarak vergilendirmeyi daha belirli ve öngörülebilir hale getirecektir.<sup>561</sup>

Buradaki çözüm belirli bir süre sınırı getirmek olabilir. Söz konusu özsermaye unsurlarının sermayeye ilave edildiklerinden bir süre sonra (örneğin 5 yıl, 10 yıl) sermaye azaltımı gerçekleştirilmesi durumunda herhangi bir şekilde kar payı dağıtımı addedilme suretiyle bir vergilendirme yapılmayacağı belirtilebilir.

---

<sup>560</sup> Emrah Aygül: “Sermaye Azaltımında Vergilendirme ve Söz Konusu Vergilerin İptaline İlişkin Açtığımız Davalarda Vergi Mahkemesinin Yaklaşımı”, 2017, <https://www.alomaliye.com/2017/08/04/sermaye-azaltiminda-vergilendirme/>, (Erişim: 18.06.2022)

<sup>561</sup> Erdoğan Sağlam: “Sermaye azaltımında vergileme için yasal düzenleme şart!”, 07.09.2022, <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/sermaye-azaltiminda-vergileme-icin-yasal-duzenleme-sart,36614>, (erişim: 25.09.2022)

#### 8.4. Nakdi Sermaye Artırımında Faiz İndirimi

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine 07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6637 Sayılı Kanun'un 8'inci maddesi ile eklenen bent ile nakdi sermaye artırımında faiz indirimi uygulaması düzenlenmiştir.

01.07.2015 tarihinde yürürlüğe giren belirtilen düzenleme vergi yükümlülerinin yaptıkları sermaye artırımında; onlara vergi matrahından düşülebilecek bir indirim<sup>562</sup> hak kazanmalarını sağlamaktadır.

Konumuz açısından bakıldığında, ilgili düzenlemenin her türlü sermaye artırımının belirtilen vergi avantajını (vergi indiriminden yararlanma imkanı) sağlamadığı görülmektedir.

Zira, kanun hükmünde ve 9 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>563</sup> de belirtildiği üzere; indirim konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
  - Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
  - Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
  - Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
  - Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
  - Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,
- indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

<sup>562</sup> "Nakdi sermaye artırımında faiz indirimi" (NSAFİ)

<sup>563</sup> 04.03.2016 tarih ve 29643 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu kapsamda, konumuz açısından incelenecek olan şart<sup>564</sup> ve tartışmaya açılan durum aşağıdaki gibidir:

“Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları” vergi avantajının sağlanmayacağı sermaye artışlarıdır. Bu durumda bir şirketin öncelikle özsermayesi bünyesinde yer alan geçmiş yıl karlarını pay sahiplerine dağıtması, akabinde ise nakdi olarak sermaye artırımında bulunulması durumunun değerlendirilmesi özellik arz edebilmektedir. Zira burada, özü itibariyle gerçekleşen iki işlem neticesinde özsermaye kalemlerinden biri olan geçmiş yıl karlarının sermayeye ilave edilmesi gibi bir ekonomik sonucun ortaya çıktığı ileri sürülebilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nca verilen 09.05.2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı özelge<sup>565</sup> incelendiğinde; vergi yükümlüsünün uygulamasına esas olmak üzere oldukça açık şekilde buradaki soruyu aktardığı görülmektedir. Vergi yükümlüsü nakit sermaye artırımının, bu artırımdan önceki yakın zamanda yapılan kar dağıtımındaki karlar kullanılmak suretiyle gerçekleştirildiğini belirtmektedir. Bu bağlamda; “ortaklara kar dağıtımı yapıldıktan sonra bu karların kullanılması suretiyle yapılan nakit sermaye artırımlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ı maddesinde belirtilen indirim hakkından yararlanıp yararlanılamayacağı” hususunda görüş talep edilmiştir. Söz konusu özgegede, İdarece yapılan değerlendirme şu şekildedir:

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün olmadığından, şirket karının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması işlemi dolayısıyla ve dağıtılan bu kar payı tutarıyla sınırlı olmak üzere bu indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir.”

Netice itibariyle, kanuni düzenleme ve Tebliğ’de yapılan açıklama şirketin özkaynak kalemlerinin sermayeye ilavesi durumunda NSAFİ uygulamasından faydalanılamayacağını ortaya koymaktadır. Zaten bu durumda; nakit olarak şirkete konulan bir tutar da bulunmamaktadır. Ancak, yukarıda yer verilen 09.05.2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı özelge, görüşüme göre İdare’nin ekonomik

---

<sup>564</sup> Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi halinde sermaye artırımındaki faiz indiriminden yararlanılmasının mümkün olmayacağı.

<sup>565</sup> www.gib.gov.tr, (Erişim: 25.11.2021)

yaklaşım ilkesi ile (her ne kadar bu ilkeye özelgede ismen yer vermemesi veya özelgede VUK 3/B'nin geçememesine rağmen) bir irdeleme yaptığını göstermektedir.

Burada Vergi İdaresi “şirket karının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması” işlemini özü itibariyle (aslında) öz sermaye kalemlerinin sermayeye ilavesi olarak nitelendirmektedir.

Yukarıdaki idari görüş, aşağıdaki çıkarımların yapılmasını sağlamaktadır.

- Bilançoda yer alan özsermaye kalemlerinin sermayeye ilavesi durumunda NSAFİ uygulamasından faydalanmak mümkün değildir.

- Şirketin sermayesinin nakdi olarak artırılması durumunda, özsermaye kalemlerinin sermayeye ilavesi kıstasından hareketle NSAFİ uygulamasından faydalanılamayacağı sonucuna ancak vergi yükümlüsü tarafından kanuna karşı hile (dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağına aykırılık) var ise ulaşılabilir.

- Kar dağıtımıyla şirket ortağının edindiği finansmanı, yine şirkete nakit sermaye olarak koyması halinde NSAFİ'nden faydalanılamayacağını “özsermaye kalemlerinin sermayeye ilavesi kıstasından hareketle” söylemek şekilsel olarak sermayeye ilave edilen bir özsermaye (iç kaynak) kalemi bulunmadığı ve nakden konulan bir sermayenin bulunduğundan hareketle mümkün olmamalıdır.

- Kar dağıtımıyla şirket ortağının edindiği finansmanı, yine şirkete nakit sermaye olarak koyması halinde NSAFİ'nden faydalanılamayacağını “özsermaye kalemlerinin sermayeye ilavesi kıstasından hareketle” söylemek ancak gerçekleşen bu iki işlemin ekonomik olarak tek bir netice verdiği ve işlemlerde bir vergi avantajı yaratılması amacıyla ortaya konulduğu (gerçekleşen işlemlerde ana amacın veya öncelikli amacın vergi avantajından yararlanılması olduğu, hayatın olağan akışı içerisinde iç kaynak kalemi sermayeye ilave edilecek iken, yalnızca vergi avantajına sahip olabilmek için bu iç kaynağın ortağa aktarıldığı ve akabinde yine ortak tarafından nakdi sermaye olarak şirkete konulduğu ve bunun bir hakkın kötüye kullanılması/peçeleme yapılması çerçevesinde olduğu) yaklaşımı ile mümkün olmalıdır. Ancak İdare, burada bu açıklamalara yer verilerek peçeleme kavramına atıf yapmaktansa böylesine bir kötüye kullanımın her durumda olacağı varsayımı ile vergiden kaçınmayı bütüncül bir yasaklayıcı anlayış ile önlemeye gayret etmektedir.

“Kar dağıtımıyla şirket ortağının edindiği finansmanı, yine şirkete nakit sermaye olarak koyması halinde NSAFİ'nden faydalanılamayacağı” sonucuna, ancak kanuna karşı hile (dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağına aykırılık) esasına dayanılarak ulaşılabilmesi imkan dahilindedir. Diğer bir

deyişle, “vergi uygulaması (5520 sayılı KVK’nın 10/ı maddesi) bakımından burada biçim olarak gerçekleşen nakit sermaye artırımını olmakla birlikte; işlemin özünde artırımından ziyade (“aslında”) özkaynak kalemlerinin sermayeye ilavesi gerçekleşir” gibi bir kanaate ulaşabilmek için; kanuna karşı hile yapıldığı tespitinin yapılması gerekmektedir. Zira, kanuna karşı hilenin yaptırımı, hile ile amaçlanan kanuni korumadan yoksun hale gelmek olduğundan; bu çerçevede NSAFİ uygulamasının sağladığı matrahtan indirim avantajından yoksun hale gelinmesi söz konusu olabilecektir.

Özetle, bu özelgede İdare pekala kanuna karşı hile veya hakkın kötüye kullanılması yasağı ile NSAFİ uygulamasını reddedebilecekken bu yolu tercih etmemiştir. İster istemez akla neden sorusu gelmektedir. Vergi hukukumuzda “peçeleme”, “vergiden kaçınma” gibi tanımlar bulunmaması şeklinde bir açıklama bu soruya cevap olarak düşünülebilir.

Eğer VUK’un 3/B maddesinin vergi hukukunda kanuna karşı hile veya hakkın kötüye kullanılması yasağı ile ilgili olduğu düşünülürse ve vergiden kaçınma ile mücadele için bir araç olduğu varsayılırsa; bu özelgede VUK’un 3/B maddesinin geçmesi ve bundan hareketle “ekonomik yaklaşım ilkesine” atıf yapılması gerektiği sonucuna ulaşılabilecektir.

Öte yandan, vergi yükümlüsünün VUK’un 413’üncü maddesi kapsamındaki izahat taleplerine yönelik cevaplarından<sup>566</sup> farklı olarak İdare; vergi incelemelerinde ekonomik irdeleme neticesinde peçeleme tespitini pekala yapabilmekte ve ikame vergiyi doğuran olayın vergilendirilmesini sağlayabilmektedir. Bu yönden bakıldığında, izahat taleplerinde yer almayan ekonomik yaklaşım ilkesi ve vergiden kaçınmayı önleyici bir kural olarak peçeleme kavramını (peçeleme tespiti yönündeki savını) idare bir nevi saklı tutuyor görüntüsündedir. Diğer bir deyişle, İdare ekonomik irdeleme ile olası peçeleme tespitini sirküler veya özelge bazındaki açıklamalarda ortaya koymazken; vergilendirmede daha sonraki bir aşama olarak vergi incelemesi ve/veya sonraki uyumsuzluk (idari veya adli) sürecinde bu kurala başvurabilmektedir.

VUK’un 3/B maddesi ile düzenlendiği sonucuna ulaşılan ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukumuzun teori ve pratiğine ne kazandırdığını sorusuna bu örnekten cevap arandığında; İdareye işlemleri ekonomik irdeleme neticesinde yeniden nitelendirmek konusunda büyük bir imkan sağladığı görülebilmektedir.

---

<sup>566</sup> VUK’un 413’üncü maddesine göre verilen özelgeler.

#### IV. SONUÇ

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukukunda yorum, ispat ve nitelendirme başlığı altında yer alabilen ve ulusal ve yabancı ülke vergi öğretileri ile uygulamalarına esas olan bir ilkedir. Ekonomik yaklaşım; vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasa hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşımakta ve “ekonomik irdemele/nitelendirme” ile “ekonomik yorum” kavramlarını iki alt kavram olarak bünyesinde barındırmaktadır.

Özel hukuk ile vergi hukukunun kesişim kümesinde vergi hukukunun kendisini özel hukukun vergi yükümlülerine verdiği serbestinin kötüye kullanılmasını önleyecek şekilde konumlandırması tüm dünya uygulamasında söz konusudur. Ülkemizde bunun kötüye kullanımı önleyici genel düzenleme olarak yasal dayanağı da VUK’un 3/B maddesinde yer alan ekonomik yaklaşım ilkesidir.

