

**T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU PROGRAMI
DOKTORA TEZİ**

VERGİ HUKUKUNDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Yıldırım TAYLAR

**Danışman
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ**

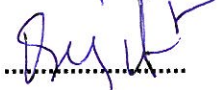
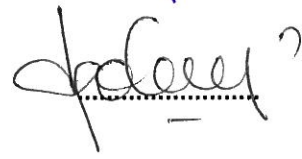
İZMİR - 2013

DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

2005800307

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Yıldırım TAYLAR
Tez Başlığı : Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay
Savunma Tarihi : 27.12.2012
Danışmanı : Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Yusuf KARAKOÇ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Meltem DİKMEN CANIKLIOĞLU	İZMİR EKONOMİ ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Veli Özer ÖZBEK	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Sevilay UZUNALLI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Doğan ŞENYÜZ	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği (X)

Oy Çokluğu ()

Yıldırım TAYLAR tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay"başlıklı tezi kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih / /

Yıldırım TAYLAR

İmza

ÖZET
Doktora Tezi
Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay
Yıldırım TAYLAR

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Kamu Hukuku Anabilim Dalı
Kamu Hukuku Programı

Devletlerin üstlendiği kamu hizmetlerinin çoğalması ve çeşitlenmesi, kamu gelirlerine olan ihtiyacı arttırmaktadır. Kamuya gelir sağlamanın çeşitli yol ve yöntemleri bulunmakla birlikte, kamu gelirleri içinde vergilerin ayrı bir önemi bulunmaktadır. Para basma, borçlanma vb. yollarla kamu geliri elde edilebilmesine rağmen, uygulamada kamu harcamalarının finansmanının büyük çoğunlukla vergi gelirleriyle sağlanması kaçınılmazdır. Kamu gücü kullanılmak suretiyle elde edilen bir gelir olan vergi, kamusal gelir niteliği nedeniyle başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok hak ve özgürlükle doğrudan ilgilidir. Bu nedenle, bir temel hak sınırlaması olarak kabul edilebilecek olan vergiye ilişkin düzenlemelerin hukuki çerçevesi, vergi hukukunun ortaya çıkmasına ve bağımsız bir hukuk dalı niteliği kazanmasına yol açmıştır. Verginin Devlet açısından alacak, yükümlü açısından da borç haline gelmesini sağlayan hukuki ilişki vergiyi doğuran olaydır. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay, maddi vergi hukuku açısından vergi borcunun doğmasını sağlamakta ve vergilendirme sürecindeki idari işlemlerin sebebini oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi durumunda ise, gerçekleştirilen idari işlemler hukuka aykırı hale gelmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayı, vergi hukukunun en önemli kavramı olarak değerlendirmek mümkündür.

Vergiyi doğuran olayı incelemeyi amaçlayan bu çalışma, üç bölüm ile genel değerlendirme ve sonuç kısmından oluşmaktadır.

Birinci bölümde, vergiyi doğuran olay ile ilgili genel bilgiler verilmektedir. Bu çerçevede, vergiyi doğuran olay kavramı, vergiyi doğuran olayın önemi ve anayasal dayanakları incelenmektedir.

İkinci bölümde, vergiyi doğuran olayın unsurları olarak kişi, konu ve isnadiyet unsurları incelenmektedir.

Üçüncü bölümde ise, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi hukuku açısından özellik arz ettiği durumlar incelenmektedir.

Çalışma, vergiyi doğuran olayla ilgili genel değerlendirme ve önerilerin yer aldığı “Genel Değerlendirme ve Sonuç” kısmı ile tamamlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergiyi Doğuran Olay, Kanunilik İlkesi, Vergi Yükümlüsü, Yasak Faaliyetler, Kıyas yasağı.

ABSTRACT
Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy (PhD)
Taxable Event in Tax Law
Yıldırım TAYLAR

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Law
Public Law Program

Proliferation and diversification of public service increase the requirement for public revenue. Even though there are some other methods to provide revenue for public service, taxation has importance among public revenues. Although it is possible to earn income by some ways such as coinage, indebtedness, etc., it is inevitable in practice to obtain finance of public expenditures with tax incomes. Tax, as an income which is procured with public force, is relevant to umpteen rights and freedoms, notably property, because of its public revenue qualification. Because of this reason, the legal framework of the regulations about taxation which could be defined as restrictions on fundamental rights, has induced emergence of taxation law as an independent discipline in law. The legal relation enabling tax as a demand or due from the point of state and a debt from the point of a taxpayer, is called taxable or chargeable event. In other words, taxable event causes the emergence of tax liability in the sense of substantive tax law and renders the reasons of administrative conditions in taxation procedure. In a case of falling through of taxable event, the executed administrative acts become against law. Consequently, taxable event is the most important issue of tax law.

Our thesis has three parts and a general assessment and conclusion part.

In the first part, the general information about taxable event is given. In this framework, the concept and importance of taxable event and its constitutional grounds are analyzed.

In the second part, the elements of taxable event such as person, subject and the elements of attribution are reviewed.

In the third part, the characteristic conditions of prohibited taxable events are analyzed.

This study is completed with “General Assessment and Conclusion” part that includes general evaluation and proposals about taxable event.

Keywords: Taxable event, Principle of legality, Taxpayer, Prohibited Activities, Prohibition of Comparison.

VERGİ HUKUKUNDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR	xviii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GENEL ESASLARI

I. KAVRAM-TANIM	4
A. Genel Açıklama	4
B. Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay	10
1. Ceza Hukukunda Geniş Anlamda Tipiklik	10
2. Vergi Hukukunda Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay	11
C. Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay	13
1. Ceza Hukukunda Dar Anlamda Tipiklik	13
2. Vergi Hukukunda Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay	15
D. Ara Değerlendirme	18
II. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN HUKUKİ ÖNEMİ	21
A. Genel Açıklama	21
B. Uygulanacak Hukuk Kurallarının Tespiti Bakımından	22

1. Genel Olarak	22
2. Verginin Konusu ve Matrahının Tespiti	24
3. Verginin Oranı veya Tarifesinin Tespiti	25
4. Vergi Kolaylıklarının Tespiti	26
5. Güvence Önlemlerinin Tespiti	27
6. Ek Mali Yükümlülüklerin Tespiti	27
C. Yükümlünün ve Yükümlülük Zamanının Tespiti Bakımından	28
D. Vergi Sorumluluğunun Doğması Bakımından	30
E. Cezaların Uygulanacağı Dönemin Tespiti Bakımından	34
F. Zamanaşımı Süresinin Hesaplanması Bakımından	35
1. Tarh Zamanaşımı	35
2. Düzeltme Zamanaşımı	37
3. Ceza Kesme Zamanaşımı	38
G. Geçmişe Yürütülen Kanunların Tespiti Bakımından	38
1. Genel Olarak	38
2. Geçmişe Yürüme-Vergiye Doğuran Olay İlişkisi	42
H. İspatın Konusu Olması Bakımından	50
I. Tanıklığın Delil Niteliği Bakımından	52
J. Yükümlü Hakları Bakımından	54
III. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN ANAYASAL DAYANAĞI	56
A. Genel Açıklama	56
B. Vergiyi Doğuran Olay ile Kanunilik İlkesi Arasındaki İlişki	57
C. Vergiyi Doğuran Olay ile İdarenin Kanuniliği İlkesi Arasındaki İlişki	63
D. Verginin Kanuniliği İlkesinin Boyutları	65
1. Genel Olarak	65

2. Vergiyi Doğuran Olay Açısından Kanun Kavramı	66
a. Genel Olarak	66
b. Şekli Anlamda Kanun	66
c. Maddi Anlamda Kanun	67
d. Mukayeseli Hukuk Örneği Olarak Alman Vergi Hukukunda Durum	68
e. Türk Vergi Hukukunda Durum	69
3. Kanunun Uygulanmasına Bütçe Kanunu ile İzin Verilmesi (Ön-izin İlkesi)	71
4. İlkenin Kapsamı	73
a. Genel Olarak	73
b. Mali Yükümlülük Türleri Bakımından	74
c. Düzenleme Yapma Amacı Bakımından	78
5. İlkenin Sonuçları	80
a. Genel Olarak	80
b. Düzenleyici İdari İşlemlerle Vergilendirme Yetkisinin Kullanılamaması	81
c. Verginin Tahsilinde İdarenin Bağlı Yetkiye Sahip Olması	84
d. Uluslararası Vergi Anlaşmaları İçin Uygun Bulma Kanunu Gerekmesi	86
e. Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesini Bağlamaması	89
f. Örf ve Adet Hukuku Kurallarının Kanunlarla İzin Verilmesi Durumunda Kaynak Olabilmesi	92
g. Kıyas Yasağının Geçerli Olması	94

6. İlkenin İstisnaları	97
a. Genel Olarak	97
b. Bakanlar Kurulu'na Tanınan Temel Düzenleme Yetkisi (Any.m.73/son)	98
c. Bakanlar Kurulu'na Dış Ticarete İlişkin Olarak Tanınan Yetki (Any.m.167/II)	101
d. Yürütmenin Doğrudan Anayasa'dan Kaynaklanan Düzenleme Yetkisi	104

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN (TİPE UYGUN) OLAYIN UNSURLARI

I. GENEL ÇERÇEVE	106
II. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN KİŞİ (ÖZNEL) UNSURU	110
A. Genel Açıklama	110
B. Hukukî Bir Kavram Olarak Kişi	111
1. Özel Hukuk Açısından	111
2. Kamu Hukuku Açısından	113
C. Vergi Hukuku Açısından Kişi	114
1. Kavram	114
2. Kapsam	116
a. Vergi Borcu İlişkisinin Tarafları Bakımından Kapsam	116
(1) Vergi Yükümlüsü (Vergi Mükellefi)	116
(2) Vergi Alacaklısının Kişi Unsuru İçinde Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Sorunu	119
b. Vergi Borcu İlişkisinin Nitelikleri Bakımından Kapsamı	122

(1) Kişi Unsurunun Hukuki Dayanağı	
(Kanun Hükümü)	122
(2) Kişiye İlişkin Özel Hukuk Sözleşmelerinin Durumu	125
(3) Ehliyet	128
(i) Genel Olarak	128
(ii) Özel Hukuk Açısından Ehliyet	128
(iii) Vergi Hukuku Açısından Ehliyet	131
(iii1) Kavram	131
(iii2) Hukukî Anlamda (Vergisel Hak Ehliyeti)	132
(iii3) İktisadi Anlamda (Vergi Ehliyeti)	134
c. Türk Vergi Sistemindeki Vergiler Açısından Kişi	137
(1) Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde	137
(i) Gelir Vergisinde	137
(ii) Kurumlar Vergisinde	138
(2) Servet Üzerinden Alınan Vergilerde	139
(i) Veraset ve İntikal Vergisinde	139
(ii) Emlâk Vergisinde	140
(iii) Motorlu Taşıtlar Vergisinde	140
(3) Harcama Üzerinden Alınan Vergilerde	141
(i) Katma Değer Vergisinde	141
(ii) Özel Tüketim Vergisinde	142
(iii) Gümrük Vergisinde	142

(iii) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde	143
(iiii) Damga Vergisinde	144
(iiiii) Özel İletişim Vergisinde	144
III. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN KONUSU (NESNEL) UNSURU	145
A. Genel Açıklama	145
B. Kavram-Tanım	146
1. Kavram	146
2. Tanım	148
a. Malî Anlamda Verginin Konusu	148
b. Hukukî Anlamda Verginin Konusu	149
C. Konu Unsurunun Hukukî Dayanağı (Kanun Hükümü)	150
D. Verginin Konusunu Oluşturan İktisadî Unsurlar	153
1. Gelir	153
2. Servet	155
3. Harcama	155
E. Türk Vergi Sistemindeki Vergiler Açısından Verginin Konusu	157
1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde	157
a. Gelir Vergisinde	157
b. Kurumlar Vergisinde	158
2. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde	159
a. Veraset ve İntikal Vergisinde	159
b. Emlâk Vergisinde	160
c. Motorlu Taşıtlar Vergisinde	160
3. Harcama Üzerinden Alınan Vergilerde	161

a. Katma Değer Vergisinde	161
b. Özel Tüketim Vergisinde	162
c. Gümrük Vergisinde	162
d. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde	163
e. Damga Vergisinde	164
f. Özel İletişim Vergisinde	164
IV. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN İSNADİYET UNSURU (ŞAHISTA GERÇEKLEŞME)	165
A. Genel Açıklama	165
B. Kavram	166
C. İsnadiyetin Hukukî Dayanağı (Kanun Hükmü)	168
D. Kapsam	170
1. Genel Olarak	170
2. Olayın Vukuu veya Hukukî Durumun Tekemmülü	171
3. Türk Vergi Sisteminde İsnadiyeti İfade Eden Olay ve İşlemler	174
a. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde	174
(1) Gelir Vergisinde	174
(2) Kurumlar Vergisinde	177
b. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde	177
(1) Veraset ve İntikal Vergisinde	177
(2) Emlâk Vergisinde	179
(3) Motorlu Taşıtlar Vergisinde	180
c. Harcama Üzerinden Alınan Vergilerde	180
(1) Katma Değer Vergisinde	180
(2) Özel Tüketim Vergisinde	182