Günümüzde gerek ülkemiz gerek diğer ülke uygulamalarında ekonomik yaklaşım ilkesinin çatıştığı temel ilke ise verginin yasallığı ilkesidir.

Vergi mevzuatımızda vergiden kaçınmayı tanımlayan ve/veya vergiden kaçınmanın karinelerini belirleyen kanuni bir düzenleme bulunmamaktadır. Peçeleme kavramı öğretide kabul görse ve idare ile yargı makamları tarafından esas alınabilse bile; peçelemenin unsurlarına ve özellikle kavramın ulaşabileceği sınırlara yönelik olası belirsizlikler, vergi yükümlülerinin gerçekleştirdiği birçok vergiden kaçınma amacını ihtiva etmeyen işlemin dahi peçeleme olarak nitelenebilmesi sonucunu ortaya çıkarabilir.

Türk Vergi Hukuku; VUK’un 3/B maddesi ile bir anlamda vergilendirmede özün biçime göre öncelikli (veya üstün) olarak dikkate alınması gerektiğini benimsemiştir. Öz biçime göre öncelikli olmakla birlikte; bu biçimin tamamen nazara alınmaması anlamını taşımamalıdır.

“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” şeklindeki düzenleme nitelendirme ile ilgili genel bir ilkeye yer vermektedir. Buna göre, ekonomik içerik kullanılan biçimsel kalıptan daha önemlidir. Ekonomik içeriğin kullanılan biçimsel kalıptan daha önemli olması demek; ekonomik içeriğin yalnızca vergilendirme için tek odak noktası olduğunu göstermeyecek, aynı zamanda biçimsel kalıbın da vergilendirme için tamamen nazara alınmaması sonucunu doğurmayacaktır.

Vergi yükümlüsünün haklarını, verginin belirliliği ilkesini, örnekseme yapılmamasını güvencesini hiçe sayan bir bakış açısıyla; gerçekleşmiş ve verginin konusu olan somut maddi olayın (vergiyi doğuran

olayın) vergi uygulaması açısından idarece “yeniden nitelendirilmesi” (yeniden irdeleme) yaklaşımında; ekonomik yaklaşım ilkesine dayanılarak bu bakış açısının yasal dayanağının bulunduğu ileri sürülebilecektir. Ekonomik yaklaşım ilkesi bünyesindeki ekonomik irdeleme neticesinde vergi yükümlüsü tarafından vergisel sonuçların bağlandığı somut maddi olayın; aslında şeklen beyan edilen olay olmadığı, bundan farklı bir olay olduğu ortaya çıkarılabilmektedir. Bu ortaya çıkarma ise; öğretide de kabul edildiği üzere peçeleme işlemleri veya peçeleme sözleşmelerinin tespitiyle mümkün olmaktadır.

Bu noktada, kanuna karşı hile ile peçelemenin unsurlarının örtüştüğünü, farklılığın sadece alana özgü olarak geliştirilen kavramlarda olduğu görüşü öğretimizde ortaya çıkmıştır. Hukuk düzeninin bir gereği olarak, kanunun bir emredici hükmün amacına aykırı bir sonuca varmak için kanunun başka hükümlerinden yararlanma olarak tanımlanan kanuna karşı hilenin; bahsi geçen kanun hükümlerinden yararlanma hakkının kötüye kullanılması olarak vasıflandırılması ve yaptırıma tabi tutulması esastır. Bu yaptırım, hile ile amaçlanan kanuni korumadan yoksun hale gelmektir.

Öte yandan, peçeleme kavramının vergi hukuku içerisinde yaratılmış bir kavramdır. Ülkemiz öğretisinde bu kavramı açıklayan yazarların vermiş olduğu örnekler hep vergi hukukuna yönelik olmaktadır. Bu örnekler incelendiğinde peçeleme kavramının “vergiden kaçınma” müessesesini anımsattığı görülebilecektir.

Sonuç olarak peçelemenin Vergi İdaresi’nce vergi inceleme raporları dışında (örneğin tebliğ, sirküler, özelge) tanım olarak ortaya konulabilmesi söz konusu olamamaktadır. İdare’nin VUK’un 413’üncü maddesindeki izahat taleplerine istinaden verdiği özelgelerin birinde bile peçeleme ifadesi geçmemektedir. Yargı makamı verdiği kararların (her ne kadar Danıştay Savcılığınca açıklansa ve bu makamın istemi ile aynı yönde Danıştay tarafından karar verilse de) sonuç (karar) metninde peçeleme tanımına yer verilmesinden kaçınılmaktadır.

Öğretiden geliştirilen peçelemenin bu kadar önemli bir işleve sahip olması zaman zaman duraksamalara yol açabilmektedir. Peçeleme tespitlerinin yer aldığı vergi inceleme raporları VUK’un vergi mahremiyeti hükümleri kapsamında kamuya açık birer kaynak olmadığından buradaki yaklaşımlardan hareketle vergi yükümlülerinin bilgisine sunulmuş açık ve öngörülebilir bir kötüye kullanımı önleyici kural (GAAR) olmadığı ileri sürülebilir. Bu durumda en yerinde öneri, peçelemenin ya da vergiden kaçınmayı önleyici genel bir kuralın kanuni düzenlemeye kavuşması olarak ortaya konulabilir. Zira, kanuna karşı hile istisnai durumlarda başvurulması gereken bir çare olarak düşünülürse; vergiden kaçınma ile genel bir kural vasıtasıyla mücadele gibi kapsamlı bir konuyu, kanuna karşı hile müessesesinin vergi hukukundaki benzeri

olan peçelemenin sırtına yüklemenin ne derece yasal veya amaca uygun olduğu geçmişte olduğu gibi gelecekte de tartışılacaktır.

Danıştay kararlarında savcılık makamının peçeleme görüşünde<sup>567</sup> yer vermesi yargı makamının bu konuda bir tanım yapması olarak yorumlanabilse de; hiçbir karar metninde peçeleme ifadesine rastlanılmamaktadır.

Bu çalışmada, VUK'un 3/B maddesinin bir GAAR olarak ülkemiz vergi sisteminde uygulandığı ve uygulanmakta olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. “Vergi sistemimizde bir GAAR olmasına gerek var mıdır?” sorunun cevabının hayır şeklinde verilmesi ihtimal dahilindedir. Nedeni ise, Vergi Yargısı'nın her halükârda hakkın kötüye kullanımı yasağını ortaya koyabileceği ve bu ilkeye aykırı olan olay ve işlemlerle vergi matrahının aşındırılmasına (vergiden kaçınmaya) müsaade etmeyeceğine yönelik kabul olarak düşünülebilir.

Yargıtay ve Danıştay'ın yaklaşımları da dikkate alındığında; yasallık ilkesine sıkı sıkıya bağlı bulunan (bağlı kalması icap eden) vergi hukukunda; VUK'un 3/B maddesi anayasal vergilendirme ilkelerini zedeleyebilecek şekilde uygulama alanı bulabilmekte; İdare'nin bu yöndeki yaklaşımı zaman zaman Yargı tarafından da tasdik olunmaktadır. Öğretide birçok yazarın vurguladığı VUK'un 3/B maddesi her kapıyı açan bir anahtar değildir şeklindeki belirleme de aslında tehlikenin boyutunu ölçmek adına yerinde bir tespittir. Bu tespitin bir sonraki aşamasında da belki “vergiden kaçınmanın önlenmesine dair genel kural, vergilendirmede her kapıyı açan bir anahtar olmamalıdır” değerlendirmesini yapmak yerinde olacaktır.

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi hukukunda ispat, yorum ve nitelendirme açısından önemli işleve sahip bir ilke olsa dahi; bu ilkenin vergiden kaçınma ile mücadelede bir genel kural olması ancak görüldüğü üzere, ilk aşamada başvurulacak bir ilke olmaması gerekir. Burada çalışma içindeki inceleme de özel kuralların (“özel kötüye kullanımı önleyici kural” – “SAAR”) vergi uygulamasında ne kadar yaygınlığı ve etkinliği sağlanır ise, genel kuralın (GAAR) da devreye girmesi ancak son çare olarak ortaya çıkacaktır. Bu sayede bir tarafta vergi yükümlülerinin belirlilik ve öngörülebilirlik beklentileri; diğer tarafta da vergi idaresinin “mali güce göre vergilendirme ilkesi kapsamında uyumsuzlıklara sebep olmaksızın etkin bir vergilendirme işlevini yerine getirme amacı” azami ölçüde sağlanmış olacaktır.

---

<sup>567</sup> Örneğin Danıştay 3. Dairesi'nin 30.06.1997 Tarih ve E. 1997/906 K. 1997/2743 Sayılı Kararı, Aynı Daire'nin 07.05.1998 tarih ve E. 1997/293, K. 1998/1650 Sayılı Kararı.  
www.kazanci.com, (Erişim: 05.09.2019)

Medeni Kanun’un 2’inci maddesinde öngörülen “dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı”; kanun hükümlerinin katı uygulanmasının yol açacağı adalete, hakkaniyete ve ahlak anlayışına aykırı, hayat ihtiyaçlarına uymayan sonuçları önleyecek bir “genel kural”, bir temel hukuk ilkesi niteliğindedir. Nitekim; bu ilke Medeni Kanun’da açıkça düzenlenmiş olmasaydı bile sonuç değişmez; bir temel hukuk ilkesi olarak dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı her zaman uygulama alanı bulabilirdi.

Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinin vergi hukukunun gelişimi açısından bir fayda sağlayıp sağlamadığı zaman zaman tartışmalara konu olmaktadır. Bu düzenlemenin neredeyse 40 yıllık uygulama süresince gerek İdare gerek Yargı nezdinde vergi yükümlüsü aleyhindeki birçok uygulamanın sığındığı güvenli liman haline gelmesi; düzenlemedeki aksaklıktan ziyade bu düzenlemenin öğretide yarattığı (ilkeye atfedilen tılsımdan kaynaklı) bir durum olarak düşünülebilir. Bu durum, “ekonomik yaklaşım ilkesi”nin içeriğinin doğru anlaşılmasından ve bu ilkenin genel bir kural (bir temel hukuk ilkesi) olan “dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı”ndan bağımsız bir içeriğe sahip olduğunun düşünülmesinden kaynaklanmış olabilir.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin ortaya çıktığı ve mevzuatımıza da bu vesile ile dahil olduğu Almanya’daki durum incelendiğinde, bu ilkeye dair yasal düzenlemelerin 1977 yılı itibariyle ortadan kalktığı görülmektedir. Ortaya çıktığı 1919 yılından 1977 yılına kadarki uygulamada vergi hukukunun özel hukuktan bağımsız bir yere sahip olması savına oldukça kapsamlı bir destek sunan ekonomik yaklaşım ilkesi; “vergi normlarındaki özel hukuk kavramlarının anlamlandırılmasında, özel hukuktaki anlamlarıyla bağlı kalınmayacağı, bu kavramların vergi yasalarının amacı ve ekonomik içerikleriyle dikkate alınacağına ilişkin” bir esası bu ülkenin uygulamasına kazandırmıştır. Bu anlayışın, VUK’un 3/B maddesine yorum, ispat ve nitelendirme noktasındaki işlevlerinin kazandırılması açısından da ehemmiyet arz etmektedir. Öte yandan, Almanya uygulamasının ülkemizin günümüzdeki vergi uygulamalarına önemli katkısının nitelendirme ve dolayısıyla ekonomik irdeleme ağırlığında olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu yönden bakıldığında; öğretimizde, idare uygulamalarında ve yargı kararlarında esas alınan peçeleme kavramının ortaya çıkışına da, Almanya Vergi Usul Kanunu’ndaki (Abgabenordnung, “AO”) bu geçmiş dönem düzenlemesinin dayanak teşkil etmesi söz konusudur.

Günümüzde ise, Almanya’da artık bu yönde bir yorum (aynı zamanda nitelendirme) kuralına gerek kalmadığı gerekçesi ise ekonomik yaklaşım ilkesinin dayanağı olan düzenleme kaldırılmış ancak ekonomik yaklaşım ilkesi terk edilmemiştir. 1977 yılında yapılan değişiklik neticesinde kaldırılan düzenlemenin yerine; yapılan düzenlemeler neticesinde AO’nun 39, 40 ve 41’inci maddelerinde yer alan hükümlerin; vergi

borcu ilişkisinde somut maddi olayın saptanması ve nitelenmesi konusunda, ekonomik yaklaşımın - ekonomik irdeleme- pozitif dayanakları ve göstergeleri olarak kabul edilmektedir. Yine, Almanya mevzuatında vergiden kaçınmanın önlenmesinde uygulama alanı bulan Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 42'nci maddesinin ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olduğu değerlendirilebilir. Vergi planlama yapılarının kötüye kullanılması başlıklı bu madde uyarınca; "uygun bulunmayan bir hukuki yapının" seçilmesi durumu vergiden kaçınmanın göstergesi olarak ele alınmıştır. Belirtilen yapının seçimi bir vergisel avantaj ile sonuçlanıyorsa ve vergi yükümlüsü bu seçimde önemli vergi dışı sebepler ileri süremiyorsa vergiden kaçınmanın gerçekleşmesi söz konusudur. Seçilen hukuki yapı sonucu vergi yükümlüsü veya üçüncü bir kişinin kanunun amaçlamadığı bir vergisel faydaya ulaşması durumunda, bu hukuki yapı "uygun bulunmayan bir hukuki yapı" olarak değerlendirilmektedir. Uygun bulunmayan hukuki bir yapının göstergeleri ise Alman Vergi Usul Kanunu'nda açık bir şekilde belirlenmiştir.

Özetle vergiden kaçınmanın önlenmesinde Almanya'nın esas aldığı kurallar neredeyse 100 yıllık bir arka plana sahip olarak ortaya çıkmakta ve ekonomik yaklaşım ilkesinin varlığında dayanmaktadır.

Diğer bir Kıta Avrupası Hukuku temsilcisi olan Polonya'da ise oldukça farklı bir yasal arka planın olduğu görülmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olmasına dair bir düzenleme ve dolayısıyla ekonomik yaklaşım ilkesinin 2000'li yıllara kadar mevzuatta yer almamasının bir sonucu olarak; vergiden kaçınma halinin varlığı tespit edilse bile, bu işlem neticesinde bir vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması (halihazırdaki somut maddi olayın yeniden nitelendirilerek vergiye tabi bir somut maddi olay tespit edilmesi) kabul görmeyen bir yaklaşım olmuştur.

Polonya mevzuatında ilk defa kötüye kullanımı önleyici genel bir düzenleme olarak 2003 yılında yapılan düzenleme ile Vergi Usul Kanunu'nun ("Tax Ordinance") 24b § 1 maddesinde yerini bulmuştur. Bu madde uyarınca; vergi vakalarının çözümünde, vergi otoriteleri ve vergi inceleme birimleri özel hukuk eylem ve işlemlerinin vergi etkilerini; eğer belirtilen eylemlerin gerçekleştirilmesinde bir vergi yükümlülüğünde azalma, mali zararda artış, vergi iade tutarında artış dışında önemli bir etki beklenmediği durumda; dikkate almayacaklardır. Söz konusu düzenleme, vergi otoritelerine vergiyi doğuran olayın tespiti ve verginin tarhı açısından, özel hukuk bakımından geçerli işlemleri; eğer belirtilen işlemler vergiden kaçınma amacıyla gerçekleştirildiğinin tespit edildiği durumda; dikkate almama kuvvetini verecek bir imkan sağlamıştır. Ancak; Polonya Anayasa Mahkemesi 11.05.2004 tarih ve Case K 4/03 (Imprint K 4/03) sayılı Kararı'yla 2003 yılında getirilen kötüye kullanımı önleyici genel düzenlemenin (GAAR) iptal edilmesine karar vermiştir. Bu karardaki önemli gerekçe düzenlemenin çok genel ve dolayısıyla vergilendirmede belirliliği zedeleyecek düzeyde olması şeklinde ifade edilmiştir. Öte yandan, iptal edilen

düzenlemedeki önemli bir husus, söz konusu düzenlemede esas alınan yaklaşımın, Tipke tarafından ortaya konulan ve Akkaya tarafından özel hukuk olanaklarının kötüye kullanılıp kullanılmadığının saptanması bakımından en tutarlı kriter olduğu ifade edilen – “vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride hala anlamlı bir iktisadi bütünlük kalıyorsa, seçilen özel hukuk düzenleme olanağı (form) ölçülüdür ve kötüye kullanma koşulu gerçekleşmemiştir. Buna karşın, vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride anlamlı bir iktisadi bütünlük kalmıyorsa seçilen form ölçüsüzdür” şeklindeki – yaklaşım ile benzer kapsamda olmasıdır.

Polonya Vergi Usul Kanunu’na 15.07.2016 tarihinden itibaren yeni bir genel kötüye kullanımı önleyici düzenleme getirilmiştir. Bu düzenleme 2018 yılında 01.01.2019 yılından geçerli olmak üzere bazı değişikliklere uğramıştır. Belirtilen değişikliklerin yapılmasının ana gerekçesi ise ülkenin 2016 yılında düzenlediği bu GAAR’ın “Avrupa Birliği Konseyi’nin Vergiden Kaçınma Karşısı Direktifi” ile uyumlu hale getirilmesi olduğu görülmektedir. Bu kapsamda, söz konusu hükmün uygulanabilir olması için bir arada gerçekleşmesi gereken koşullar kanunda açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Yer verilen koşulların “Avrupa Birliği Konseyi’nin Vergiden Kaçınma Karşısı Direktifi” (ATAD) ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Polonya Vergi İdaresi’nin resmi internet sitesinde; yapılan düzenlemeler sonrasında nelerin vergiden kaçınma olarak addedileceğine dair uyarı niteliğinde yapılan belirlemeler olduğu görülmektedir. Bunun vergi yükümlülerine Vergi İdaresi’nin görüşlerinin önden açıklanması ve bir nevi uyarı yapılması niteliğinde olduğu ve öngörülebilirlik sağlayabilmek açısından bir rehber bağlamında olabileceği anlaşılmaktadır.

Kıta Avrupası Hukuku açısından Avrupa Birliği nezdinde gelişen kurallar ve ekonomik yaklaşım ilkesi ya da bu ilkeye benzer ilkelerin uygulama alanına bakıldığında ise, Avrupa Birliği Müktesebatı, vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ve özellikle bu ilkenin vergiden kaçınmanın engellenmesindeki rol açısından gerek son dönemde AB Komisyonu tarafından alınan karar gerek AB Adalet Divanı’nın konuya yaklaşımı yönünden oldukça ayrıntılı bir araştırma zemini oluşturmaktadır.

Halifax ve Cadbury Schweppes kararlarında dayanağını bulan Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın yaklaşımındaki “kötüye kullanma” esası; AB Komisyonu’nun vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik direktifi (ATAD) nezdinde de kendine yer bulmuş; bu direktif kötüye kullanmaya karşı bir kuralı mevzuatında içermeyen üye devletlerin bu yönde yeni bir kural (GAAR) oluşturmalarını zorunlu kılmayı öngörmüştür. AB üyesi devlet vergi idaresi; bir düzenleme (anlaşma veya işlem) veya düzenlemeler serisi;

eğer bunların temel amacı veya temel amaçlardan biri olarak bir vergi avantajı sağlanması yönelik işlerliğe konulmuş ve bu amaç halihazırdaki vergi düzenlemesinin amaç veya gerekçesini ortadan kaldıracaksa (dolayısıyla tüm uygulanabilir gerçekler ve şartlar nazara alındığında hakiki/gerçek olarak addedilemeyecekse); söz konusu düzenleme (anlaşma veya işlem) veya düzenlemeler serisini, kurumlar vergisi yükümlülüğünün hesaplanması amacıyla yönelik olarak göz ardı etmelidir. Birinci paragrafın uygulaması açısından, bir düzenleme (anlaşma veya işlem) veya düzenlemeler serisi ekonomik gerçekleri yansıtan geçerli bir ticari sebep olmaksızın oluşturuldu ise; söz konusu düzenleme (anlaşma veya işlem) bu kapsamda hakiki olmayan (yapay) olarak addedilecektir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde, Kıta Avrupası ve Avrupa Birliği nezdinde hakkın kötüye kullanılması esasına dayanaklı olarak vergiden kaçınma ile mücadele edilmesi ve zamanla ülke mevzuatlarında da bu yönde hukuki düzenlemeler yapılması söz konusudur. Kıta Avrupası Hukuku'ndaki "abus de droit (hakkın kötüye kullanılması)" düzenlemesinin ülkemiz vergi hukukundaki peçeleme ile eşdeğer olduğu ileri sürülebilmektedir. Buradan hareketle vergi hukukunda bu yönde bir düzenleme (abus de droit / hakkın kötüye kullanılması) bulunmasının yararlı olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Diğer bir deyişle, tek başına ekonomik yaklaşım ilkesinin vergiden kaçınma karşıtı genel bir kural yaratmada yetersiz olduğu; ancak ekonomik yaklaşım ilkesinin özellikle ülkemiz öğretisinde "peçeleme" kavramını geliştirdiği ve peçelemenin tespitindeki nitelendirme probleminde ise "ekonomik irdeleme" kavramını ortaya koyduğu tespiti yapılabilecektir.

Anglo-Sakson hukuku ile bir karşılaştırma yapıldığında; Kıta Avrupası'nda hukukun kötüye kullanılması öğretisi uygulanırken, Anglosakson hukukunun ekonomik öz öğretisini ortaya çıkardığı görülmektedir. Zira, Anglosakson hukuku olağan ticari davranışla ilgilenirken, Kıta Avrupası hukuku hakların kullanılmasının sınırlarına odaklanmıştır. Bu nedenle, Anglosakson hukuku piyasa ekonomisinde neyin olumlu olduğunu araştırmakta, Kıta Avrupası hukuku temsilcileri ise hukukun kötüye kullanılması, diğer bir ifadeyle, hakların kullanılmasının sınırları temelinde konunun olumsuz boyutu ile ilgilenmektedirler.

Anglo-Sakson hukukunun temsilcileri olan ABD ve İngiltere'de, yaklaşık son on yıllık döneme kadar genel bir kötüye kullanımı önleyici düzenleme olmadığı tespit edilmekte; sırasıyla 2010 ve 2013 yılındaki düzenlemelerle bu ülkelerin mevzuatına ekonomik yaklaşım ilkesi veya bu ilkenin izlerini içerdiği düşünülebilecek genel nitelendirme kurallarının dahil olduğu görülmektedir. Öte yandan, Anglo-sakson hukuku, özel hukuk-kamu hukuku ayrımını içermediğinden bu ekolün temsilcisi olan incelenen iki ülkede vergiden kaçınma ile mücadele konusunda yargı kararları büyük öneme sahip olmuştur.