(3) Gümrük Vergisinde	183
(4) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde	184
(5) Damga Vergisinde	185
(6) Özel İletişim Vergisinde	186
V. VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNALARININ VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN UNSURU SAYILIP SAYILAMAYACAĞI	187
A. Muafiyet ve İstisna Kavramları	187
B. Muafiyet-İstisna ve Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi	189
1. Genel Olarak	189
2. Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay Bakımından	190
3. Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay Bakımından	191

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KANUNLARLA YASAKLANMIŞ EYLEM VEYA İŞLEMLERİN VERGİYİ DOĞURAN OLAY OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GENEL ÇERÇEVE	193
II. ANAYASAL DAYANAK	195
III. KANUNİ DAYANAK	199
A. Vergi Usul Kanunu m.9/II	199
B. Vergi Usul Kanunu m.3/B-I (Ekonomik Yaklaşım İlkesi)	201
IV. YASAK FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN UNSURLARI	203
A. Yasak Faaliyet Kavramı	203
1. Genel Olarak	203

2. Kanuni Yasağa/Emre Aykırılık	203
3. Ahlâka Aykırılık	204
B. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesinde “Kanun” Kavramı	206
C. Yasak Faaliyetlerin Vergiyi Doğuran Olayı Oluşturması	207
1. Genel Olarak	207
2. Gelir Vergisi Kanunu’ndaki Gelir Tanımının Yetersizliği	212
3. Yasak Faaliyetlere İlişkin Düzenlemenin Vergi Muafiyet ve İstisnaları Bakımından Uygulanabilirliği	215
4. Yasak Faaliyetlere İlişkin Düzenlemenin Bağımsız Bir Vergiyi Doğuran Olay Oluşturup Oluşturmadığı	218
D. Yasak Faaliyetler İçin Yapılan Giderlerin Dikkate Alınıp Alınamayacağı	220
V. HUKUK DÜZENİNİN BİRLİĞİ BAĞLAMINDA YASAK FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ	226
A. Genel Açıklama	226
B. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesi ve Ceza Hukuku	228
1. Suçlar Bakımından	228
2. Kabahatler Bakımından	235
3. Elkoyma ve Müsadere Hükümleri Bakımından	236
a. Genel Olarak	236
b. Elkoyma Bakımından	237
c. Müsadere Bakımından	239
d. Ara Değerlendirme	243
C. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesi ve İdare Hukuku	245
D. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesi ve Özel Hukuk	247

VI. YASAK FAALİYETİN TESPİTİ DURUMUNDA UYGULANACAK HÜKÜMLER	252
A. Genel Açıklama	252
B. Yükümlülük Tesis Edilmesi	252
C. Vergilendirme Zorunluluğu-Vergi Tarhiyatı	254
D. Vergi Sorumluluğunun Doğması	256
E. Vergi Cezası Uygulanması	258
1. Vergi Ziyatı Cezası	258
2. Usulsüzlük-Özel Usulsüzlük Cezaları	259
F. Gecikme Faizi Uygulanması	260
G. Güvence Önlemlerinin Uygulanması	261
H. Vergi Mahremiyetinin Uygulama Alanı Bulması	262
I. Suç Duyurusunda Bulunulması ve Ceza Yargılaması	263
J. Tüzel Kişilere Özgü Yaptırımların Uygulanması	264
SONUÇ	266
KAYNAKÇA	277

KISALTMALAR

AATUHK.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ÂİTİA.	: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
Any.	: Anayasa
AO.	: Abgabenordnung
Art.	: Artikel
AT.	: Allgemeiner Teil
Auf.	: Auflage
AÜHFD.	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBFD.	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
Ay.M.	: Anayasa Mahkemesi
Ay.MKD.	: Anayasa Mahkemesi Kararları Dergisi
Bank.K.	: Bankacılık Kanunu
BAO.	: Bundesabgabenordnung
BB.	: Betriebs-Berater
BFH.	: Bundesfinanzhof
BFH/NV.	: Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFHE.	: Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Sammlung)
BGB.	: Bürgerliches Gesetzbuch
Bkz/bkz.	: Bakınız
BSMV.	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BStBl.	: Bundessteuerblatt
BVerfG.	: Bundesverfassungsgericht

BVerfGE.	: Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Sammlung)
CMK.	: Ceza Muhakemesi Kanunu
D.	: Daire
DB.	: Der Betrieb
DEÜ.	: Dokuz Eylül Üniversitesi
DEÜHF.	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Diss.	: Dissertation
DMK.	: Devlet Memurları Kanunu
dn.	: Dipnot
DStR.	: Deutsches Steuerrecht
DStZ.	: Deutsche Steuerzeitung
Dş.	: Danıştay
Dş.Der.	: Danıştay Dergisi
Dş.İBK.	: Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu/Kararı
Dş.VDDK.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri (Genel) Kurulu
DVK.	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas
EStG.	: Einkommensteuergesetz
EVK.	: Emlâk Vergisi Kanunu
FA.	: Finanz-Archiv
FGO.	: Finanzgerichtsordnung
FR.	: Finanz-Rundschau
FS.	: Festschrift
Gid.VK.	: Gider Vergileri Kanunu

GK.	: Gümrük Kanunu
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
GzÜHFD.	: Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
İBD.	: İstanbul Barosu Dergisi
JuS	: Juristische Schulung
JW.	: Juristische Wochenschrift
K.	: Karar
Kab.K.	: Kabahatler Kanunu
KDVK.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK.	: Kanun Hükmünde Kararname
KMYKK.	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
Krş/krş.	: Karşılaştırınız
KStG.	: Körperschaftsteuergesetz
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MDR.	: Monatsschrift für Deutsches Recht
MTVK.	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
mük.	: Mükerrer
NJW.	: Neue Juristische Wochenschrift
ÖTVK.	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RAO.	: Reichsabgabenordnung
RG.	: Resmi Gazete
Rz.	: Randziffer(n)
s.	: Sayfa
SBK.	: Serbest Bölgeler Kanunu

SGB.	: Strateji Geliştirme Başkanlığı
Sig.K.	: Sigortacılık Kanunu
StbJb.	: Steuerberater-Jahrbuch
StGB.	: Strafgesetzbuch
StuW.	: Steuer und Wirtschaft
TBaB.	: Türkiye Bankalar Birliği
TBK.	: Türk Borçlar Kanunu
TBMM.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCK.	: Türk Ceza Kanunu
TL.	: Türk Lirası
TMK.	: Türk Medeni Kanunu
TTK.	: Türk Ticaret Kanunu
UStG.	: Umsatzsteuergesetz
vb.	: Ve benzeri
vd.	: Ve devamı
VİVK.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
ZGB.	: Schweizerisches Zivilgesetzbuch

GİRİŞ

a. Konunun Tanıtılması ve Sınırlandırılması Gereği

Günümüzde vergi, kamu hizmetlerinin finansmanı için vazgeçilmez bir kaynak olup, hemen her ülkede vergi gelirlerinin artırılması ve yeni vergi kaynaklarının oluşturulması konusunda bir arayış bulunmaktadır. Vergi gelirlerini arttırmaya yönelik bu arayışın, hem iktisadî hem de hukukî yönleri bulunmaktadır. Ülkenin vergilendirilebilir kaynak potansiyelinin iktisadi olarak tespiti yanında, yapılacak vergilendirmenin hukukî çerçevesi de oldukça önem kazanmıştır. Çünkü vergi hukuku, bir temel haklara müdahale hukuku olup, temel haklara vergilendirme yoluyla yapılacak müdahalelerin şartlarının anayasal ve yasal düzlemde net bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Bu gereklilik, sadece bir temenniden ibaret olmayıp, vergilendirme yetkisine sahip kişi ve kurumların ulusal ve uluslararası alanda sorumluluğuna da yol açabilmektedir. Vergilendirmenin temel hukukî çerçevesini çizen hukuk dalı olan vergi hukuku da kendine özgü kurum ve kurallarıyla bağımsız bir kamu hukuku dalı niteliği kazanmıştır.

Vergi borcu, alacaklı ile borçlu arasında şartları tarafların iradelerine göre değil kanunlarla belirlenmiş bir borç ilişkisi olduğundan, vergi borcunun doğmasına ve sona ermesine yönelik düzenlemeler, vergi hukukunun temel inceleme konusunu oluşturmaktadır. Kamusal bir borç ilişkisi olan vergi borcunun (kamu alacaklısı açısından vergi alacağının) doğmasını sağlayan hukukî ilişki “*vergiyi doğuran olay*”dır. Vergiyi doğuran olay, gerçekleşmesi durumunda Devlete vergiyi talep etme yönünde bir hak vermekte; gerçekleşmemiş olması durumunda ise, temel haklara yapılacak vergisel müdahaleleri hukuka aykırı hale getirmektedir. Bu gerekçelerle vergiyi doğuran olay, hangi açıdan değerlendirilirse değerlendirilsin, vergi hukukunun en temel kavramı olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi hukukunun en temel kavramı olması itibariyle vergiyi doğuran olay, vergi hukukunun birçok konusu ile doğrudan veya dolaylı bağlantı halindedir. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay, vergi hukukunun birçok kurum ve kuralının uygulanması konusunda referans teşkil etmekte, vergilendirme sürecini başlatan bir ön şart olarak kabul edilmektedir. Vergilendirme sürecini başlatan hukukî olay olan

vergiyi doğuran olay, başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel haklara yapılacak müdahalelerin de gerekçesini oluşturmaktadır. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın anayasal ve yasal dayanaklarının hiçbir tereddüde yer bırakmayacak şekilde, net olarak ortaya konulması gerekmektedir.

Vergiyi doğuran olay, vergi hukukunun her alanına hâkim ve bu nedenle oldukça kapsamlı bir konudur. Vergi hukukun en temel kavramı olan vergiyi doğuran olay, başlı başına birçok akademik çalışmaya kaynaklık edebilecek niteliktedir. Bu nedenle, çalışma konusunun sınırlandırılması ve vergiyi doğuran olayın belirli bölümlerine hasredilmesi, bir zorunluluk arz etmektedir. Çalışma konusunun sınırlandırılması noktasında iki tercihin yapılması mümkündür: Birincisi, Türk Vergi Sistemini oluşturan vergiler (veya bu vergilerden biri) açısından vergiyi doğuran olayın pozitif hukuk kuralları çerçevesinde değerlendirilmesidir. İkincisi ise, hukuki bir kavram olarak vergiyi doğuran olayın tanımını, önemini, unsurlarını ve temel haklarla ilişkisini ortaya koymaya yönelik bir kapsam belirlenmesidir. Türk Vergi Sistemini oluşturan vergiler açısından vergiyi doğuran olayın monografi ve makale şeklinde bazı çalışmalara konu olmuş olması, uygulamadaki öneminden dolayı idarenin düzenleyici işlemleriyle adeta vergiyi doğuran olaya yön verilmesi, yapılacak çalışmanın mevzuat derlemesi niteliğinde kalabilmesi gibi gerekçelerle, çalışma konusunun belirlenmesinde ikinci tercih kullanılmıştır. Bu nedenle çalışmada vergiyi doğuran olayın teorik çerçevesi incelenmekte; vergi sistemindeki vergiyi doğuran olaylara, yapılan açıklamaları desteklemek ve somutlaştırmak amacıyla başvurulmaktadır.

b. Çalışma Plânı

Vergiyi doğuran olayın teorik esaslarını incelemeyi amaçlayan “*Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*” konulu çalışma, üç bölüm ile genel değerlendirme ve sonuç kısmından oluşmaktadır.

Birinci bölüm, vergiyi doğuran olayın genel esaslarına ayrılmıştır. Bu çerçevede öncelikle vergiyi doğuran olay kavramı ve bu kavramın tanımlanması üzerinde durulmaktadır. Vergiyi doğuran olay kavramı, unsurlarının tamamını kapsamakta yetersiz kaldığından, kavram geniş anlamda vergiyi doğuran olay ve dar

anlamda vergiyi doğuran olay olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanmaktadır. Bu bölümde ayrıca, vergiyi doğuran olayın vergi hukukunun diğer kurumlarıyla olan ilişkisine değinilmekte ve vergiyi doğuran olayın anayasal dayanağı üzerinde durulmaktadır. Özellikle verginin kanuniliği ilkesinin içeriği, sonuçları ve istisnaları, vergiyi doğuran olayla ilişki kurulmak suretiyle incelenmektedir.

İkinci bölümde, vergiyi doğuran olayın unsurları incelenmektedir. Vergiyi doğuran olayın unsurlara ayrılarak incelenmesi, Türk Vergi Hukuku'nda yaygın bir uygulama olmamakla birlikte, diğer hukuk dallarında olduğu gibi vergi hukukunda da borç ve sorumluluk doğuran hukukî ilişkinin unsurlara ayrılarak incelenmesi, kanaatimizce gerekli ve hatta zorunludur. Bu çerçevede vergiyi doğuran olay, kişi (özel) unsuru, konu (nesnel) unsuru ve isnadiyet olmak üzere üç ana unsura ayrılarak incelenmektedir.

Üçüncü bölüm, vergiyi doğuran olayın, vergi hukukuna diğer hukuk dalları karşısında bağımsızlık kazandıran bir yönünün incelenmesini amaçlamaktadır. Kanuna veya ahlâka aykırı olarak gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar nedeyle yapılacak vergilendirmenin vergi hukuku açısından arz ettiği özellikli durumlar, bu bölümün konusunu oluşturmaktadır. Bu çerçevede yasak faaliyetlerin vergilendirilmesini haklı gösteren anayasal ve yasal dayanaklar, yasak faaliyetlerde vergilendirmeye ilişkin unsurlar, yasak faaliyetlerde vergilendirmenin hukuk düzeninin birliği bağlamında konumu ile yasak faaliyetin tespiti durumunda uygulanacak spesifik hükümler incelenmektedir.

Çalışma, vergiyi doğuran olaya ilişkin genel değerlendirme ve önerilerin yer aldığı “*Genel Değerlendirme ve Sonuç*” kısmı ile tamamlanmaktadır.

Çalışma, tam anlamıyla bir mukayeseli hukuk çalışması iddiasında olmamakla birlikte, yeri geldiğinde özellikle Vergi Usul Kanunu'na kaynaklık eden Alman Vergi Hukuku'nda yer alan düzenleme, değerlendirme ve görüşlerden de yararlanmaya gayret edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN GENEL ESASLARI

I. KAVRAM-TANIM

A. Genel Açıklama

Hukukî bir kavram hakkında sağlıklı değerlendirmeler yapılabilmesi, öncelikle o kavramın seçilme nedeninin ve kavramın meramı anlatmaya elverişli olup olmadığının ortaya konulmasına bağlıdır. Kendilerine hukukî sonuçlar bağlanan durumları/olayları/olguları ifade etmek üzere kullanılan kavramlar, içerikleri, unsurları ve uygulanma koşulları hakkında önceden ipucu verdiklerinden, kavramın doğru seçilmesi ve anlamlandırılması oldukça önemlidir. Dolayısıyla incelemeye kavramın bizzat kendisinin sorgulanmasıyla başlanması gerekli ve hatta zorunludur. Bu nedenle, çalışmanın konusunu oluşturan “*vergiyi doğuran olay*” kavramı hakkında bir takım terminolojik değerlendirmelerin yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

Vergiye doğuran olay, içeriği ve kullanımı konusunda farklı yaklaşımlara rastlansa da Türk Vergi Hukuku’nda genel kabul gören bir kavram olup, özellikle vergi kanunlarında bu kavramın kullanıldığı düzenlemelere oldukça sık rastlanmaktadır. Örneğin, Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesi doğrudan “*Vergiye doğuran olay*” kenar başlığını taşımakta olup, “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” düzenlemesine yer vermektedir. “*Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat*” kenar başlıklı 3’üncü maddesinde ise, “...B. İspat: Vergilendirmede vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiye doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” hükmü yer almaktadır. Yine aynı Kanun’un 9’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında “*Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.*” şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Ayrıca Türk Vergi Sistemini

oluşturan vergilere ilişkin özel kanunlarda da bu kavramın tercih edildiği görülmektedir. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun Üçüncü Bölümü'nün başlığı "*Vergiye Doğuran Olay*" olup, bu bölümün ilk maddesi olan 10'uncu maddenin de kenar başlığı "*Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi*" olarak belirlenmiş ve madde içeriğinde de kavrama yer verilmiştir¹.

Kanuni düzenlemelerin de etkisiyle Türk Vergi Hukuku doktrini², vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunun yargısal denetimini yapan Anayasa Mahkemesi³ ve vergi uyuşmazlıklarıyla ilgili olarak ilk derece ve/veya temyiz merci

¹ Türk Vergi Sisteminde bunların dışında çeşitli kanunlarda da "vergiye doğuran olay" kavramının tercih edildiği görülmektedir. Örneğin, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Birinci Bölümü "Konu, Tanımlar, *Vergiye Doğuran Olay*, Mükellef" başlığını taşımakta olup, 3'üncü maddesi "*vergiye doğuran olay*" başlığı altında özel tüketim vergisinin hangi durumlarda doğacağını düzenlemektedir. Yine Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisini düzenleyen 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun İkinci Kısım Birinci Bölüm I. Başlığı "Mevzu, *Vergiye Doğuran Olay*" şeklindedir. Bu kavramın kullanıldığı diğer bir yer ise oldukça ilginçtir. 2462 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun bina inşaat harcını düzenleyen Ek 1'inci maddesi, "Konu, *Vergiye Doğuran Olay*" başlığını taşımaktadır. Vergiye doğuran olay kavramı kullanılmakla birlikte madde, bina inşaat harcını düzenlemekte ve içeriğinde harç alacağının ne zaman doğacağını belirlemektedir. Harç ve vergi birbirinden tamamen farklı kamu gelirleri olmasına rağmen, vergiye doğuran olay kavramı harcı doğuran olay kavramını da içerecek şekilde kullanılmak istenmiştir. Bu düzenleme bile kavramsal değerlendirme yapmanın ne denli önemli olduğunu ortaya koymaktadır.

² Doktrinde, vergiye doğuran olay kavramını karşılamak üzere, "*mükellefiyet doğurucu vakıa veya vergiye doğuran hadise*" kavramlarının da kullanıldığı görülmektedir. Bkz. Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul, 1951, ss. 64-65; Bedî Necmettin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)", **AÜSBFD.**, Sayı: 1-4, 1952, s. 52 vd. Belirtilmelidir ki mükellefiyet doğurucu vakıa (mükellefiyet doğuran olay) kavramı, vergi dışındaki diğer kamu alacaklarını da içine alan daha kapsamlı bir kavram olup, vergiye doğuran olay kavramına göre daha isabetlidir. Doktrinde ayrıca, vergiye doğuran olayı karşılamak üzere "*vergilendirecek olay*" kavramı da önerilmektedir. Bkz. Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Bası, Beta Basım, İstanbul, 2009, ss. 289-290; Nihal Saban, "Danıştay Kararlarını Vergi Hukuku ile Okumak", **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara 2004, s. 110; Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, ss. 114-115.

³ "*Vergi hukukunda gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan çeşitli vergi, resim ve harç türleri bulunmaktadır. Bu yükümlülüklerin her birinde konu, unsur, yükümlü, sorumlu, vergiye doğuran olay, matrah, oran, tarife, muaflık ve istisnalar farklıdır.*" Ay.M. 30.11.2007 gün ve E. 2006/61, K. 2007/91, (RG. 23.02.2008 – 26796); "*Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergi ödevinin, eksiksiz ve usulüne uygun olarak yerine getirmesinin sağlanması için ilgili yasalarda hürriyeti bağlayıcı cezaların yanı sıra, adli ve idari nitelikte para cezalarına da yer verilmiştir. Bu bağlamda, itiraz konusu kuralla, yoklamaya yetkili memurlarca usulsüzlüğün saptanması halinde idari para cezası niteliğindeki özel usulsüzlük cezası uygulanması öngörülmüştür. Vergilendirme, ağırlıklı olarak yükümlünün beyanına dayalı olduğundan, beyan ödevinin yerine getirilmemesini, eksik yerine getirilmesini veya gizlenmesini önlemek, vergi sisteminin verimli etkin ve adaletli bir şekilde işlemesini sağlamaya yönelik olarak, 213 sayılı Yasa ile vergiye doğuran olayı ve buna bağlı olarak yükümlülüğü saptamak için kimi yöntemler benimsenmiştir*". Ay.M. 06.01.2005 gün ve E. 2001/487, K. 2005/2, (RG. 27.10.2005 – 25979). Bu kavramın kullanıldığı diğer kararlar için bkz. Ay.M. 06.07.1995 gün ve E.1994/80, K. 1995/27, (RG. 02.02.1996 – 22542) ; Ay.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484).

olarak Danıştay da⁴ “Vergiye Doğuran Olay” kavramını kullanmayı tercih etmektedir.

Vergiye doğuran olay genel kabul gören bir kavram olmakla birlikte, doktrinde bu kavramın yetersiz kaldığı yolunda görüşler de bulunmaktadır. Yapılan eleştirilerin üç temel noktada toplandığı gözlenmekte olup, bu eleştirilerin de dikkate alınması suretiyle kavramın yeterliliği/yetersizliği hakkında fikir yürütmek ve bu çerçevede yeni kavram(lar) önermek mümkün olabilecektir.

İlk eleştiri, vergiyi doğuran olayla ilgili genel hüküm niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu’nun “Vergiye doğuran olay” kenar başlıklı 19’uncu maddesinin başlığı ve içeriği arasında bir uyumun bulunmadığı noktasındadır. Madde düzenlemesine göre, “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK.m.19/I). Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder (VUK.m.19/II)*”. Gerçekten de maddenin başlığına bakıldığında tanımlayıcı bir kavram kullanıldığı, ancak içeriğinde bu kavramın tanımlanmasından ziyade, vergi alacağının doğumu kavramının öne çıkarıldığı görülmektedir. Bu durum, vergiyi doğuran olay ile vergi alacağı kavramlarının aynı olmadığı, vergiyi doğuran olayın ancak vergi alacağının hukukî sebebi ve ön şartı olabileceği eleştirisini haklı olarak beraberinde getirmiştir⁵. Dolayısıyla başlık ile içerik arasındaki bu çelişkinin madde kenar başlığının değiştirilmesi veya madde içeriğinin kenar başlığı ile uyumlu hale getirilmesi yoluyla çözümlenmesi mümkündür⁶.

⁴ Danıştay’ın kararlarına hâkim bir kavram olduğu için, burada yalnızca vergi hukukunda bağlayıcı (asli) kaynaklardan sayılan bir içtihadı birleştirme kararına değinilecektir: “...Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan bir kanun kural olarak, yürürlüğünden önceki olay ve ilişkilere uygulanmaz. Vergi kanunları kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali nitelikteki yükümleri arttırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan “vergilerin kanuniliği ilkesi” de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün arttırılmasına imkan vermez...”. Dş.İBK. 03.07.1989 gün ve E.1988/5, K.1989/3, (RG. 27.10.1989 – 20325, s. 28).

⁵ Bkz. Saban, **Vergi Hukuku**, s. 289; Saban, **Danıştay Kararları**, s. 110.

⁶ Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinin karşılığı oluşturulan Alman Vergi Usul Kanunu’nun (Abgabenordnung - AO) 38’inci paragrafının (maddesinin) kenar başlığı “Entstehung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (Vergi Borcu İlişkisinde Hakların Meydana Gelmesi – Teşekkülü)” şeklindedir. Belirtilmelidir ki 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’na kaynaklık eden Alman İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (Reichsabgabenordnung – RAO) 1977 yılında büyük ölçüde değişikliğe uğramış ve yeni Vergi Usul Kanunu (AO) yürürlüğe girmiştir.