İngiltere vergi yasalarında ekonomik yaklaşım ilkesi veya bu ilkenin izlerini içeren genel bir nitelendirme kuralının 2013 yılına kadar bulunmadığı ve dolayısıyla kanuni düzenlemelerde bu yıla kadar bir genel kötüye kullanımı önleyici kural (GAAR) olmadığı görülmektedir. Yine; İngiltere yargı içtihatları ABD içtihatları kadar (vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik) ayrıntılı öğretiler üretememiş ve bu durum öğretide eleştiriye konu edilmiştir. Bu bağlamda içtihat hukukunun yetersizliği, hukuk sistemine genel bir vergiden kaçınma hükmü eklenmesi gerektiği yönünde tartışmaları gündeme taşımıştır. İngiltere’de 17 Temmuz 2013 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren düzenleme Finans Kanunu’nun beşinci bölümünde detaylandırılmıştır. Bu kuralın süistimal edici düzeydeki vergiden kaçınma ile mücadeleyi amaçladığı (vergiden kaçınma teriminden ise burada süistimal edici düzeydeki ifadesi önem arz etmektedir) görülmektedir. Düzenlenen bu GAAR, kötüye kullanımın mevcut olduğu muamelelerde uygulama alanı bulmaktadır. Geniş anlamda muameleler, objektif bir gözle incelendiğinde, vergi avantajı elde etmenin ana amaç veya ana amaçlardan biri olduğu herhangi eylemlerdir. Bu kapsamda, vergi avantajı çerçevesi de oldukça geniş tanımlanmıştır. Vergi yükümlüsünün muameleleri, ana hedefinin veya ana hedeflerinden birinin bir vergi avantajı elde edilmesi tespitinin yapılmasının makul olduğu sonucuna ulaşılabilen muamelelerdir. Burada “makul olduğu sonucuna ulaşılabilmesi” objektif bir test unsurunu göstermektedir.

Buradan hareketle İngiltere’deki bu yeni düzenlemenin Türk Vergi Hukuku’ndaki ekonomik yaklaşım ilkesi ile benzer esaslar taşıdığı sonucuna ulaşılabilmektedir. Örneğin bu çalışmada görüldüğü üzere, İngiltere’de vergi yükümlüsünce gerçekleştirilen eylemlerin, eylemler ile amaçlanan sonuca ulaşmada makul ve hayatın olağan akışına uygun bir ilgisinin bulunması hususu vergiden kaçınmanın tespitinde önemli bir kriter olmaktadır. Bahsi geçen yaklaşımın, Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinde yer alan “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk” ile benzer esasları içerdiği bu açıdan değerlendirilebilecektir.

ABD vergi hukukunda ülkemizdeki kapsamıyla bir “ekonomik yaklaşım” müessesesi yer almamakta; ancak, onunla aynı işlevi yerine getiren, içtihat hukuku (common law) ile geliştirilmiş başka ilkeler bulunmaktadır. ABD Vergi İdaresi, başta “özün şekle üstünlüğü” ilkesi olmak üzere dört ilkeden yararlanarak vergiye tepki gösteren yükümlülerin çabalarını boşa çıkarma mücadelesi içinde olmuştur. Bu çerçevede ABD’de, vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik olarak daha çok yargı içtihatları söz sahibi olmuştur. Bunun temel sebebi ise, Amerikan yargı mercilerinin vergi yükümlüsünün uygulamalarında vergi kanunlarının sadece lafzına değil ruhuna da uygunluk araması ve amaçsal ve ekonomik yoruma sıkça başvurmasıdır. Ancak, son yıllarda yargı mercilerinin hukuki güvenlik ilkesini de ön plana çıkartarak vermiş olduğu kararlar daha önceleri geliştirilen bu içtihatların uygulanmasını oldukça kısıtlamıştır. Nihayet 2010

yılında çıkarılan bir kanun ile ekonomik yaklaşım ilkesine benzer kapsamda bir kural (iktisadi öz ve iş amacı öğretileri) ABD'nin yasal düzenlemelerinde yerini almıştır. Bu düzenleme ile daha önce yargı içtihatlarında ortaya çıkan iktisadi öz (economic substance) ve iş amacı (business purpose) öğretilerinin yasal bir hüküm haline gelmesi ve ABD'nin de vergiden kaçınmayı önleyici genel bir düzenlemeye sahip olması sonucu ortaya çıkmıştır.

Bu düzenleme uyarınca; vergi yükümlüsünün ekonomik pozisyonunda vergi dışında anlamlı bir değişiklik yaratmayan ve vergisel amaçlar dışında önemli bir amacı bulunmayan işlemler nedeniyle ödenmemiş olan vergilerin cezalı olarak salınması öngörülmektedir. ABD Dahili Gelirler Kanunu'nun 'tanımlara' ilişkin 7701. maddesine (o) fıkrası olarak eklenen "ekonomik öz öğretisinin açıklığa kavuşturulması" başlıklı bu düzenleme ile ekonomik öz öğretisi, "gelir vergisi bakımından bir işleme ilişkin vergi avantajların dan yararlanılmasına, o işlemin ekonomik özünün bulunmaması veya bir iş amacının olmaması halinde müsaade edilmeyeceğini öngören içtihat hukuku ("common law") öğretisi" olarak tanımlanmıştır. Nihayetinde, ABD'de 2010 yılında yapılan yasal düzenleme; "ekonomik öz" ve "iş amacı" öğretilerini sadece yargı içtihatları olmaktan çıkarmış, yasal bir kriter haline de getirmiştir.

Uluslararası alanda vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik inisiyatiflerde ekonomik yaklaşım ilkesinin yerine yönelik bir inceleme de OECD nezdindeki çalışmaların değerlendirilmesini gerektirmiştir. 2015 ila 2022 yılları arasındaki gelişime bakıldığında Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) başlığındaki eylem planlarının bünyesinde "vergiden kaçınmayla mücadele" noktasında bu eylem planlarına damga vuran ilkelere önemli birinin ekonomik yaklaşım ilkesi olduğu görülmektedir. Ayrıca, BEPS eylem planlarının dayandığı ana ilkelerin uyum, özün önceliği ve şeffaflık olduğu dikkate alındığında; bu eylem planları nezdinde bir genel suiistimali önleyici kural koyulması noktasındaki girişimler de kaçınılmaz olmuştur.

Bu noktada; önemle belirtilmesi gereken bir konu da BEPS eylem planları bünyesinde vergiden kaçınmayı önleyici birçok özel düzenlemenin (SAAR) yer aldığı gerçeğidir. Bu duruma rağmen genel bir kural (GAAR) öngörülmüş olması, vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik genel anlayışın teyidi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, her ne kadar birçok eylem planında "vergî uygulamasında gerçeklik ilkesi" ya da "özün biçime üstünlüğü ilkesi" olarak nitelenebilecek esasların izlerine rastlanabilmektedir.

BEPS Eylem Planlarından 6'ncı planda tanımlanan genel kötüye kullanımı önleyici kuralın (buradaki kötüye kullanım çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki hükümlerin kötüye kullanılması suretiyle vergisel bir avantaj sağlanmasıdır) kuralın (GAAR), ana amaç testi (PPT) kuralına dayandığı görülmektedir. Bu kurala göre, herhangi bir işlem veya anlaşmanın (tertip, fiil, tasarı, plan vb.) ana

amaçlarından biri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ortaya çıkardığı faydalardan yararlanmak olduğu anlaşıldığında, bu işlem veya anlaşmanın (söz konusu faydalardan yararlanılmasının ÇVÖA hükümlerinin lafzı ve ruhuna uygun olması hariç olmak üzere) vergisel açıdan reddedilmesi (yok sayılması) söz konusudur.

Diğer taraftan, OECD'nin BEPS 15 numaralı eylem planı çalışmalarının neticesinde ortaya çıkan Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument, "MLI") kapsamındaki esasların; gerek özel gerek genel süistimali engelleyici düzenlemeleri içerdiği tespit edilmektedir. MLI'nın 7'nci maddesinin kapsamında temel amacın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yönelik kötüye kullanmayı engellemek olduğu maddede ifade edilmektedir. Madde uyarınca; ana amaç testi ("PPT") vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik önemli bir araç olarak ortaya çıkmaktadır. Ana (temel) amaç testi ile ilgili açıklamaların yanı sıra, MLI'nın 7'nci maddesi ile ikinci bir ölçüt olan anlaşma faydasının sınırlandırılması ("LOB") kavramı önem arz etmektedir.

Anlaşma faydasının sınırlandırılması ("LOB") hükmünün önemi; bu kuralın doğrudan anlaşma alışverişini önlemeye yönelik olmasından kaynaklanmaktadır. LOB kuralı, getirmiş olduğu bir dizi test ile kural olarak iki sözleşmeye taraf devlet arasında karşılıklı olması beklenen anlaşma faydasının diğer sözleşmeye taraf devlette gerçek bir iş bağlantısı veya varlığı olmayan üçüncü ülke mukimlerine ulaşmasını engelleme amacı taşımaktadır. Bu yönden bakıldığında LOB hükmü, amaç veya niyete dayalı olmayıp bir dizi objektif test getirmekte ve sözleşmeye taraf devlet mukimi, testlerden birini karşılaması durumunda iş yapılanmasındaki motivasyonundan bağımsız olarak anlaşma faydasından yararlanabilmektedir. Burada, cevabı aranan soru sözleşmeye taraf devlet mukiminin ilgili devletle gerçekten bir bağı (nexus) olup olmadığıdır. Anlaşmaya yerleştirilen LOB hükmü ile sözleşmeye taraf devletler, iç hukuk kurallarının farklılığı veya yetersizliğinde kaynaklanan çıkar çatışmaları ve yasa boşluklarını dengelemeye çalışmaktadır.

Özetle gerek ana amaç testi gerek anlaşma faydasının sınırlandırılması testi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının kötüye kullanılmasını engellemek amacıyla oluşturulmuş genel kötüye kullanımı önleyici kurallar olarak görülebilmektedir. Uygulamada, vergi anlaşmalarında ülkelerin bu iki kuraldan birini anlaşmaya dahil etmek suretiyle bir kötüye kullanımı engelleyen genel kural (GAAR) oluşturma gayretinde oldukları görülmektedir.

Karşılaştırmalı hukukta yapılan bu incelemeler özellikle son 10 yıla yaklaşan dönemde, yurtdışı uygulamalarında ulusal veya uluslararası düzeyde vergiden kaçınmanın önlenmesine dair genel kuralların getirme iradesinin gün geçtikçe yaygınlaştığını göstermektedir.

Diğer bir deyişle, ekonomik irdelemenin dayanakları ile öğretide ve uygulamada kabul gördüğü bu ülkede dahi, vergiden kaçınma ile mücadeledeki genel aracın, bir yorum ve nitelendirme kuralına bırakılmaması ve ayrıntılı bir düzenleme yapılarak kanun bünyesinde vergiden kaçınmaya yönelik kıstasların belirlenmesi söz konusu olmuştur.

Karşılaştırmalı hukukta incelemeler neticesinde, VUK 3/B'nin ülkemizde vergiden kaçınmanın önlenmesinde genel bir kuralın ortaya çıkışına ekonomik irdeleme boyutu ile katkı sağladığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu çerçevede öğretiden ortaya çıkan ve idare tarafından kabul görüp yargı kararlarında da kendine yer edinen “peçeleme” kavramının ülkemiz vergi hukukunda yeterli bir hukuki zemine oturtulamaması (kanuni bir düzenlemeye bağlanmamış olması) gibi bir sorun da tespit edilebilmektedir. Bu kapsamda bir düzenleme olmaması neticesinde, ekonomik yaklaşım ilkesinden hareketle olay ya da işlemlere çözüm bulma çabası içine giren Vergi İdaresi ve Yargı makamı zaman zaman farklı yönde çıkarımlar yapabilmektedir.