Vergiye doğuran olay kavramına yöneltilen ikinci eleştiri, kavramın hem soyut hem de somut unsurları için ortak olarak kullanılması noktasındadır⁷. Vergiyi doğuran olayla ilgili kanuni düzenlemelere bakıldığında, bazılarının vergi borcunun doğumu için kendisine vergisel sonuçlar bağlanan olay, olgu, işlem veya davranışlara ilişkin kanun koyucunun soyut tasavvurundan oluştuğu görülmektedir. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinde mal teslimi, hizmet ifası, mal veya hizmet ithali durumunda gümrük vergisi ödeme yükümlülüğünün başlaması, kanun koyucu tarafından soyut vergiyi doğuran olay olarak düzenlenmiştir. Diğer bazı düzenlemelerde ise, vergiyi doğuran olay kavramı, kanun koyucunun tasavvuruna uygun olarak hayatta gerçekleşen olayları ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanununda “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” (VUK.m.9/II) şeklinde belirtilen hükümde, soyut olarak tanımlanan vergiyi doğuran olaya uygun bir şekilde somut olarak gerçekleşen bir olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergilendirmeye engel olmayacağı düzenlenerek, vergiyi doğuran olayın somut yönü öne çıkarılmıştır. Benzer şekilde, bir mal tesliminin Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından vergiyi doğuran olay olarak düzenlenmesi kavramın soyut boyutunu; buna karşılık bir tüccarın ticari faaliyeti çerçevesinde 1.000 TL. tutarında bir malı satıp teslim etmesi ise, kavramın somut boyutuna işaret etmektedir. Görüldüğü üzere Türk Vergi Hukuku’nda kavramın soyut ve somut unsurlarını ifade etmek üzere tek bir kavram olarak “vergiyi doğuran olay” kullanılmaktadır.

Üçüncü eleştiri ise, vergiyi doğuran olayın, kavramın çağrıştırdığı anlamın aksine her zaman yükümlendirici hukukî sonuçlar doğurmadığı, özellikle vergi kolaylıkları olarak nitelendirilebilecek normlarda (örneğin, muafiyet, istisna, indirimlere ilişkin normlarda) yararlandırıcı hukukî sonuçların bağlandığı soyut olayların da vergiyi doğuran olay kapsamında kabul edilmesi gerektiği konusunda

Yine Avusturya Vergi Usul Kanunu’nun (BAO) 4’üncü paragrafının kenar başlığı da, “*Entstehung des Abgabenanspruches (Vergi Hakkının Ortaya Çıkması – Teşekkülü)*” şeklindedir.

⁷ Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, ss. 14-16. Ayrıca bkz. Mustafa Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen für das Steuerrecht – Grenzen der Umdeutung von Verträgen für steuerliche Zwecke**, AÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Ankara, 1998, ss. 16-21.

yöneltirmektedir⁸. Gerçekten de vergiyi doğuran olaylar oldukça komplike olup, pek çok olumlu (vergiyi ortaya çıkaran/vergi ilişkisini kuran, vergiyi arttıran) ve olumsuz (vergiyi azaltan) unsurlardan oluşmaktadır⁹. Bu nedenle, gerek yükümlendirici ve gerekse yararlandırıci vergisel durumların tamamını ifade etmek üzere “vergiyi doğuran olay” kavramının kullanılmasının isabetsiz olduğu, vergiyi doğuran olayın soyut ve somut unsurları ile vergi borcu ilişkisini yükümlendirici veya yararlandırıci bir biçimde etkileyen tüm unsurları kapsayan bir terimin geliştirilmesinin isabetli olacağı doktrinde haklı olarak savunulmaktadır¹⁰.

Vergiyi doğuran olay İngilizce “*taxable event*”¹¹ veya “*chargeable event*”, Almanca “*Steuertatbestand*”¹² kavramlarıyla ifade edilmektedir. İngilizce karşılığı vergilendirilebilir olay veya vergilendirilecek olay şeklinde tercüme edilebilecek¹³ olan kavramın Almanca karşılığı vergide tipiklik veya verginin tipikliği olarak verilebilir. “Tatbestand” terim olarak Almancada çeşitli anlamlara gelmesine rağmen daha çok “tipiklik” kavramı için kullanıldığından¹⁴, mehz Alman Hukuku’nda kullanılan “*Steuertatbestand*” kavramının vergiyi doğuran olay kavramını karşılayıp karşılamadığı yönünde bir değerlendirme yapılması uygun olacaktır. Türk Vergi Hukuku doktrininde, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkilendirilmemekle birlikte, nadir de olsa tipiklik kavramına değinildiği görülmektedir¹⁵. Ancak belirtilmelidir ki

⁸ Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 11, dn. 10; s. 14, dn. 18; s. 20, dn. 28. Doktrinde bazı yazarlar tarafından kullanılan “mükellefiyet doğurucu vakıa (vergiyi doğuran hadise)” ve “vergilendirilecek olay” kavramlarının da bu bakımdan eksik kaldığı söylenebilir.

⁹ Lang, in: Klaus Tipke ve Joachim Lang, **Steuerrecht**, 19. Auf., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008, § 7, Rz. 18. Ayrıca bkz. Kruse, in: Klaus Tipke ve Heinrich Wilhelm Kruse, **Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO und FGO**, 115. Lieferung, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008, § 38, Rz. 6; Dieter Birk, **Steuerrecht**, 10. Auf., C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2007, s. 28; Georg Jochum, **Steuerrecht I Grundlagen-Allgemeines Steuerrecht-Internationales Steuerrecht**, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, 2010, s. 80.

¹⁰ Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 20, dn. 28.

¹¹ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 290.

¹² Osman Nazım Kıyğı, **Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache**, Teil II, Deutsch-Türkisch, C. H. Beck’sche Verlagsbuchhandlung, München, 1999, s. 722; Mustafa Akkaya, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **AÜHFD.**, Cilt: 46, Sayı: 1-4, 1997, s. 187, dn. 10.

¹³ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 290.

¹⁴ Kıyğı, s. 743.

¹⁵ “Hukukta somut maddi olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olmasına tipiklik denir. Tipikliğin gerçekleşmesi halinde hukukta yargıya varılacak, bir sonuç elde edilebilecektir. Tipiklik salt vergi hukukuna özgü bir kavram değildir. Vergi hukukunda soyut tip olan vergiyi doğuran olay-yani yasada öngörülen olay, fil ya da durumlar- somut olarak yaşamda gerçekleşirse tipiklikten söz edilir. Ortaya çıkan sonuç ise vergilendirir. ...Somut olayın yasal tipe uygunluğu (tipiklik) ise vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Tipiklik vergi hukukunda yorum açısından büyük önem taşımaktadır. Tek tek vergi

tipiklik veya tipe uygunluk yalnızca vergi hukukuna özgü bir kavram olmayıp, diğer hukuk dallarında da bu kavrama rastlanmaktadır. Tipiklik, özellikle suç ve cezalarda kanunilik ilkesini benimseyen ceza hukukunda, diğer hukuk dallarından ve bu arada vergi hukukundan daha ayrıntılı olarak incelenmiş olup, kavramın bugünkü halini almasında ceza hukukunun çok büyük etkisi bulunmaktadır¹⁶.

Ceza hukukunda suç genel teorisi kapsamında tipiklik, geniş anlamda tipiklik ve dar anlamda tipiklik olmak üzere iki alt başlık halinde incelenmektedir. Bu nedenle geniş ve dar anlamda tipiklik kavramlarının ceza hukuku doktrinindeki yeri dikkate alınarak, vergiyi doğuran olayın bu kavramlar çerçevesinde açıklanıp açıklanamayacağını ortaya konulması gerekmektedir.

yasalarını anlamak ve uygulamak tipiklik sayesinde gerçekleşir.” (Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, ss. 31-32; Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 188). Benzer yönde bir değerlendirme için ayrıca bkz. Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2010, s. 52. “Yasa koyucunun vergilendirilecek gelir için belirlediği ölçülerin yaşam olayı da olması gerekir. Örneğin bir gelirin varlığı, vergilendirilecek bir gelir olduğu gibi kavramlar da yasa koyucunun belirlediği yaşam olayına bağlıdır. Gelir elde edilmiş midir? Elde etme nakden veya alacak hakkı olarak mı doğmuştur, mükellefin kayıtları, yaşam standardı incelenerek mi varlığı ortaya çıkarılmıştır. Bunlar yaşam olayı ile tespit edilebilecek hukuk ilişkileridir. ...Vergilendirilecek olay yasa koyucunun belirlediği yasa olayı (hukuki sebep)dır. Elde edilen gelir ise yasa koyucunun belirlediği yasa olayı (hukuki sebep)dır. Tipiklik ilişkisi doğru kurulmasına dayalı hukuki sonuç vergilendirme olacaktır.” (Saban, **Danıştay Kararları**, ss. 114-115, Saban, **Vergi Hukuku**, s. 298). Öncel/Kumrulu/Çağan, vergiyi doğuran olay ile tipiklik kavramını doğrudan eş kavramlar olarak ele almamakla birlikte, vergilendirme işlemlerinin sebep unsuruna ilişkin olarak yaptıkları yorumlarda vergiyi doğuran olay ile tipiklik/tipe uygunluk ilişkisine değinmektedir: “...Somut olayın yasal tipe uygunluğu (tipiklik) ise, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur.” (s. 32). “...vergiyi doğuran olay tarh işleminin sebep unsurunu karşılamaktadır.” (s. 92).

¹⁶ Bu gerçekten hareketle, verginin tipikliği açısından yapılacak değerlendirmelerin ceza hukukundaki tipiklik doktrini model alınmak suretiyle yapılması gerektiği belirtilmiştir. Nitekim Aprath’a göre, ceza hukuku insanlığın en eski dönemlerinden beri varolduğu için ve ayrıca tipiklik konusu bu hukuk dalı içinde daha sıkı incelenip geliştiği için, ceza hukuku doktrinindeki tipiklik kavramı, vergi hukukundaki tipiklik kavramının açıklanmasında uygun bir model olabilecektir. (Werner Aprath, “Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand”, **FS. für Armin Spitaler**, Köln, 1958, ss. 129-130). Ceza hukuku ile vergi hukukunun tipiklik noktasındaki etkileşimi için bkz. Karl Haaser, **Die wirtschaftliche und juristische Bedeutung der Lehre vom Steuertatbestand**, Dachau, 1937, s. 26 vd.; Gerhard Wacke, “Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit – Die drei Arten der Gleichmäßigkeit als auflösung des gesetzlichen Tatbestandes”, **StuW.**, 1947, ss. 27-28; Georg Crezelius, “Besteuerung aus Drittverhalten?”, **FR.**, 2002, s. 810.

B. Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay

1. Ceza Hukukunda Geniş Anlamda Tipiklik

Ceza hukukunun temel inceleme konularından biri olan suç kavramı, Türk Ceza Kanunu'nda doğrudan tanımlanmamıştır. Doktrinde genel kabul gören tanıma göre ise suç, kanuni tipe uygun, hukuka aykırı ve kusurlu insan davranışdır¹⁷. Bir davranışın ceza hukuku anlamında haksızlık oluşturup oluşturmadığı tipiklik sayesinde anlaşılabilir. Fiilin içerdiği haksızlık, kanuni tipte ifade edilmiştir. Bir insan davranışının kanuni tipte belirtilen haksızlık tanımı ile örtüşmesi halinde ise, tipiklik gerçekleşmiş sayılmaktadır¹⁸.

Geniş anlamda tipiklik, fiilin cezalandırılabilmesi için gerekli özelliklerin bütünü olup, bu kavramla cezalandırılabilirliğin tüm koşulları kastedilmektedir. Bu nedenle, tipe uygun eylem dışında hukuka aykırılık, kusurluluk, cezalandırılabilme şartları ve şahsi cezasızlık nedenlerinin tümü geniş anlamda tipiklik içinde değerlendirilmektedir¹⁹. Tipiklik geniş anlamıyla ele alındığında, aslında suç

¹⁷ Ernst Beling, **Die Lehre vom Verbrechen**, Tübingen, 1906, s. 7; Jescheck, in: **Strafgesetzbuch Leipziger Kommentar**, 10. völlig neu bearbeitete Auf., Walter de Gruyter, Berlin-Newyork 1985, § Einleitung Rz. 21, § 13, Rz. 41; Bernd Heinrich, **Strafrecht-Allgemeiner Teil I**, 2. Auf., Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, 2010, s. 37, Kayhan İçel ve diğerleri, **Suç Teorisi**, 2. Kitap, İstanbul, 1999, ss. 15-16; Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 150; Nur Centel, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut, **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2011, s. 201; İzzet Özgenç, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 135; Hakan Hakeri, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 114; Veli Özer Özbek ve diğerleri, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 193. Suç tanımları çok çeşitli olup, hemen her yazar farklı bir suç tanımı ve buna bağlı olarak bir suç teorisi kurmuştur. “Suç, toplumsal düzenin devamı açısından korunması gereken hukuki değerlerin bilerek ve istenerek ihlalini (kast) veya bu değerleri korumaya yönelik kurallara karşı özensizliği (taksir) ifade eden insan davranışlarıdır” (M. Emin Artuk, Ahmet Gökçen ve A. Caner Yenidünya, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009, s. 222); “Suç, toplum tarafından onaylanmayan davranışların, kanun tarafından düzenlenip, yaptırıma bağlanmasıdır.” (Timur Demirbaş, **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 182).