Vergi mevzuatının ve özel olarak vergi hukukunun kendi ayakları üzerinde duran, özel hukuktan ayrı şekilde kendi kurallarını geliştiren bir hukuk dalı olarak rüştünü ispat edebilmesi ve kendini koruma refleksi olarak Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesi bünyesinde ekonomik yaklaşım ilkesini (ve özellikle bu ana kavram bünyesinden “ekonomik irdeleme” alt kavramını) ortaya çıkarmış olması anlaşılabilir bir durumdur.

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi yükümlülere açısından verginin yasallığı ilkesi (vergilendirmede belirlilik ve öngörülebilirlik) beklentisi ile Vergi İdarelerinin vergiden kaçınmanın önlenmesinde yasal bir mevzuat gereksinimi dengesinden ortaya çıkmış bir ilke olarak pekala değerlendirilebilir. Diğer bir deyişle, vergi yükümlülere vergiden kaçınma olarak nitelenmeyecek vergi planlaması eylemlerinde vergi yasalarının kendilerine sunduğu imkanların ve öngörülebilirliğin güvencesi altında olacaklar; ne zaman ki vergiden kaçınmak amacıyla hakkın (hukukun) kötüye kullanılması eylemlerine girişirlerse bu durumda genel bir kötüye kullanımı önleme aracı olarak karşılarında (Vergi İdarelerinin elinde bir silah olarak) ekonomik yaklaşım ilkesinin (nitelendirmede ekonomik irdeleme unsurunun) yasal mevzuatımızdaki yansıması olan Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesini bulacaklardır.

Bu noktada bir öneri; Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde “ispat” başlığı altında belirtilen bir cümlelik hüküm ve bunun kanun gerekçesi ile yetinilmemesi; vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesinde hangi durumda ekonomik yaklaşım ilkesinin (ekonomik irdelemenin) devreye gireceğinin daha açık bir şekilde tanımlanmasıdır. Bu durum tabi ki kendi içinde birçok zorluk içerecek ve özellikle bu çalışmada da yer aldığı üzere iktisadi ve dinamik bir içeriğe sahip bulunan “vergiden kaçınma”nın tanım ve kapsamını

belirlemenin zor hatta imkansızlığı engeli ile karşılaşacaktır. Ancak yine de böyle bir tanımın kanuni düzenleme ile yapılması, öğretide ortaya çıkan “peçeleme” kavramına dayanılmaması ve diğer taraftan da Yargı makamının esas aldığı ancak çok genel bir ilke (ve her daim başvurulması en son sırada gelen ilke) olan dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı ile yetinilmemesi ve dolayısıyla kanunda yer alacak lafzi düzenlemelerin olması daha uygun nitelenebilecektir.

Bu yönde bir girişim, vergi yükümlüsü açısından, vergi kanunlarının belirli ve öngörülebilir olması ve eylemlerin vergiden kaçınma/vergi planlaması ayrımında nerede olacağının öngörülebilmesi açısından yerinde görülebilecektir. Bu çerçevede, yargı kararlarının kiminde VUK’un 3/B maddesinin beklenmedik uygulama sonuçları vermesi<sup>568</sup> önlenilebilecektir.

Bu düzenleme yapılmaz ise gelecek dönemlerde VUK’un 3/B maddesinin uygulanmasında nasıl bir öngörülede bulunulabileceği de gündeme gelebilir. Buna göre;

1- Vergi İdaresi öğretinin kendine sunduğu kabul kapsamında kanun lafzında veya gerekçesinde yer almayan peçeleme kavramıyla hareket ederek vergiden kaçınmanın önlenmesinde genel bir kötüye kullanımı önleyici kural (GAAR) kullanmaya devam edecektir.

2- Peçeleme tanım ve kapsamına dair bir hukuki düzenleme bulunmadığından yargı makamı kararlarında (sonuç bölümlerinde) peçelemeye yer vermeyerek Medeni Kanun’un ve hukukun genel esaslarından olan hakkın (hukukun) kötüye kullanılmasına hiçbir hukuk düzeninin müsaade etmeyeceği yaklaşımı ile her olay bazında Vergi İdaresi’nin vergiden kaçınmayı önleme savlarına (peçelemeye) bir himaye sağlamış olacaktır.

3- Vergi yükümlüsü açısından, özellikle vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki ayrımı yapmada yaşanan zorluk, konuya ilişkin uzman vergi danışmanlarından görüşler alınsa dahi devam edecektir. Günümüzde bu zorluğun yalnızca ülkemize özel olmadığını, yabancı ülke uygulamaları hatta uluslararası ve uluslararası uygulamalarda da aynı tartışmanın süregeldiğini belirtmek gerekir.

Bu açıdan bakıldığında, ekonomik yaklaşım ilkesinin ortaya zaman zaman çıkarabildiği hazineci yaklaşım sonucundaki bazı uygulamaların ve bunların dayandığı Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinin eleştirilmesi doğaldır.

---

<sup>568</sup> Şeklin öze üstünlüğünün esas alındığını düşündürebilecek bir karar için bkz. Danıştay 4. Dairesi’nin T. 17.05.2004 tarih ve E. 2003/1906, K. 2004/1087 sayılı Kararı.  
www.kazanci.com (Erişim: 14.09.2022)

Buradaki bir başka tehlike de yasallık ilkesinin ihlaline yol açabilecek vergi yükümlüsü aleyhindeki yaklaşımların ortaya çıkmasıdır. Nitekim, son dönemlerde önemli bir tartışmanın da vergi ahlakı, sorumlu vergicilik gibi kavramlar üzerinden ele alındığı gözlemlenmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesinin yasal mevzuatımızdaki yerini ortaya koyan “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü vergilendirme işleminin sebep unsurunu teşkil eden “vergiyi doğuran olay”ın nitelendirilmesine yönelik bir kural ortaya koymuştur. En nihayetinde, İdare Hukuku’nun bünyesinde kendine yer bulan, uyuşmazlıkların çözümünde İdari Yargı’ya yönelik düzenlemelerden yararlanan, ortaya çıkışı bir idari işlem olarak tanımlanmış, vergilendirme işlemlerinde hukuki bağlamdan koparak tamamen başka (Etik ve ahlaki değerler gibi) birtakım dayanaklar aranması<sup>569</sup> verginin yasallığı ilkesinin ihlaline sebep olacaktır.

Anglo-Sakson uygulaması ile karşılaştırıldığında “2010 yılında ABD mevzuatına giren (ancak öncesinde de yargı içtihatları ekseninde var olan) iktisadi öz ve iş amacı öğretileri ile benzer ilkelerin vergi mevzuatımızda yer aldığı söylenebilir.<sup>570</sup> Diğer yandan, ülkemizin Kamu Hukuku – İdare Hukuku altyapısı ve bunun içinde Vergi Hukuku’nun oluşumundaki dayanaklarına bakıldığında (bu noktada Medeni Hukuk esaslarımız da gözden geçirildiğinde) Kıta Avrupası açık bir şekilde görülmektedir. Bu bağlamda, Kıta Avrupası’nın “hakkın kötüye kullanılması yasağı” kapsamında oluşturduğu vergiden kaçınma ile mücadele esasının ülkemiz uygulamasında da bir karşılığının bulunduğu pekala kabul edilebilecektir.

Hakkın kötüye kullanılması bileşenleri olan ve ekonomik yaklaşım ilkesini de çerçevesine alabilecek bir kavram olarak değerlendirilebilir. Öte yandan, “hak ne zaman kötüye kullanılmış olur?” noktasında kesin bir ölçü konulamayacağı görüşü gerek öğretide gerek mahkeme kararlarında hakimdir. Nitekim, hakkın kötüye kullanılması hallerinin şablon haline getirilmesi mümkün görünmemektedir. Bu açıdan, Medeni Hukuk öğretisinde ifade edilen, her uyuşmazlığı (veya konuyu) dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı ile çözüme kavuşturma tehlikesi vergi hukukumuzda da gündeme gelebilecektir.

Vergi yükümlüsünün hakları ve verginin yasallığı ilkesi açısından bakıldığında çözüm; genel suiistimali önleyici düzenlemeden ziyade özel suiistimali önleyici düzenlemelerin yapılması ve

---

<sup>569</sup> Farklı bir cezai sorumluluk ile ilgili bir örneği tasavvur edelim. İş Kanunu uyarınca, 50 ve üzeri çalışanı olan bir işverenin işyerinde işyeri hekimi bulundurmasının zorunlu olduğunu varsayalım. Bu işveren 245 kişi çalıştırmak istese pekala 5 şirket kurmak ve her birinde 49 kişi çalıştırmak suretiyle bu yükümlülüğünden kurtulabilir. Bu durumda; “Eğer yasada özel bir belirleme (örneğin aynı şirketler topluluğunda bu çalışanların istihdam edilmesi vb.) bulunmuyor ise; ‘İşverenin yaptığı ahlaki/etik değildir.’ denilerek cezai yaptırıma başvurulabilir mi?” sorusu akla gelmektedir.

<sup>570</sup> Türk Vergi Hukuku’nda ABD hukukundaki ekonomik öz öğretisinin izine (en azından ifadesi) rastlamak mümkündür. Maliye Bakanlığı’nın 1 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde; vergiden kaçınma amacına yönelik “ekonomik gerekçesi olmayan” devirlerde zarar mahsubu imkanının olmayacağını açıkça ifade edilmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilecektir.

güncelliğinin sağlanması, vergiden istisna edilmiş işlemlerde şartların, vergi tasarrufuna (vergi planlamasına) yönelik şartların açıkça şekilde kanun düzenlemelerinde ifade edilmesi olarak görülebilir.

Zira, öğretilerde birçok yazarın aktardığı gibi; işlevi, niteliği, uygulama alanı ve sınırları net çizgilerle belirlenmemiş ekonomik yaklaşım ilkesi; yasallık ve hukuki güvenlik başta olmak üzere vergi hukukuna hakim tüm anayasal ilkeleri zedeleyen bir araç haline gelebilmektedir.

Öte yandan; bu çalışma bünyesinde incelediğimiz birçok yurtdışı uygulama; “verginin dolandırılması”, “vergiden kaçınma”, “hakkın (hukukun) kötüye kullanılması”, “kanuna karşı hile” gibi durumların ortaya çıkarılması ve bu eylemlere uygulanacak yaptırımın tespiti sırasında vergi yükümlüsünün haklarının da göz edilmeye çalışıldığını göstermektedir. Özellikle vergi idareleri, bir işlemde “vergiden kaçınma / kötüye kullanma” eylemini ortaya çıkarırken bu eylemlerin tüm unsurlarının eksiksiz olarak varlığını teyit etmeye çalışmaktadır. Bu kapsamda; vergi idareleri ve yargı organlarının “peçeleme” gibi GAAR olarak nitelenebilecek kurallara çabuk, sık ve rahat bir şekilde başvuramamaktadır. Daha da önemlisi, kötüye kullanımın (vergiden kaçınmanın) karineleri olacak eylem, yapı ve koşullar yasama organınca belirli kurallara bağlanmaya gayret edilmektedir. Diğer bir deyişle, yaygın özel düzenlemelerin var olduğu durumlarda ise peçeleme gibi “genel kötüye kullanmayı önleyici hükme” (GAAR) başvurulmasına ender rastlanılmaktadır.<sup>571</sup>

VUK 3/B’deki düzenleme eğer muhafaza edilecekse bunun ispat başlığından çıkarılması ve somut maddi olayın nitelendirilmesine yönelik bir düzenleme olduğunun açıklıkla belirtilmesi de bir öneri olarak gündeme gelebilir. Bunun içinde, VUK 3/B sistematüğinde yapılacak bir düzenleme ile birlikte VUK 19’un da ele alınması kaçınılmaz olmaktadır. VUK 19’un bu anlamda, “soyut norm” ve “somut maddi olay” alt başlıklarında ikili bir yapıyla düzenlenmesi düşünülebilir. Ayrıca, vergiden kaçınmanın da tanım ve kapsamına yönelik yasal bir belirleme yapılması veya Türk yazınında kabul gördüğü konusunda üzerinde fikir birliği olan “peçeleme” kavramının yasal bir dayanağı kavuşturulması düşünülebilir.