¹⁸ Uğur Alacakaptan, **Suçun Unsurları**, 2. Bası, Ankara, 1975, s. 8, 29; Mahmut Koca ve İlhan Üzülmöz, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, ss. 136-137.

¹⁹ Jescheck, in: **StGB Leipziger Kommentar**, § 13, Rz. 41; Johannes Wessels, **Strafrecht Allgemeiner Teil**, 20. Auf., C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990, s. 32; Nurullah Kunter, **Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, 1949, s. 47; Selahattin Keyman, “Tipiklik ve Ceza Hukuku”, **AÜHFD.**, Cilt: XXXVII 1980, Sayı: 1-4, s. 74; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 231; İçel ve diğerleri, s. 93, dn. 95; Demirbaş, s. 200; Özgenç, s. 144; Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 196; Koca ve Üzülmöz, s. 137.

kavramına tekabül etmektedir. Kanunun kendisine hukukî sonuçlar bağladığı herhangi bir olay hukuki fiili oluşturmakta; medeni hukuk-borçlar hukuku alanında “fiil” olarak ifade edilen bu hukukî olay, ceza hukukunda suç kavramını oluşturmaktadır. O halde tipiklik, bir cezanın uygulanabilmesi için gerekli olan şartların bütünü olup, sadece hareket ve netice değil, hukuka aykırılık ve kusurluluk da tipikliğe dâhildir. Bu unsurların bulunmaması durumunda faile ceza uygulanması mümkün değildir²⁰. Örneğin, bir kişi tarafından işlenen fiil ceza kanunlarıyla yasaklanan bir fiil olmasına rağmen, somut olayda hukuka uygunluk nedeninin bulunması veya kişinin fiilin işlenmesinde kusurunun bulunmaması durumunda tipiklikten söz edilemeyecektir. Çünkü geniş anlamda tipiklik sadece fiille ilgilenmediği için, hukuka uygunluk nedeninin bulunması fiili tipik bir fiil olmaktan çıkarmaktadır.

Geniş anlamda tipiklik, cezalandırılabilirliğin tüm koşullarını kapsadığı için, ceza kanunlarının güvence fonksiyonunu yerine getirebilmesi açısından büyük öneme sahiptir²¹. Bu açıdan bakıldığında, tipiklik kavramı ile hem Anayasa hem de Türk Ceza Kanunu’nda kabul edilen “suç ve cezada kanunilik ilkesi”²² arasında yoğun bir ilişki bulunmaktadır. Kanunda suç olarak tanımlanmayan bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılmayacağına yönelik bu ilke karşısında, hangi fiillerin suç olarak kabul edildiğinin ve cezalandırılabilirliğin tüm objektif ve sübjektif şartlarının ceza kanunlarında açık bir şekilde belirtilmesi zorunludur. Dolayısıyla tipikliğin esasını, kanunda düzenlenme zorunluluğu oluşturmaktadır.

2. Vergi Hukukunda Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay

Cezalandırmaya ilişkin objektif ve sübjektif bütün şartların kanunlarla belirlenmesi şeklinde kısaca ifade edilebilecek olan geniş anlamda tipe uygunluk, vergi hukuku açısından da uygulama alanı bulabilmektedir. Buna göre geniş anlamda tipiklik veya geniş anlamda vergiyi doğuran olay (Steuertatbestand), vergi borcunun

²⁰ Keyman, s. 74.

²¹ Keyman, s. 81; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, ss. 231-232; Koca ve Üzülmüş, s. 137.

²² “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.” (Any.m.38/1). “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.” (TCK.m.2/1).

doğumu için gerekli ve yeterli olan bütün kanuni unsurları ifade etmektedir²³. Diğer bir ifadeyle, geniş anlamda vergiyi doğuran olay, kamusal bir yükümlülük verginin (vergi alacaklısı bakımından ise vergi alacağının) doğmasını sağlayan kanuni unsurların tamamı olarak tanımlanmaktadır²⁴. Bu açıdan bakıldığında geniş anlamda tipiklik, gerçekleşmesine vergisel sonuçlar bağlanan günlük somut yaşam olaylarının soyut görünümü olarak karşımıza çıkmaktadır²⁵. Dolayısıyla kanun koyucunun, vergilendirmenin kanuniliği ilkesi gereği, vergi borcunun meydana gelmesi (teşekkülü) için öngörmüş olduğu unsurların tamamı vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır.

Vergiyi doğuran olay veya tipiklik geniş anlamı ile ele alındığında, kavramın hangi unsurları kapsadığı sorusu önem kazanmaktadır. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcu ilişkisi kurulmasını sağlayan bütün unsurlardan oluştuğuna göre kapsamı da oldukça geniştir. Vergi borcu ilişkisinin pasif tarafını oluşturan kişi unsuru (Steuersubjekt-Steuerpflichtiger-Steuerschuldner), konu unsuru (Steuerobjekt-Steuergegenstand), vergi matrahı (Steuerbemessungsgrundlage), verginin oranı (Steuersatz), vergi muafiyet ve istisnaları ile vergi borcunu arttıran ve azaltan bütün unsurlar geniş anlamda vergiyi doğuran olay içinde

²³ Jochum, s. 79.

²⁴ Albert Hensel, **Steuerrecht**, 3. Auf., Springer, 1933, s. 57; Wilhelm Merk, **Steuerschuldrecht**, Verlag von J. C. B. Mohr, Tübingen, 1926, s. 35; Haaser, s. 5, 10, Walter Eckhardt, "Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung", **StbJb.**, 1961/1962, s. 104; Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 17; Joachim Lang, **Systematisierung der Steuervergünstigungen – Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand**, Dunkle & Humblot, Berlin, 1974, s. 30; Klaus Tipke, "Von der formalen zur materialen Tatbestandslehre", **StuW.**, 1993, s. 105; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 38, Rz. 6; Hartmut Hahn, **Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht**, Duncker & Humblot, Berlin, 1984, ss. 89-91; Hermann-Wilfried Bayer, **Grundbegriffe des Steuerrechts**, J. Schweitzer Verlag, Berlin, 1977, Rz. 18; Heinrich Wilhelm Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts Band I Allgemeiner Teil**, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1991, s. 112; Birk, **Steuerrecht**, s. 28; Stefan Schick, **Der Begriff der Besteuerungsgrundlage in der Abgabenordnung – Ein Beitrag zur Lehre vom Stufenbau des Steuertatbestandes**, Inaugural-Diss., Tübingen, 1985, s. 12 vd.; Rüttger Claßen, **Besteuerung des Unrechts – Das Wirklichkeitsprinzip des § 40 AO im Licht der Einheit der Rechtsordnung**, Inaugural-Diss., Bonn, 1981, s. 26; Koenig, in: Armin Pahlke ve Ulrich Koenig, **Abgabenordnung Kommentar**, Verlag C. H. Beck, München, 2004, § 38, Rz. 7; Otto-Gerd Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, 9. Auf., Alpmann und Schmidt & Dr. Otto Schmidt Verlag, Münster-Köln, 2001, s. 16; Johannes A. Brinkmann, **Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff**, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, Köln, 1982, s. 7; Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 16; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 19, dn. 27.

²⁵ Hensel, s. 57; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 38, Rz. 7. Ayrıca benzer yönde Alman Federal Mali Mahkeme kararı için bkz. bkz. BFH. 30.1.1985 - I R 12/82, BStBl. II 1985, 386 / BFHE. 143, 213.

değerlendirilmektedir²⁶. Kişi, konu, matrah ve orana ilişkin düzenlemelerin vergiyi doğuran olayın kapsamı içinde genel kabul gördüğü ve hatta bu dört unsurun da “vergi alacağını sebep olarak belirleyen unsurlar” ile “vergi alacağını miktar olarak belirleyen unsurlar” olmak üzere iki ana gruba ayrıldığı görülmektedir. Bu kapsamda vergi yükümlüsü ile verginin konusu ilk grup, verginin matrahı ile vergi oranı ise ikinci grup kapsamında değerlendirilmektedir²⁷.

C. Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay

1. Ceza Hukukunda Dar Anlamda Tipiklik

Tipikliğin dar anlamdaki tanımı, ceza kanunlarının özel hükümlerinde suç olarak kabul edilen ve belirli bir cezai yaptırıma bağlanmış insan davranışlarını ifade etmekte ve kanuni tip veya haksızlık tipi (Unrechtstatbestand) olarak belirtilmektedir²⁸. Her suça kendi özelliğini veren ve onun haksızlık içeriğini karakterize eden tanımdaki unsurlar dar anlamda tipikliği oluşturmaktadır. Dar anlamda tipiklik, ceza kanunlarının özel hükümlerinde tanımlanmış olan suç tiplerine şekil veren ve dolayısıyla yasaklanmış davranışın haksızlık içeriğini belirleyen unsurları göstermektedir. Kanundaki her suç tanımı, cezayı gerektiren haksızlığın özel bir biçimini yani haksızlık tipini oluşturmaktadır. Böylece suçun kanuni tarifi, bir fiilin tipik haksızlık içeriğini somutlaştıran unsurları bir araya getirme

²⁶ Hensel, s. 58 vd.; Haaser, s. 11; Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 22 vd.; Bayer, **Grundbegriffe des Steuerrechts**, s. 6; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 113; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 38, Rz. 7, Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 16 vd.; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, ss. 19-20. Vergi istisna, muafiyet ve indirimlerine ilişkin hükümler de doğmuş olan vergi borcunun kısmen veya tamamen ortadan kalkmasını veya vergi miktarının azalmasını sonuçladıklarından, negatif anlamda vergiyi doğuran olay içerisinde değerlendirilebilmektedir. (Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 20).

²⁷ Schick, s. 15; Hahn, s. 102, 197; Hermann-Wilfried Bayer, “Der Stufenbau des Steuertatbestandes”, **FR.**, 1985, s. 338.

²⁸ Jescheck, in: **StGB Leipziger Kommentar**, § 13, Rz. 42; Rudolphi, in: Hans-Joachim Rudolphi, Eckhard Horn ve Eric Samson, **Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch**, 5. Auf., Alfred Metzner Verlag, 1991, § 1, Rz. 33-37; Wessels, s. 33; Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 231; İçel ve diğerleri, s. 93, dn. 95; Öztürk ve Erdem, **Ceza Hukuku**, s. 163; Koca ve Üzülmüş, s. 138.

fonksiyonuna sahiptir²⁹. Dar anlamıyla ele alınan tipiklik kavramı, suç tipi ve suçun maddi unsurlarını ifade etmek üzere kullanılmaktadır³⁰.

Tipiklik insan hareketlerinin soyut kavramlarla tanımlanması olup, somut olayda yapılan hareket kanunda gösterilen bu soyut tanıma uygunsu³¹, hareketin (eylemin) tipe uygunluğundan söz edilebilecektir. Failin tipe uygun davranmasıyla tipik haksızlık da gerçekleşmiş olmaktadır³². Dar anlamda tipikliğin hareketi esas alan özelliği, geniş anlamda tipiklik içerisinde kendisine yer bulan hukuka aykırılık, kusurluluk ve şahsi cezasızlık gibi unsurların dar anlamda tipiklik kavramı içerisinde değerlendirilemeyeceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır³³. Bu anlayışa göre tipiklik, hareketin hukuka aykırılığının ve kusurluluğunun bir işareti olmayıp, hukuka aykırılık ve kusurluluk açısından değerlendirme yapılabilmesi için göz önünde bulundurulması gereken ilk unsurdur. O halde soyut tip, suç tipini karakterize eden zorunlu objektif unsurları gösterdiği için tasviri olup, normatif unsurlar yani hukuka aykırılık ve kusurluluk tipikliğe dâhil değildir³⁴. Kural olarak, tipik fiil aynı zamanda hukuka da aykırıdır. Bir insan hareketinin ceza kanunlarındaki tipte suç olarak düzenlenmesi, hareketin de karine olarak hukuka aykırı olduğunu göstermektedir. Ancak tipe uygun olan her hareket, içeriği itibariyle hukuka aykırı olmayabilir. Diğer bir ifadeyle, fiilin hukuka uygun olması tipe uygunluğu değil, hukuka aykırılığı ortadan kaldırmaktadır. O halde hareket, tipe uygun iken hukuka aykırı olmayabileceğinden failin cezai yaptırıma uğraması da söz konusu olmayacaktır.