Öte yandan, ekonomik yaklaşım ilkesi ele alındığında irdelenmesi gereken kavramlar olarak kanuna karşı hile (peçeleme), hakkın kötüye kullanılması yasağı, özün biçime önceliği, genel kaçınma karşıtı kurallar, arasında anlamlı bir ayrım yapılamamasının nedeni; hepsinin de işlemin özünü kavramaya yönelik hukuki yaklaşımın birer tamamlayıcısı olmalarından kaynaklanmaktadır.

---

<sup>571</sup> Öte yandan, gelişen teknoloji, serbest piyasa ekonomisi ve bilgi iletişim imkanları ile birlikte vergi yükümlüsünün tüm olası kötüye kullanım girişimleri için özel düzenlemeler yapılabilmesi herhangi bir ülkedeki yasama organının altından kalkabileceği bir durum olmaktan uzaklaşmaktadır. Bu açıdan GAAR niteliğindeki düzenlemelere olan ihtiyaç gün geçtikçe de artmaktadır. GAAR’ların etkin ve yaygın SAAR’ların varlığı ile desteklendiği bir düzen ideal bir düzen olarak düşünülebilir.

Medeni Kanun’un 2’nci maddesinde hüküm bulan dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağının; istisnai durumlarda uygulanması gereken genel bir ilkedir. Bu durumda; sürekli dürüstlük kuralına başvuran bir hukuk dalının kendi içinde yeterince gelişim kat etmediği düşünülebilir. Bu husus; vergi hukukunun yeni bir hukuk dalı olması ve özel hukuk ile olan ilişkilerinde rüştünü yeni yeni ispat ediyor olması gerçeği ile de desteklenebilir.

Bu çalışmada ulaşılan sonuçlar açısından ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili bir özet yapacak olursak şu belirlemeler yapılabilecektir.

1. Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesindeki “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü ekonomik yaklaşım ilkesinin dayanağını teşkil etmektedir.

2. VUK’un 3/B maddesinin bahsi geçen bu düzenlemesi bir nitelendirme kuralıdır.

3. Bu düzenleme özün biçime ilkesinin pozitif hukuktaki karşılığıdır.

4. Düzenlemenin; vergi hukukunda vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik olarak genel kötüye kullanmayı (suiistimali) önleme hükmü mahiyetinde olduğu yönünde bir kabul geçerli olmakla birlikte; bu kabulün aksi yönünde görüşler de öğretimizde ortaya çıkmıştır.

5. Düzenlemenin; vergi hukukunda vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik olarak genel kötüye kullanmayı (suiistimali) önleme hükmü mahiyetine bürünmesinde önemli bir işlev öğretimiz tarafından geliştirilen ve gerek İdare gerek Yargı makamınca kabul gören (yasal bir dayanağı olmamakla birlikte kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansıması olarak karşımıza çıkan) “peçeleme” kavramınca üstlenilmektedir. Bu kavramın, tanım, kapsam ve koşulları net bir şekilde ifade edilmek suretiyle kanun bünyesinde düzenlenmesi ve dolayısıyla hukuki bir altyapıya kavuşturulması; uzun vadede İdare ve Yargı makamı uygulamalarında duraksamalar yaşanmaması için bir öneri olarak gündeme gelebilecektir.

6. Vergi Usul Kanunu bünyesinde vergiden kaçınmanın önlenmesine yönelik olarak açık hükümler içeren ve bir anlamda peçeleme kavramının hukuki düzenlemeye kavuşmasına yol açılmasını sağlayacak düzenleme girişimleri yeni bir Vergi Usul Kanunu yazımına yönelik oluşturulan tasarı taslaklarında gündeme gelebilmektedir.

Özel hukukun düzenleme olanaklarını kötüye kullanarak vergiden kaçınılması durumunda peçeleme kavramının da yardımı ve ekonomik irdeleme ile varsayımsal vergiyi doğuran olay tespit edilmekte ve vergilendirme buna göre yapılmaktadır.

Özel hukukun düzenleme olanaklarını kötüye kullanmadan vergiden kaçınmak için ise; vergi borcunun doğumuna sebep olacak olaylarla bağlantı kurulmaması gerekir. Burada yapılan kazanç, servet elde etmeyerek veya bir harcamada bulunmayarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmamasını sağlamaktır. Ancak bu davranış biçimlerinin, vergi planlaması olarak düşünülmesi mümkün değildir. Zira bir vergi yükümlüsünün elde etmek istediği ekonomik sonuçtan tamamen mahrum kalması üzerinde çaba harcanmış (hatta vergi danışmanlarından yardım alınarak oluşturulmuş) planlama örneği olarak değerlendirilemez.<sup>572</sup>

İşte ekonomik yaklaşım ilkesi ile ilgili olarak öğretimizde ve uygulamada duraksamalara sebep olan konulardan biri de bu noktaya odaklanmaktadır. Vergi borcunun doğumuna sebep olacak bir kazanç, servet veya harcamanın; özel hukukun sağlandığı imkanlar kullanılarak farklı bir şekle büründürülmesi durumunda vergi planlaması ile vergiden kaçınma arasındaki sınırın nasıl belirleneceği ve dolayısıyla “işletme vergiciliği” ile “hakkın kötüye kullanılması yasağı” arasında hangi noktada durulması gerektiği, bugün tüm Dünya’daki vergi uygulamalarında tartışılan temel problemlerden biridir.

Öte yandan; “dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı” ilkesinin vergi hukukumuzda uygulama alanı bulabilmesi adına bir düzenlemeye VUK (veya diğer bir vergi kanunu) nezdinde yer verilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu bağlamda, VUK 3/B gibi bir yasal düzenleme yapıldığında ve daha önemlisi bu yasal düzenlemenin “ekonomik yaklaşım ilkesini vergi hukukumuzda dahil ettiği gerekçesi kabul edildiğinde; “Hazineci yaklaşım ile verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesi” şeklinde bir çekince de ortaya çıkmaktadır.

Zira; Medeni Hukuk öğretisinde “dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı” ilkesinin her kapıyı açan bir anahtar olmadığı, idare ve yargı elinde istenildiği gibi doldurulabilecek “açık bir bono olmadığı” konusunda fikir birliği bulunmaktadır. Diğer bir deyişle; özel düzenlemeler mevcutken, hepsi bir kenara bırakılarak uyuşmazlıkların “dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı” ile çözülmesi doğru bir yaklaşım olmamaktadır. Aynı ilkenin VUK’un 3/B maddesindeki düzenleme kapsamında ortaya çıkan ekonomik yaklaşım ilkesi ve peçeleme kavramı açısından da geçerli olduğu düşünülmektedir.

Öte yandan; bir işlem veya muamelede peçelemenin unsurları var olduğundan peçeleme tespiti yapılabilecekse; aynı işlemde vergisel amaç dışarıda bırakıldığında makul ekonomik gerekçe bulunmadığı

---

<sup>572</sup> “Genel anlamda planlama, gelecekte nelerin, ne zaman ve nasıl yapılması gerektiğine yönelik kararların bugünden oluşturulması sürecidir. Vergi Planlaması için; finansal planlamanın içinde yer alan bir çalışmadır. Vergi planlamasının tümünü yapılan tanım ve verilen örneklerle kavramak, ve uygulayabilmek mümkün değildir. İyi bir planlama bilgisinin yanı sıra finansman, yerel ve uluslar arası vergi mevzuatı, yatırım ve döviz kazandırıcı hizmetlerin teşviki ve daha bir çok konuda uzmanlık derecesinde bilgi gerektirmektedir. Uygulamada çoğu zaman birkaç uzmanın bir araya gelerek bu tür planlamalar içeren çalışmaları birlikte yürüttükleri görülmektedir.”

şeklinde bir şartın aranıp aranmayacağı sorusu da günümüzde VUK 3/B maddesinin uygulaması kapsamında cevap bekleyen bir konudur. Bu yönden bakıldığında Akkaya'nın aktardığı Tipke'nin konuya ilişkin oluşturmuş olduğu – “Vergisel çıkar sağlama amacı dışarıda bırakıldığında anlamlı bir bütünlük kalmaması halinde özel hukukun düzenleme olanakları kötüye kullanılmıştır.” – kötüye kullanımı saptama kriterinin günümüzde de vergiden kaçınma olarak nitelenebilecek işlem, muamele ve yapıları tespit etmekte etkin şekilde kullanılması imkan dahilindedir. Tipke'nin oluşturduğu bu kriterin sağlanıp sağlanmadığının test edilmesinin, OECD BEPS eylem planları kapsamında genel bir kötüye kullanımı önleme kuralı olarak ortaya konulan “ana amaç testi” (PPT) ile oldukça benzer bir test olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Bu kapsamda; vergi avantajı yaratan bir işlem, muamele veya eylemin vergi avantajı elde edilmesinden daha öncelikli olarak “öncelikle bir ekonomik amaca” sahip olması gereği ülkemiz uygulamasında da pekala esas alınabilecek durumdadır. Ancak bu durumun; peçelemenin tespitinin yapılabildiği (peçelemenin tüm unsurlarının var olduğunun ortaya konulabildiği) bir işlem veya muamelede geçerli olması gerektiği unutulmamalıdır. Aksi takdirde peçeleme unsurlarının bulunmadığı bir vergi planlaması eyleminin dahi vergiden kaçınma kapsamında değerlendirilmesi ihtimal dahilindedir.

Gelişime açık alanlara yönelik öneriler bir yana bırakılırsa; vergi öğretimize ekonomik yaklaşım ilkesi vasıtasıyla ile peçeleme kavramının kazandırılmasının, vergi hukukunun bağımsızlığı kapsamında kendisini özel hukukun şekil (sözleşme) serbestisine karşı doğal bir koruma aracı edinmesi adına yerinde bir gelişme olarak büyük önem arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinden gelen ekonomik yaklaşım ilkesinin ekonomik irdeleme boyutu, Türk Vergi Hukuku'nun bir kötüye kullanımı önleyici genel kurala (GAAR) kavuşmasına vesile olmuştur.

## KAYNAKÇA

- “AB: Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market (Anti-Tax Avoidance Directive – “ATAD”) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=celex:32016L1164>, (Erişim: 30.07.2022)
- “AB: Proposal for a Council Directive (EU) on laying down rules on a debt-equity bias reduction allowance and on limiting the deductibility of interest for corporate income tax purposes”, Brussels, 11.5.2022 COM(2022) 216 final 2022/0154 (CNS) [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-05/COM\\_2022\\_216\\_1\\_EN\\_ACT\\_part1\\_v6.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-05/COM_2022_216_1_EN_ACT_part1_v6.pdf), (Erişim: 30.07.2022)
- Ağdur, Mustafa: “Vergi Hukuku Delil Sisteminde Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:215, Kasım 2010.
- Akçaoğlu, Ertuğrul: “ABD Vergi Hukukunda Özin Şekle Üstünlüğü İlkesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Ankara, Sayı: 2012/2, s. 170-186.
- Akel, Yeliz Neslihan: “Vergi Hukukunda Yorum Yapan Kaynak Perspektifinde Değişim ve Agresif Vergi Planlaması Üzerine Bir Değerlendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:337, Ekim 2016.
- Akıllıoğlu, Tekin: “Ticaret Bakanlığı’nın Anonim Ortaklık Ana Sözleşme Değişikliğine İzninin Çıkardığı Yönetim Hukuku Sorunları”, *BATİDER*, C.10, S.2.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım”, Tıpkı 2. Bası, Ankara, Mali Akademi Yayınları, 2016.
- Akkaya, Mustafa: “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu”, (Billur Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.), s. 25-44.
- Akman, Şefik Taylan: “Vergi Hukukunda Peçeleme Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:3, Yaz 2008, s.26-48.
- Alatlı, Alev: “2014 Yılı Cumhurbaşkanlığı Kültür ve Sanat Büyük Ödülleri’ndeki Konuşması”, <https://www.tccb.gov.tr/cumhurbaskanligi/kultursanatodulleri/2014/> (Erişim: 25.09.2022)
- Aral, Vecdi: *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, 7. Baskı, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.180.
- Aygül, Emrah: “Sermaye Azaltımında Vergilendirme ve Söz Konusu Vergilerin İptaline İlişkin Açtığımız Davalarda Vergi Mahkemesinin Yaklaşımı”, 2017, <https://www.alomaliye.com/2017/08/04/sermaye-azaltiminda-vergilendirme/>, (Erişim: 18.06.2022)

- Azam, Rifat: "Ruling the World", Suffolk University Law Review, Volume L 2017, No. 4.
- Barlas, Nami: "Dürüstlük Kuralı ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağının Alman Medeni Kanunundaki Düzenlenme Tarzı ve Eleştirisi", İHFM C: LV - S 3 (1997)
- Becker, Enno: "Die Reichsabgaberdornung Erlaureert von Enno Becker", 7. Bası, Berlin, 1930.
- Berg, Chris ve Sinclair Davidson: "Stop This Greed": The Tax-Avoidance Political Campaign in the OECD and Australia", Econ Journal Watch 14(1), 2017: 77–102, <https://econjwatch.org/File+download/960/BergDavidsonJan2017.pdf?mimetype=pdf>, (Erişim: 30.07.2022)
- Birsenoğlu, Hakan: "Vergi Hukukunda Yorum / Die Auslegung im Steuerrecht", Marmara Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi, 2001.
- Blencke, Hans: "Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht und ihre Grenzen: Annäherung d. Steuerrechts an d. Zivilrecht : Erlaubtes u. Nichterlaubtes (German Edition)", Verlag Neue Wirtschafts-Briefe; 4., neubearb. Aufl edition, 1979.
- Bobic, Ana: "Prohibition of Abuse of Rights in the EU", University of Zagreb, Faculty of Law, Jean Monnet Chair of European Public Law, 2011.
- Boz, Ezgi ve Berk Taşkın: "Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument) – Güncel Durum", Vergide Gündem Dergisi, Mart 2020, s. 8-10.
- Brown, Karen B., "Tax Avoidance, Treaty Shopping and Economic Substance Doctrine in the United States" B.T.R., 2008, No:2
- Brzeziński, Bogumił: "Narodziny i upadek orzecznictwa doktryny obejścia prawa podatkowego [Birth and death of the judicature of anti-avoidance doctrine], Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 2004, No. 1, p. 7–13; G. Kujawski, General and Specific Anti-Avoidance Provisions in Polish Tax Law", European Taxation, 2006, No. 6.
- Çilingir, Ali İhsan Özgür: "Vergi Hukukunda Yorum / Interpretation of Tax Law", Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye Ana Bilim Dalı / Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2012.
- Çoşkun Karadağ, Neslihan: "Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme", Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Cilt 1, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Basımevi, Cilt I, Ankara. 2009.
- De Broe, L., Beckers, D., The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law, EC Tax Review, Vol. 26, No. 3, 2017
- Deak, Daniel: "Abuse of Law in Hungarian Taxation" ("Macar Vergi Hukuku'nda Hukukun Kötüye Kullanılması", Çeviren: Gamze Gümüşyaka), (Billur Yaltı: "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi", Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku

- Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.) s. 65-102.
- Demirci, Abdulkadir: “Transfer Fiyatlandırmasına Peçeleme Gömleği Giydirilemez”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 394, Haziran 2014, s. 32-40.
- Donaldson, J. Bruce: “When Substance-over-Form Argument is Available to the Taxpayer”, Marquette Law Review, Volume 48, Issue 1, Article 4, Sumer 1964.
- Doğrusöz, A. Bumin; “Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, Yaklaşım, Sayı 126, Haziran 2003, www.yaklasim.com, (Erişim: 04.08.2022)
- Doğrusöz, M. Ezhan: “Emsal Kira Bedeli Kavramı”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 271, Temmuz 2015, www.yaklasim.com, (Erişim: 04.08.2022)
- Doğrusöz, M. Ezhan ve Nihan Kurtulmaz: “Özel Hukuk Sözleşmelerinin Geçmişe Etkili Olarak Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 285, Eylül 2016, www.yaklasim.com, (Erişim: 04.08.2022)
- Dunbar, “David, Statutory General Anti-Avoidance Rules: Lessons for the United Kingdom from the British Commonwealth”, BIFD Bulletin Vol. 62, No. 12, 2008.
- Dural, Mustafa ve Suat Sarı: “Türk Özel Hukuku: Temel Kavramlar ve Medeni Kanunun Başlangıç Hükümleri”, Cilt I, 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2006.
- Erdem, Tahir: “Vergi Hukukunda Finansman Giderlerinin Sınırlandırılması Sorunu”, Maliye Dergisi, Sayı: 162, Ocak-Haziran 2012, s. 317-361.
- Esener, Turhan: “Türk Hususi Hukukunda Muvazaalı Muameleler”, İstanbul, Fakülteler Matbaası, İstanbul. 1956
- European Commission, “Aggressive tax planning indicators – Final Report”, Taxation Papers, Working Paper No 71-2017, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2017. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-03/taxation\\_papers\\_71\\_atp\\_.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/taxation_papers_71_atp_.pdf), (Erişim: 25.08.2022)
- Feetham, Nigel: “Tax Arbitrage – The Trawling of the International Tax System”, Londra, Spiramus Press, 2011.
- Freshfields Bruckhaus Deringer LLP: “European Union overview”, 05 Nisan 2022. [https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8aee392-4ab1-445e-84f9-76939a0b0856&utm\\_source=Lexology+Daily+Newsfeed&utm\\_medium=HTML+email+-+Body+-+General+section&utm\\_campaign=Lexology+subscriber+daily+feed&utm\\_content=Lexology+Daily+Newsfeed+2022-08-16&utm\\_term=](https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=8aee392-4ab1-445e-84f9-76939a0b0856&utm_source=Lexology+Daily+Newsfeed&utm_medium=HTML+email+-+Body+-+General+section&utm_campaign=Lexology+subscriber+daily+feed&utm_content=Lexology+Daily+Newsfeed+2022-08-16&utm_term=), (Erişim: 22.09.2022).

- Freedman, Judith, "Defining Tax payer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle", B.T.R, 2004, No:4, s. 332-357.
- Freedman, Judith: "United Kingdom/European Union/OECD - The UK General Anti-Avoidance Rule: Transplants and Lessons" Vol. 73 Issue: Bulletin for International Taxation, 2019 (Volume 73), No. 6/7
- Furtun, İdris Hakan: "Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratama - Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri", Ankara, Yetkin Yayınları, 2009,
- Gammie, Malcom, Tax Avoidance and Rule of Law: UK Experience, Tax Avoidance and Rule of Law, The Netherlands, 1997.
- Garlicki, Lech; Krzysztof Wójtowicz ve Małgorzata Masternak-Kubiak; "Poland Chapter for Book Entitled 'The Role of Domestic Courts in Treaty Enforcement: A Comparative Study", 2008, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1158145](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1158145), erişim (15.09.2022),
- Greggi, Marco: "Avoidance and abus de droit: The European approach to tax law", eJournal of Tax Research, No. 6/2008.
- Gutmann, Daniel: "European Union - The Impact of the ATAD on Domestic Systems: A Comparative Survey" European Taxation, Vol. 57, No. 1, 2017.
- Gutmann, Daniel, (Billur Yaltı: "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi", Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.), s. 1-12.
- Gülgün, Sabahettin: "Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji Ve Unsurları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 327, Aralık 2015.
- Günay, Meryem: "Roma Hukukundan Günümüze Muvazaa Kavramı", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk (Roma Hukuku) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2007.
- Güneş, Gülsen: "Verginin Yasallığı İlkesi", Üçüncü Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- Güneş, Gülsen: "Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı", İstanbul Barosu Dergisi, İstanbul, İstanbul 1993, c. 68, sy. 7/8/9 s.594/609, 1993.
- Güneş, Gülsen: "Vergi Hukukunda Deliller", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:51, 1985, s. 475-494.
- Güriz, Adnan: "Hukuk Felsefesi", 7. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2007.
- Harris, Peter: "Abus de droit in the field of value added taxation [2003] BTR.
- HMRC, HM Revenue and Customs (HMRC) General anti-abuse rule (GAAR) guidance (Approved by the GAAR Advisory Panel with effect from 16 July 2021),

- <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>, (Erişim: 24.07.2022)
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukuku”, İkinci Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989.
- Kaneti, Selim: “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 131, Temmuz 1992, s. 39-54.
- Kara, Mustafa Cemil: “G20/OECD Matrah Aşındırılması ve Kar Kaydırma Projesi (BEPS) Çok Taraflı Enstrüman (MLI)” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 348, Şubat 2018.
- Karahacıoğlu, Ali Haydar ve Aynur Parlar: “6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda İspat ve Deliller”, Bilge Yayınevi, 2. Bası, Ankara, 2014.
- Karakoç, Yusuf: “Genel Vergi Hukuku”, Yedinci Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014.
- Karataş Durmuş, Neslihan: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XVIII, Y. 2014, Sa. 3-4, s. 505-528. [https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18\\_3-4\\_tam.pdf](https://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/18_3-4_tam.pdf), (Erişim: 18.05.2022)
- Kılıçoğlu, Ahmet M.: “Borçlar Hukuku Genel Hükümler”, 14. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- Kırbaş, Sadık: “Vergi Hukuku”, 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.
- Kocahanoğlu, Osman Selim: “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar”, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982.
- Konca, Ateş ve Görkem Haraççı: “Türkiye Perspektifinde Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Instrument)”, Vergide Gündem Dergisi, Aralık 2017, s.16-23. <https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2017/dec/files/basic-html/page16.html>, (Erişim: 20.09.2022)
- Kondej, Mikołaj ve Sławomir Krempa, “Polish General Anti-Avoidance Rule. Proper ATAD implementation or an instrument providing the Polish tax authorities with unlimited power?” s. 65-85. <http://www.vr-elibrary.de/> (Eriřim: 26.08.2022)
- Koyuncu, Mesut: “Muvazaa Müessesesi, Müessesenin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımını Müesseseleri ile Karşılaştırılması-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 130, Ekim 2003.
- Kujinga, Benjamin: “The UK general anti-abuse rule: Lessons for Australia?”, s. 630. Ocak 2016 <https://www.researchgate.net/publication/316551293> (Erişim: 21.09.2022)
- Kurtulmaz, Nihan: “Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Hukukunda Geçerliliği”, Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi, SBE, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul, 2017.
- Külahlı, Ömür: “Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İctihatları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 347, Temmuz 2010, s. 59.