²⁹ Koca ve Üzülmüş, s. 138. *Heinrich*, bu çerçevede tipikliğin yapısında üç unsurun bulunduğunu belirtmektedir: Suç süjesi (Fail), suç objesi (suç konusu) ve suç eylemi (hareket). (*Heinrich*), s. 45.

³⁰ Kunter, s. 49; Keyman, s. 81. Demirbaş, ss. 200-201. Ceza hukukunda uzun yıllar geniş anlamıyla ele alınan tipikliği, sadece maddi (objektif) unsurları ifade etmek üzere kullanan ilk kişi Alman ceza hukukçusu *Beling* olmuştur. 1906 yılında yazmış olduğu ve “Suç Teorisi” olarak tercüme edilebilecek olan eserinde, tipikliğin cezai yaptırıma bağlanan eyleme (davranışa) özgü bir kavram olduğunu gerekçeleriyle ortaya koymuştur. Bu konuda bkz. *Beling*, s. 23, 147; *Haaser*, ss. 28-29.

³¹ Tipikliği oluşturan soyut unsurlar kanunda düzenlenmekle birlikte, tipiklik ile kanuni unsur aynı şeyleri ifade etmemektedir. Kanuni unsur, suçun kanunda yazılı olmasını ifade etmekte ancak içeriği hakkında bilgi vermemektedir. Örneğin, “hırsızlık cezalandırılır” şeklindeki bir kanuni düzenleme kanuni unsuru vermekle birlikte, bir tanım olmadığı için içeriği hâkim tarafından belirlenecektir. Dolayısıyla tip, fiile biçim vermekte; tipe uygunluk ise, soyut tipe uygun gerçekleşmeyi ifade etmektedir. (Bkz. ve krş. Özbek ve diğerleri, *Genel Hükümler*, s. 197). Tipikliği kanuni unsur olarak değerlendiren görüş için bkz. Sulhi Dönmezer, **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003, s. 102-103; Hakeri, s. 115.

³² Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 233; Öztürk ve Erdem, **Ceza Hukuku**, s. 165; Koca ve Üzülmüş, s. 139.

³³ Kunter, s. 49; Keyman, s. 83; Özgenç, s. 136.

³⁴ Keyman, s. 83.

Örneğin, bir kişiyi meşru savunma halinde (TCK. m.25/1) öldüren kişinin eylemi tipe uygun olmakla birlikte, hukuka aykırı değildir³⁵. Dolayısıyla, somut yaşam olayında hukuka uygunluk nedeninin bulunması, dar anlamda tipikliğin gerçekleşmesine engel değildir.

2. Vergi Hukukunda Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay

Cezalandırmaya ilişkin objektif (fiile ilişkin) unsurları ifade eden dar anlamda tipiklik-tipe uygun eylem kavramının, bu anlamıyla vergi hukukunda “vergiyi doğuran olay” kavramı ile örtüşüp örtüşmediği konusu, ancak vergiyi doğuran olaya getirilen tanım dikkate alınmak suretiyle belirlenebilecektir. Geniş anlamı yanında vergiyi doğuran olayı dar anlamıyla ifade eden tanımlara rastlamak mümkün olup, “tespit edilebildiğimiz kadarıyla” dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramını ilk kullanan kişi Alman hukukçu *Merk* olmuştur. Yazara göre, geniş anlamda vergiyi doğuran olay/tipiklik, vergi borcu ilişkisinin doğmasını sağlayan kanuni unsurların tamamı iken; dar anlamda vergiyi doğuran olay/tipiklik, belirli (somut) bir vergi borcu ilişkisinin kurulmasına yönelik şartları (Entstehungstatbestand) ifade etmektedir³⁶. Bu bakımdan dar anlamda vergiyi doğuran olay, kanun koyucunun gerçekleşmesi halinde vergilendirilmesini öngördüğü olay veya olgulara ilişkin tasavvurunu ifade etmektedir³⁷. Merk, dar anlamda vergiyi doğuran olaya ilişkin tanımı, daha çok verginin konusu ve verginin konusu ile bağlantıyı sağlayan ilişkilere veya olaylara dayanarak yapmaktadır³⁸. Merk’in vergiyi doğuran olaya getirmiş olduğu bu tanımın, Beling’in tipikliği maddi unsurlardan ibaret sayan görüşü ile paralellik arz ettiği söylenebilir.

Türk Vergi Hukuku’nda vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanunu’nda doğrudan tanımlanmamıştır. Doktrindeki görüşler çerçevesinde tanımlanmaya çalışılan vergiyi doğuran olay, en dar anlamıyla ele alınmakta ve vergi borcunun doğumu için varlığı zorunlu bazı unsurlar, vergiyi doğuran olay kavramının kapsamı

³⁵ Artuk, Gökçen ve Yenidünya s. 234; Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 197; Özgenç, s. 136. Ayrıca bkz. ve krş. Alacakaptan, s. 8-9.

³⁶ Merk, s. 35. Merk’in dar anlamda vergiyi doğuran olay/tipiklik tanımı hakkında bir değerlendirme için bkz. Haaser, s. 15.

³⁷ Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 19.

³⁸ Merk, s. 36 vd.

dışında değerlendirilmektedir³⁹. Buna göre vergiyi doğuran olay, bir kişi (vergi yükümlüsü) ile verginin konusu arasında kurulan ve vergi borcunun doğumu için gerçekleşmesi şart olan hukukî ilişki olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü ile verginin konusu arasında vergi kanunlarının düzenlediği türden bir hukukî ilişkinin meydana gelmesidir. Vergiyi doğuran olayı, vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında kurulan hukukî ilişkiden ibaret sayan bu görüş, Türk Vergi Hukuku'nda ve kamu maliyesinde hâkim görüş olarak kabul edilmektedir⁴⁰. Vergi borcunun doğması, kanunda sayılmış ve açıklanmış olayın meydana gelmesine veya hukuki durumun tamamlanmasına bağlıdır. Konusu, yükümlüsü, matrahı ve oranı kanunda belirlenmiş olan soyut bir verginin (soyut norm), yükümlü bakımından belirli ve somut bir borç haline

³⁹ Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 19.

⁴⁰ Bkz. Neumark, s. 65; Feyzioğlu, ss. 55-59, Orhan Dikmen, **Maliye Dersleri - Birinci Kitap Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 3. Baskı, İstanbul, 1969, s. 110; Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2000, s. 237; Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 42; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 106; Aykut Herekmen, **Genel Vergi Kuramı**, Ankara, 1976, ss. 37-38; Sadık Kırbaz, **Vergi Hukuku**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 88-89; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 145; Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001, s. 110; Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005, s. 268; Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, ss. 200-201; Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 4. Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006, s. 84; Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007, s. 175; İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, 8. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 165; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 138; Yusuf Karakoç, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I - Gelirin Elde Edilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 181, Eylül 1996, ss. 102-103; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 254-255; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 19; Saban, **Vergi Hukuku**, ss. 127-128; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 77; Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 106; M. Kâmil Mutluer, **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 92; Salih Özel, “Vergiyi Doğuran Olay Kavramı”, **Yaklaşım**, Yıl: 13, Sayı: 145, Ocak 2005, ss. 9-10; Hasan Hüseyin Bayraklı, **Genel Vergi Hukuku**, Afyon 2005, s. 109; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 23. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 61; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, Trabzon, 2008, s. 100; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011, s. 105; Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, ss. 120-121; Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Ankara, 2004, s. 32; Semih Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay – Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 36; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 101; A. Şahin Savcı, “Menkul Sermaye İratlarından Kâr Paylarında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 180, Ağustos 1996, s. 58; Mehmet Nadir Arıca, “Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Verginin Mükellefi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 119, Ağustos 1998, ss. 7-8; Yusuf Kıldış, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 33, Nisan 2006, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006047967.htm, Erişim. 12.10.2009; Kahraman Çengeler ve Ahmet Tunalı, “Gayrimenkul Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, Ağustos 2007, s. 67.

gelebilmesi için vergiyi doğuran olayın (somut tip) gerçekleşmesi gerekir⁴¹. Kısaca vergi hukukunda vergiyi doğuran olay, konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin, bir yükümlü için, belli tutarda bir borç olarak doğabilmesi için gerekli olan hukukî ilişkinin ortaya çıkması şeklinde tanımlanmaktadır⁴². Yapılan bu tanımlar, açıkça görüleceği üzere, vergi borcunun doğumu için gerekli olan unsurların bir kısmını dışarıda bırakarak, kanunlarda belirtilen bir kişi (yükümlü) tarafından vergi konusu ile ilişkiye girilmek suretiyle gerçekleştirilen olayı veya hukukî durumu vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir. Vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin de esas itibarıyla vergi yükümlüsü ile verginin konusu arasında gerçekleşen bu hukukî ilişkiyi vergiyi doğuran olay olarak kabul ettiği görülmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun *B. İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*" (VUK.m.3/B) şeklindeki hükmü ile "*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*" (VUK.m.9/II) şeklindeki hükümde geçen "vergiyi doğuran olay" kavramı, vergi yükümlüsü ile konusu arasında gerçekleşen somut hukukî ilişkiyi ifade etmektedir. Aynı şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde vergiyi doğuran olay olarak belirtilen mal teslimi, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının aralarında yapmış oldukları sözleşme gereği satıcı veya onun adına hareket edenler tarafından, alıcı veya onun adına hareket edenlere devredilmesi (KDVK.m.2) anlamına gelmekte; bu hukukî ilişkide satıcı (kişi) vergi konusu (bir mal) ile Kanun'da belirlenmiş olan hukukî ilişkiye (teslim) girmektedir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olayı kişi ile konu arasında gerçekleşen hukukî ilişki olarak tanımlayan bu düşüncenin, ceza hukukunda fail tarafından mağdura yönelik olarak gerçekleştirilen eylemi esas alan dar anlamda tipikliğinin bir görünümü olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Dar anlamda vergiyi doğuran olay, kişinin vergi konusu ile girmiş olduğu kanuni ilişkiyi (olayı-hareketi-durumu) esas aldığından, vergilendirmenin diğer unsurları vergiyi doğuran olayın kapsamı dışında değerlendirilmektedir. Bu açıdan

⁴¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87; Karakoç, **Vergiyi Doğuran Olay-I**, ss. 102-103.

⁴² Karakoç, **Vergiyi Doğuran Olay-I**, s. 103.

verginin matrahı, oranı, vergilendirme açısından hukuka uygunluk nedeni olarak değerlendirilebilecek muafiyet ve istisnalar, dar anlamda vergiyi doğuran olay içerisinde yer almamaktadır. Vergi kanunlarının vergilendirilebilir olarak öngördüğü soyut tipe uygun bir somut yaşam olayının vergi istisnasından yararlanıyor olması, vergiyi doğuran olayın/tipe uygun olayın gerçekleşmesine engel değildir. Yurtdışındaki bir müşteriye yapılan mal teslimi (ihracat satışı) örneğinde, malın mevzuata uygun olarak yurtdışındaki müşteriye teslim edilmesiyle vergiyi doğuran olay/tipe uygun olay gerçekleşmiş olmaktadır. Somut olayda katma değer vergisine tâbi bu işlemin ihracat istisnası kapsamında yer alması, tipe uygun olayın gerçekleşmesine engel değildir. Tipe uygun olayın gerçekleşmesi sonrası yapılacak değerlendirmede hukuka uygunluk sebebi (vergilendirmeme sebebi) bulunması, vergilendirmenin diğer aşamalarını etkileyecektir.

D. Ara Değerlendirme

Kavrama yönelik olarak yapılan bu değerlendirmelerin amacı, vergi hukuku doktrin ve uygulaması tarafından ittifakla kabul gören, böylelikle Türk Vergi Hukuku'na yerleşmiş ve verginin temel kavramları arasına girmiş “vergiyi doğuran olay” kavramının yerine yeni bir kavram üretmek veya kavramın yanlış olduğunu göstermek olmayıp, vergi borcunun doğumuna ilişkin soyut ve somut unsurları (soyut tip – somut olay) tek kavramla ifade etmenin sakıncalarını ortaya koymaktır⁴³. Hukukun kavram ve ilkeler üzerinde gelişen bir sosyal bilim olduğu dikkate alınacak olursa, kavram zenginliği vergi hukukunun da gelişmesine ve ilgi odağı olmasına hizmet edecektir.