- Lenkauskas, Edvinas: “The Borderlines between the Concept of Tax Avoidance and the Other Similar Concepts (September 30, 2014)”, SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2503436> veya <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2503436> (erişim tarihi: 22.05.2022)
- Łuczak, Sławomir ve Karolina Gotfryd “Tax Disputes and Litigation Review, 7th Edition”, Editör: Simon Whitehead 2019, s. 271-272, <https://skslegal.pl/storage/2019/03/Poland.pdf> (Erişim: 15.09.2022)
- Madison, A. D.: “The Tension Between Textualism and Substance-Over-Form Doctrines in Tax Law”, *Santa Clara Law Review*, 43, Part 3, 2003
- McLure, C.E.; J. Mintz; G. R. Zodrow: “US Supreme Court unanimously chooses substance over form in foreign tax credit case: implications of the PPL decision for the creditability of cash-flow taxes”, *International Tax And Public Finance*, Seri: 22, No:5, 2015.
- Memiş, Emin: “Anayasanın ‘Vergi, Resim, Harç Ve Benzeri Mali Yükümlülükler Kanunla Konulur, Değiştirilir Ve Kaldırılır’ Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan ‘Alt ve üst sınırları belirleme’ ve ‘Usul ve Esasları Maliye Bakanlığınca Belirlenir’ Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No: 76, Ankara, Danıştay Matbaası, 2008, s. 36.
- Metcalf Nicholas R. ve Colin J. Handzo: “Summa Holdings: Form is Substance When It Comes to Law”, *Viewpoint Tax Notes*, 21.08.2017, s. 1017-1022.
- Mrakovčić, Karmen: “Effectiveness of the General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive” Tilburg University, ANR: 100794, 2019
- Nadaroğlu, Halil: “Kamu Maliyesi Teorisi”, 9. Baskı, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1996.
- Nazalı, Ersin: “Hukukun Vergisi-1”, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2014.
- Nazalı, Ersin: “Vergi Hukuku-Özel Hukuk İlişkisi ve VUK’un 3. Maddesinde Yer Alan Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi/ Ocak 2008 / Sayı: 181*
- Oğuzman, Kemal ve Nami Barlas: “Medeni Hukuk; Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar”, 15. Bası, İstanbul, Vedat Kitapçılık, 2008.
- Oktar, Ateş: “Vergi Hukuku”, 8. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2012.
- Öncel, Mualla; Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan: “Vergi Hukuku”, 7. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1999.
- Özgenç, Ayhan Selçuk: “Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması: Anlaşma Alışverişi”, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuk Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı, İstanbul, 2012.
- Özmen, İhsan ve Eraslan Özkaya: “Muvazaa Davaları (Taraf Muvazaası, Muris Muvazaası, İnançlı Sözleşmeler, Nam-ı Müstear, Kanuna Karşı Hile ve İptal Davaları)”, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1993.

- Özyer, Mehmet Ali: “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması”, 8. Baskı, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği, 2018.
- Pedük, Türkmen: “Kanuna Karşı Hile, Muvazaa, Peçeleme ve Vergi Planlaması Kavramları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 155, Kasım 2005
- Pehlivan, Osman: “Kamu Maliyesi”, Trabzon, Celepler Matbaacılık, 2016:
- Rençber, Altan: “Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi” , s. 81-109 (Billur Yaltı: “Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı”, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2017.)
- Rigaut, A.,European Union - Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons, Vol. 56, No. 11, European Taxation, 2016,
- Saban, Nihal: “Vergi Hukuku”, Altıncı Basım, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.
- Saban, Nihal: “Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in -neliği”, (Billur Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.), s. 141-168.
- Sağlam, Erdoğan: “Sermaye tamamlama fonları mevcut hükümlere göre de vergilendirilemez!”, 01.04.2022. <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/sermaye-tamamlama-fonlari-mevcut-hukumlere-gore-de-vergilendirilemez,34794>, (Erişim: 25.09.2022)
- Sağlam, Erdoğan: “Sermaye azaltımında vergileme için yasal düzenleme şart!”, 07.09.2022, <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/sermaye-azaltiminda-vergileme-icin-yasal-duzenleme-sart,36614>, (erişim: 25.09.2022)
- Saygılıoğlu, Nevzat: Vergi Hukukunda Yorum, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1987/288, Ankara, 1987.
- Smith, Adam: “Milletlerin Zenginliği”, 11. Baskı, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2008.
- Sözer, Cevat: “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Vergi Planlaması”, Yeditepe Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu, Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Geçiş Dönemi ve Yeni Dönem Uygulamaları konunu Vergi Paneli, 19.10.1998. Mali Çözüm Dergisi, sayı: 45, 1998.
- Şanver, Salih: “Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama”, Ord. Prof. Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul, 1981.
- Şanver, Salih: “Vergi Hukukunda İspat”, Vergi Dünyası Dergisi, sayı:21, Mayıs 1983, s.52.
- Şanver, Salih: “İşletme Vergiciliği”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 1968, s. 61-84 <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7581>, (Erişim: 22.08.2022)
- Şenyüz, Doğan; Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek: “Vergi Hukuku (Genel Hükümler)”, 12. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2021.

- Şenyüz, Doğan: “Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- Şenyüz, Doğan: “Vergi Hukukunda Yorum Normları ve Ekonomik Yaklaşım”, İstanbul Barosu Dergisi Vergi Hukuku Özel Sayısı, Özel Sayı: 7, Mart 2008, s. 17-22.
- Şenyüz, Doğan: “Peçeleme ile Muvazaanın Niteliği ve Arasındaki Farklar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 185, Mayıs 2008.
- Tank, Mehmet: “Türk ve Amerikan Birleşik Devletleri Vergi Yargılama Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi”, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2016.
- Tipke, Klaus: *Steuerecht*, 11. Baskı, Köln 1987.
- Tipke, Klaus: *Steuerrechtsordnung C. III*, 1993.
- Tipke, Klaus: *Steuerrecht Ein Systematischer Grundriß*, 8...Auflage, Köln 1981.
- Tipke, Klaus ve H.W. Kruse: “Abgabenordnung”, *Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO*, 15. Baskı, Köln 1965/80 (Stand November), § 42, Tz. 14.
- Tooma, Rachel Anne: “Legislating Against Tax Avoidance”, The Netherlands, 2008.
- Topçuoğlu, Hamide: “Kanuna Karşı Hile (Kanundan Kaçınma Yolları)”, İzmit, Selüloz Basımevi, 1950.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa-I”, *Yaklaşım*, Sayı: 80, Ağustos 1999, s. 18-24.
- Tuncer, Selahattin: “Vergi Hukukunda Muvazaa- II”, *Yaklaşım*, Sayı: 82, Ekim 1999, s. 25-27.
- Tunç, M. Akif: “Finansman gider kısıtlaması uygulamasının BEPS ve ATAD düzenlemeleri kapsamında değerlendirilmesi”, *Vergide Gündem Dergisi*, Mayıs 2021 sayısı <https://www.vergidegundem.com/files/ebooks/2021/may/files/basic-html/page2.html>, erişim tarihi: 27.02.2022.
- Uckmar, Victor, General Report, para.1.27, s.28 Tax Avoidance/Tax Evasion içinde, IFA Cahiers 1983 - Vol. 68a, The Netherlands, 1983.
- Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay: “Vergi Hukuku”, 5. Baskı, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2001.
- Vinther N. ve E. Werlauff: “Tax motives are legal motives – The borderline between the use and abuse of the freedom of establishment with reference to the Cadbury Schweppes case” *European taxation*, 2006.
- Vogel, Klaus: “A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice”, Third Edition, Londra, Klumer Law International, 1997.

- Von Tuhr, Andreas: “Borçlar Hukuku”, (Çeviren: Av. Cevat Edege) Yargıtay Yayınları No:15, Olgaç Matbaası, Ankara, 1983.
- Weber, Dennis: “Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri”; İkinci Uluslararası Vergi Konferansı, İstanbul, 03.11.2011. Yaltı, “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, s. 65-140.
- Weffe, Carlos E.H.: “OECD/International - Taxpayers’ Rights in the Expanding Universe of Criminal and Administrative Sanctions: A Fundamental Rights Approach to Punitive Tax Law Following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project”, Issue: Bulletin for International Taxation, 2020 (Volume 74), No. 2, 28.01.2020.
- Yaltı, Billur: “Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişinde Türkiye Uygulaması”, (Billur Yaltı: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.), s. 455-480.
- Yaltı, Billur: “Uluslararası Vergi Anlaşmaları”, 1. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.
- Yaltı, Billur: “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi” (editör), Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Beta Yayınları, 2014.
- Yaltı, Billur: “Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı” (editör), Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret - Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2017.
- Yaltı, Billur: “VUK, 3B’nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama: Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 262, Temmuz 2010, [www.vergisorunlari.com.tr](http://www.vergisorunlari.com.tr), (Erişim: 25.12.2020).
- Yılmaz, Dilşat: “İdare Hukuku ve Özel Hukuk Arasında Yarışma mı Uzlaşma mı?”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.4, S.2, 2013.
- Yılmaz, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.
- Yılmaz, Elif: “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, Y. 2013, Sa. 1-2, s. 1757-1781.

## **Yargı Kararları**

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 23.03.2022 tarih ve E.2021/204, K.2022/362 sayılı Kararı. <https://www.adalet.gen.tr/danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-esas-no-2021-204-karar-no-2022-362.html>, (Erişim: 31.08.2022)

Danıştay 3. Dairesi'nin 30.06.1997 Tarih ve E. 1997/906 K. 1997/2743 Sayılı Kararı, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Erişim: 05.09.2019)

Danıştay 3. Dairesi'nin 07.05.1998 tarih ve E. 1997/293, K. 1998/1650 Sayılı Kararı. [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Erişim: 05.09.2019)

Danıştay 4. Dairesi'nin T. 17.05.2004 tarih ve E. 2003/1906, K. 2004/1087 sayılı Kararı. [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Erişim: 14.09.2022)

Frank Lyon Co v. United States <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/435/561/> (Erişim: 18.06.2022)

Furniss v. Dawson Kararı, <https://www.casemine.com/judgement/uk/5a8ff8c960d03e7f57ecd6db>, (Erişim: 20.08.2022)

Gregory v. Helvering, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/> (Erişim: 18.06.2022)

Knetsch v. United States, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/364/361/> (Erişim: 18.06.2022)

Ramsay Ltd. v. IRC Kararı, <http://www.uniset.ca/other/css/1982AC300.html>, (Erişim: 20.08.2022)

Rice's Toyota World, Inc. v. C.I.R. Kararı, 81 T.C. 184, sf. 195 (1983)., <https://casetext.com/case/rices-toyota-world-inc-v-cir>, (Erişim: 27.03.2022)

Yargıtay 19. Ceza Dairesi'nin 10.12.2015 tarih ve E. 2015/2797, K. 2015/8510 sayılı Kararı. [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Erişim: 20.09.2022)

## **Diğer Kaynaklar**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Gerekçe ve Madde Gerekçeleri, <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1192m.htm>, (Erişim: 27.02.2022.)

<https://www.squirepattonboggis.com/~media/files/insights/publications/2017/02/general-antiavoidance-regimes-alert.pdf>, (Erişim: 30.03.2022)

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), (Son erişim: 20.08.2022)

[www.kazanci.com](http://www.kazanci.com), (Son erişim: 14.09.2022)

[www.yaklasim.com](http://www.yaklasim.com), (Son erişim: 31.07.2022)