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olay kavramı birlikte veya onun yerine kullanılmak üzere “tipe uygun olay” kavramının kullanılması mümkündür. Vergiyi doğuran olay olarak tanımlanan somut yaşam olaylarının her zaman eylem-hareket niteliğinde olmaması, potansiyel vergi yükümlüsünün olumlu ya da olumsuz bir eylemi sözkonusu olmaksızın gerçekleşen hukukî olay veya durumların da vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi nedeniyle, ceza hukukundaki “tipe uygun eylem” kavramı vergiyi doğuran olayı tam olarak karşılayamamaktadır. Bu nedenle vergiyi

⁴³ Bu yönde bkz. Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 15.

doğuran olay için, “tipe uygun eylem” kavramını kapsayan ancak belirtilen farklılığa da dikkat çeken “*vergi hukukunda tipe uygun olay*” kavramının kullanılması kanaatimizce mümkündür.

Ceza hukukundaki tipiklik kavramı da dikkate alınarak bir değerlendirme yapıldığında, tipikliğin esasını (kanunilik ilkesi gereği) kanunla düzenlenme zorunluluğu oluşturmaktadır. Kendisine hukukî sonuçlar bağlanan bir insan hareketinin, kanunda belirlenen soyut tanımdaki unsurlarla örtüşmesi halinde tipiklik gerçekleşmiş sayılmakta ve böylece bu hareket hukukun uygulama ve inceleme alanına girmektedir⁴⁴. Bu açıdan bakıldığında, vergi borcunun doğumu için verginin kanuniliği ilkesi gereği birçok soyut düzenleme yer almaktadır. Örneğin, gelir elde etmek, Gelir Vergisi Kanunu’na göre vergiyi doğuran soyut olayı (Steuertatbestand) oluşturmaktadır. Bir gerçek kişinin yaşamında gelir elde etmesi ise, soyut tanıma uygun gerçekleşmeyi yani vergiyi doğuran somut olayı (tipe uygun olayı- Steuersachverhalt) ifade etmektedir. Görüldüğü üzere, tipe uygun olay, vergiyi doğuran olay kavramının hem soyut hem de somut boyutunu kapsayan içeriğe sahiptir⁴⁵.

Vergiyi doğuran olayın hem geniş hem de dar anlamıyla ele alınması mümkündür. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcunun doğumu için gerekli bütün unsurları/şartları ifade etmektedir. Özellikle mehz Alman Hukuku’nda vergiyi doğuran olay geniş anlamı ile ele alınmakta; yükümlü, konu, matrah ve orana ilişkin düzenlemelerle vergi kolaylıkları vergiyi doğuran olay kapsamında değerlendirilmektedir⁴⁶. Alman Hukuku’nda vergiyi doğuran olayın geniş anlamıyla ele alınmasının sebebi, Alman Vergi Usul Kanunu’nun (AO - § 38) “vergi alacağı - hakkı” kavramını ön plâna çıkarması olarak belirtilebilir. Buna karşılık Türk Vergi Hukuku’nda Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinin 1’inci fıkrasının içeriğinin aksine vergiyi doğuran olay dar anlamı ile ele alınmakta; bir kişinin vergi konusu ile ilişkiye girmek suretiyle gerçekleştirdiği ve gerçekleşmesi kendisine isnad

⁴⁴ Tipe uygun vergilendirme yapılması, verginin kanuniliği ilkesinin esaslı bir içeriği olarak algılanmaktadır. (Gerhard Wacke, “Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit – Die drei Arten der Gleichmäßigkeit als auflösung des gesetzlichen Tatbestandes”, *StuW.*, 1947, s. 26; Nina Franziska Marx, *Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Frankreich - Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der grundlegenden Prinzipien unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung von Conseil d’Etat und Conseil constitutionnel*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2001, s. 100).

⁴⁵ Bkz. ve krş. Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 38, Rz. 8.

⁴⁶ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 22-40.

edilebilecek olan hukukî ilişki vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle verginin yükümlüsü ve konusu dışındaki diğer unsurlar (matrah, oran, vergi kolaylıkları vb.) vergiyi doğuran olay kavramı dışında değerlendirilmektedir.

Vergiyi doğuran olayın, tipe uygun olay olarak dar anlamı ile ele alınması ve değerlendirilmesi, kanaatimizce hem pozitif hukuk hem de vergi hukuku teorisi açısından daha uygun olacaktır. Daha önce de belirtildiği gibi vergi kanunları, vergi hukuku doktrini ve vergi uyumsuzluklarıyla görevli yargı organları, kavramı dar anlamıyla ele almaktadır. Ayrıca geniş anlamda tipiklik bizzat kavramın kendisini ifade ettiğinden (vergi, suç gibi), oldukça geniş kapsamlıdır⁴⁷. Vergi borcunun doğması için gerekli şartların bütünü olarak ifade edilebilecek olan geniş anlamda vergiyi doğuran olay, aslında bizzat “vergi” kavramına denk gelmektedir⁴⁸. Geniş anlamıyla vergiyi doğuran olayı kabul etmek, vergiyi doğuran olay kavramının gelişmesine de engel teşkil edebilecektir.

Vergiyi doğuran /tipe uygun olayı dar anlamıyla kabul etmek, verginin unsurlarının yeni bir sistematik çerçevesinde incelenmesini de sağlayacaktır. Verginin yükümlüsü, konusu, vergiyi doğuran olay, verginin matrahı ve oranı olarak kabul edilen bu unsurlardan yükümlü, konu ve vergiyi doğuran olayın dar anlamda vergiyi doğuran olay/tipe uygun olay çerçevesinde değerlendirilmesi mümkündür. Bu ayırımın yapılmasıyla birlikte verginin ana kurucu öğeleri, vergiyi doğuran olay/tipe uygun olay, matrah ve oran (veya tarife) olarak ifade edilebilecektir. Kaldı ki bir kişinin ancak tipikliğin gerçekleşmesinden sonra vergi yükümlüsü sıfatını kazandığı dikkate alınacak olursa, vergi yükümlüsünün verginin bağımsız bir unsuru

⁴⁷ Ceza hukukunda da geniş anlamda tipikliğin bizzat suç kavramına denk geldiği ve bu nedenle oldukça geniş kapsamlı olduğu kabul edilmektedir. (Kunter, s. 47)

⁴⁸ Geniş anlamda vergiyi doğuran olay kapsamında yer alan unsurların “verginin unsurları” veya “verginin kurucu öğeleri” olarak incelendiği görülmektedir. Bu çerçevede verginin temel unsurları arasında, verginin konusu, verginin yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, konuya veya yükümlülüğe yönelik sınırlamalar (vergi kolaylıkları), verginin matrahı ile verginin oranı (veya tarifesi) sayılmaktadır. Bkz. Neumark, s. 63 vd.; Herekmen, s. 30 vd.; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 137 vd.; Karakoç, **Vergiyi Doğuran Olay-I**, s. 103. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlarında geniş anlamda vergiyi doğuran olay kapsamında yer alan unsurları, verginin unsurları olarak değerlendirmektedir. “*Vergi alacaklısı olan devleti vergi alacağını takip etme ve harekete geçirme konusunda itici güç olan zamanaşımı, vergilendirmenin temel öğeleri arasındadır ve süre geçmesi ile vergi alacağının kalkması sonucunu doğurur. Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden biri olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir*”, Ay.M. 15.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146, (RG. 08.01.2010 – 27456).

olarak değerlendirilmesi de doğru değildir⁴⁹. Verginin yükümlüsü, konusu ve vergiyi doğuran olay gibi unsurlar birbirine sıkı şekilde bağlı olup, biri gerçekleşmeden diğerinin gerçekleşme olanağı bulunmamaktadır. Açıklanan bu nedenlerle, yükümlü, konu ve vergiyi doğuran olayı ifade etmek üzere vergiyi doğuran olay veya tipe uygun olay kavramının kullanılması sistematik ve metodolojik açıdan daha uygun görünmektedir. Çalışmada da vergi hukuku doktrini ve uygulamasında genel kabul gören ve verginin kişi unsuru ile konu unsuru arasında gerçekleşen hukukî ilişki olarak ifade edilebilecek olan dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramı esas alınmaktadır.

II. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN HUKUKİ ÖNEMİ

A. Genel Açıklama

Bir hukuk dalının bağımsız bir hukuk dalı olmasına hizmet eden ve dolayısıyla o hukuk dalına ilişkin kuralların kaynağı olarak nitelendirilebilecek birtakım temel ilke ve kurallar bulunmaktadır. Bu ilke ve kurallardan hareketle ilgili hukuk dalının temel konularını sistematize etmek, incelemek ve açıklamak mümkün olmaktadır. Özellikle borçlandırıcı/yükümlendirici hukukî ilişkileri inceleyen hukuk dallarında, o borcun/yükümün kaynağını oluşturan hukuî kavrama büyük önem atfedilmektedir. Ceza hukukunda suç kavramı, borçlar hukukunda sözleşme ve haksız fiil ile sebepsiz zenginleşme kavramları, iş hukukunda iş sözleşmesi kavramı bunlara örnek olarak gösterilebilir. Vergi hukuku da bir kamusal yükümlülük olan vergiyi⁵⁰ incelediğinden⁵¹ vergi yükümlülüğünün doğmasını sağlayan hukukî ilişki

⁴⁹ Verginin veya geniş anlamda vergiyi doğuran olayın yükümlüsünü ifade etmek üzere “kişi-özel unsuru (persönliche Seite des Steuertatbestandes)” kavramı kullanılmaktadır. (Hensel, s. 58, Haaser, s. 11; Hahn, s. 102 vd.). Konu ikinci bölümde “vergiyi doğuran olayın kişi unsuru” başlığı altında ayrıntılı olarak incelenmektedir.

⁵⁰ Verginin kamusal bir yükümlülük olduğu, Anayasa’nın “*Vergi ödevi*” başlıklı 73’üncü maddesinin 1’inci fıkrasındaki, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” düzenlemesiyle anayasa koyucu tarafından da açıkça kabul edilmektedir.

⁵¹ Vergi hukukuna ilişkin tanımlarda da verginin ödev niteliği öne çıkarılmaktadır. Bir tanıma göre vergi hukuku, “*vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve sona ermesine, vergi ödevine aykırı davranışlara uygulanacak yaptırımlara, vergi ödevinin yerine getirilmesinden kaynaklanan sorunların/uyuşmazlıkların çözümüne ve yükümlü haklarına ilişkin maddî ve/ya da şeklî hukuk kuralları aracılığıyla ulaştırılması istenen hak ve adalet duygusu/olgusu/algısı*”dır. (Karakoç, **Genel Vergi**, s. 67). Daha kısa bir tanıma göre ise vergi hukuku, “*vergi ödevinin*

de bu itibarla büyük önem arz etmektedir. Vergi borcu, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuku durumun tekemmülü ile doğduğundan (VUK.m.19), vergi hukukunda vergi borcunun kaynağını vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın/tipe uygun olayın gerçekleşmesiyle vergi borcu doğduğundan, vergiyi doğuran olay vergi hukukunun en temel kavramı olarak nitelendirilebilir⁵².

Vergi hukukunun en temel konusu olması dolayısıyla vergiyi doğuran olay, vergi hukukunun birçok konusuyla doğrudan veya dolaylı olarak bağlantılıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi hukukunun birçok konusu vergiyi doğuran olay referans alınmak suretiyle açıklanmaktadır. Özellikle vergi borcu ilişkisinin değişik aşamalarında uygulanacak hukuk kurallarının tespiti, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın tespitine bağlıdır. Bu itibarla vergiyi doğuran olayın ve bu olayın gerçekleşme anının vergi hukuku açısından önemi üzerinde özellikle durulması gerekmektedir. Belirtilmelidir ki geniş kapsamlı olduğu için vergiyi doğuran tüm olayların ve vergiyi doğuran olayla ilgili her konunun incelenmesi oldukça zor ve hatta mümkün değildir. Çalışma kapsamında, bu zorluk nedeniyle sadece vergiyi doğuran olayın doğrudan ilgili olduğu vergi hukuku kurumlarına/kurallarına, doktrindeki görüşler ve yargı kararları çerçevesinde değinilmektedir.

B. Uygulanacak Hukuk Kurallarının Tespiti Bakımından

1. Genel Olarak

Vergi borcu ilişkisinde uygulanacak hukuk kurallarının⁵³ tespiti, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın tespitine bağlı olup, somut vergi borcu

niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalkmasına ilişkin maddî ve şeklî hukuk kuralları bütünüdür". (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 2). Vergi hukuku, "vergi borcu ilişkisinde hakları ve yükümlülükleri düzenleyen hukuk kurallarının bütünü" olarak da tanımlanmaktadır. (Lang, in: Tipke ve Lang, § 1, Rz. 10).

⁵² Bkz. ve krş. Feyzioğlu, s. 52.

⁵³ Bir hukuk uygulanabilmesi için öncelikle (zaman bakımından) yürürlüğe girmiş olması gerekmektedir. Hukuk kurallarının zaman bakımından uygulanması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Turhan Esener, **Hukuk Başlangıcı – Genel Hukuk Bilgisi**, 4. Baskı, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2001, s. 221 vd.; Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı**, 12. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2009, s. 152 vd.; A. Şeref Gözübüyük, **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 69 vd.; Necip Bilge, **Hukuk Başlangıcı - Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara,

ilişkinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde yürürlükte bulunan hukuk kuralları uygulanmaktadır. Bu nedenle gerek vergilendirme ile ilgili idari işlemlerin tesisinde idari makamlar tarafından gerekse vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi yargısı organları tarafından uygulanacak hukuk kuralları, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamana göre belirlenecektir⁵⁴. Vergiyi doğuran olay

2010, s. 192 vd.; Mesut Önen, **Hukukun Temel Kavramları**, 5. Tıpkı Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999, s. 143 vd. Burada “uygulanacak hukuk kuralları” ifadesinin geniş anlamda anlaşılması gerekmektedir. Bu nedenle, somut bir uyuşmazlıkta uygulanacak kanun/kanunlar yanında varsa uygulanacak uluslararası anlaşma, Kanun Hükmünde Kararname, Bakanlar Kurulu Kararı, Tüzük, Yönetmelik ve diğer idari düzenlemelerin de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman esas alınmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

⁵⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 90; Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, ss. 41-42; Uluatam ve Methibay, s. 109; Karakoç, **Vergiyi Doğuran Olay-I**, s. 105; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 255; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 78; Bilici, s. 61; Öner, s. 103. “...Kamu alacaklarının tahsilinde, geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için alacağı doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekir. Genel olarak kamu alacağı alacak konusu olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğmaktadır. Dolayısıyla kamu alacağını doğuran olayın meydana geldiği veya hukuki durumun oluştuğu tarihte yürürlükte olan kanunun bu alacak için uygulanması gerekir. / İtiraz konusu geçici 1. maddeyle 5766 sayılı Kanun’la 6183 sayılı Kanunda yapılan değişiklikler ve eklenen hükümlerin Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihte henüz tahsil edilmemiş, ancak daha önceki bir dönemde doğmuş ve ödenmesi gereken hale gelmiş kamu alacaklarına da uygulanması öngörülmek suretiyle Kanun hükümleri geriye yürütülmüş olmaktadır. Buna göre, amme alacağının sorumluluğunun tespitinde alacağı doğuran olayın gerçekleştiği zaman değil, Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla borcun halen tahsil edilmemiş olması esas alınmıştır.” Ay.M. 28.04.2011 gün ve E.2009/39, K.2011/68, (RG. 15.10.2011-28085). “Beyannamenin tescil tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan, 1318 sayılı Finansman Kanununun taşıt alım vergisiyle ilgili 1 ila 10’uncu maddeleri ile geçici 1, 2 ve 3’üncü maddeleri, 12.6.2002 gün ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanarak yürürlüğe giren 6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 18’inci maddesinin 3’üncü fıkrası ile yürürlükten kaldırılmış olup, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte bulunan 4760 sayılı Kanunun 3’üncü maddesinin (e) bendinde, vergiyi doğuran olay, ithalatla, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilli olarak tanımlanmış; 16’ncı maddesinin 3’üncü fıkrasında da, bu Kanuna göre gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılacağı belirtilmiştir. Öte yandan; 4458 sayılı Kanunun 193’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında, bu Kanunla konulmuş aksine hükümler ve 2’nci fıkra hükümleri saklı kalmak kaydıyla, bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarının, bu eşyaya ilişkin gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirleneceği; 2’nci fıkrasında ise, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihi kesin olarak tespit etmenin mümkün olmadığı hallerde, ilgili eşyaya ilişkin vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarının uygulanması için dikkate alınacak tarihin, gümrük idarelerinin bu eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğduğu sonucuna vardıkları tarih olduğu; ancak, gümrük idarelerinin elde ettikleri bilgilerin gümrük yükümlülüğünün daha önceki bir tarihte doğduğunu tespit etmelerine imkan vermesi halinde, eşyanın ithalat veya ihracat vergileri tutarının, elde edilen bilgilere göre söz konusu yükümlülüğün doğduğunun anlaşıldığı en eski tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına dayanılarak tespit edileceği hükmüne yer verilmiştir. Anılan hükümlere göre; gümrük yükümlülüğünün doğduğu, diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte, eşyanın ithali özel tüketim vergisine tabi olmakla birlikte; yetkili vergi dairesince, davacı adına, beyannamenin tescil tarihi itibarıyla yürürlükte bulunan 1318 sayılı Kanuna göre taşıt alım vergisi tahakkuk ettirilmiş olması halinde, bir olaydan iki ayrı vergi istenilmesi suretiyle vergide mükerrerliğe yol açılacağından, mahkeme

gerçekleştiği zaman yürürlükten kaldırma (ilga), iptal veya sürenin dolması gibi sebeplerle yürürlükten kalkmış olan hukuk kurallarının uygulanması ise mümkün olmayacaktır⁵⁵.

Vergiye doğuran olay, uygulanacak hukuk kurallarının tespiti bakımından hareket noktası olarak kabul edilmesine rağmen, somut olarak hangi hukuk kurallarının uygulanmasında dikkate alınacağını sayma yoluyla belirtilmesi mümkün değildir. Konunun somutlaştırılması bakımından birkaç örnek vermek, yani vergiyi doğuran olayın hangi hukuk kurallarının uygulanmasında dikkate alındığını örneklemek yararlı olacaktır.

2. Verginin Konusu ve Matrahının Tespiti

Bir olayın veya hukukî durumun *verginin konusuna* girip girmediği ve giriyorsa verginin *matrahı*, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihe göre belirlenmektedir⁵⁶. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80'inci maddesinin 6'ncı fıkrasına göre, bir gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancı olarak gelir vergisine tâbidir⁵⁷.

kararının bu hususlar gözetilmeksizin verilen özel tüketim vergisine ilişkin hüküm fıkrasında da isabet bulunmamıştır.” Dş. 7. D. 25.10.2008 gün ve E.2005/4873, K.2008/3989, (Dş. Der. S. 120, s. 232-235). “İncelenen dosya içeriğine göre uyumsuzluk, vergi alacağının hangi tarihte doğmuş bulunduğu, dolayısıyla olaya 5421 Sayılı Kanunun mu yoksa 193 Sayılı Kanunun mu uygulanması gerekeceğinin saptanmasına ilişkindir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde –Vergi alacağı Vergi Kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar- denildiğine, uyumsuzluk konusu olayda ise, 204000 lira tazminat mahkeme kararı üzerine yükümlüye 1966 yılında ödendiğine yani alacak ancak hukuki durumun tekemmülü ile 1966 yılında doğmuş olduğuna göre, tarhiyatın terkini yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir”. Dş. 13. D. 20.11.1975 gün ve E. 1974/2354, K. 1975/3463, (Dş. Der. S. 22-23, s. 547-548).

⁵⁵ Yalnız bu durumda lehe olan kanunun geçmişe etkili olarak uygulanabilmesine ilişkin istisnai kuralın varlığını da dikkate almak gerekmektedir.

⁵⁶ Feyzioğlu, s. 78; Kırbaş, ss. 90-91; Özel, **Vergiye Doğuran Olay**, s. 13; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 78. Vergi matrahının tespitinde gider olarak indirilebilecek ve indirilemeyecek harcamaların da (Örn. GVK.m.40, 41) bu kural gereğince, vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı dikkate alınarak tespit edilmesi gerekmektedir.

⁵⁷ Maddenin tam metni şöyledir: “İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar”. “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19.maddesinde “vergiye doğuran olay” başlığı altında, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı ifade edilmiştir. Menkul kıymetlerin satışından doğan gelir satışın yapıldığı tarihte elde edilmiş sayılır. Satış akdinin 1982 yılında yapıldığı saptandığına ve vergiyi doğuran olayda bu satıştan doğan gelirin elde edilmesiyle gerçekleştiğine göre Gelir Vergisi

Gayrimenkulün iktisap tarihinden 5 yıl geçtikten sonra elden çıkarıldığının sabit olması durumunda gerçekleşen kazanç - normalde gelir vergisine tâbi bir vergiyi doğuran olay olmasına rağmen - gelir vergisinin kapsamına girmeyecektir. Aynı şekilde verginin matrahı da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman yürürlükte bulunan kurallara göre belirlenecektir⁵⁸. Örneğin, veraset ve intikal vergisinde matrah, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleri olup (VİVK.m.10/1), bu vergiye konu olacak malların değerlendirme günü, miras yoluyla gerçekleşen intikallerde mirasın açıldığı, diğer şekillerde gerçekleşen intikallerde ise malların hukuken iktisap edildiği gündür (VİVK.m.11). Dolayısıyla veraset ve intikal vergisine konu servet unsurları açısından matrah, vergiyi doğuran olayın (ivazsız intikalin) gerçekleştiği anda Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin yürürlükte bulunan hükümlerine göre belirlenecektir.

3. Verginin Oranı veya Tarifesinin Tespiti

Verginin matrahına uygulanacak olan *vergi oranı* veya *tarifesi* de vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zaman yürürlükte bulunan hukuk kurallarına göre belirlenecektir⁵⁹. Diğer bir ifadeyle verginin matrahına, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte bulunan kanun veya Bakanlar Kurulu kararına belirlenmiş olan oran veya tarifeler uygulanacaktır. Nitekim Anayasa Mahkemesi⁶⁰ ve Danıştay⁶¹ kararları ile Maliye Bakanlığı görüşü⁶² de bu yöndedir.

Kanununun, olay tarihinde yürürlükte bulunan ve 2574 sayılı Kanunun 15.maddesiyle değişik 80. maddesinin 2.bendi gereğince, sözü edilen değer artışı kazancının vergilendirilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir..." Dş. 4. D. 15.02.1991 gün ve E. 1988/4876, K. 1991/604, (<http://www.danistay.gov.tr/>, Erişim.10.02.2011).

⁵⁸ Maliye Bakanlığı 16.09.2000 tarihli Özelgesi "*Gayrimenkullerin iktisabının veya naklinin tapu sicile kayıt ile geçmesi ile mümkün olduğundan vergiyi doğuran olay tapuya tescil ile doğmakta olup, tapu harcı tescil işleminin yapıldığı tarihteki gayrimenkul değeri üzerinden hesaplanır*". (Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 6, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, ss. 711-712).

⁵⁹ Feyzioğlu, s. 79; Kırbaş, ss. 90-91; Uluatam ve Methibay, s. 109; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 255-256; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 78; Bilici, s. 61.

⁶⁰ "*Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safi vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır*". Ay.M. 14.01.2003 gün ve E.2001/34, K.2003/2, (RG. 19.11.2003 – 25294, s. 63).

⁶¹ "*Sermaye şirketlerince, sermaye artırımı nedeniyle 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 18 ve 22. maddeleri hükümlerine göre hesaplanacak damga vergisinde vergiyi doğuran olay sermaye artırımı işleminin ticaret siciline tescil edilmesi ile meydana gelir. Bu durumda hesaplanacak damga vergisi tarifesi olarak ilan tarihi değil, tescil tarihi esas alınması gerekmektedir*". Dş. 7.

4. Vergi Kolaylıklarının Tespiti

Vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indiriminden yararlanma hakkı ile yararlanmanın usul ve esasları, vergiyi doğuran olay tarihinde yürürlükte bulunan hukuk kurallarına tâbidir⁶³. Örneğin, bir kişinin gelir vergisi açısından diplomat muafılığından (GVK.m.15) yararlanabilmesi için, vergiyi doğuran olayın elde edildiği dönemde (gelirin elde edildiği) uluslararası hukuk kurallarına göre “karşılıklılık” esasının sağlanmış olması gerekmektedir⁶⁴. Aynı şekilde, bir gerçek veya tüzel kişinin serbest bölgede elde ettiği kazançların vergiden istisna tutulabilmesi için⁶⁵, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde, yürürlükteki mevzuata göre alınmış ve süresi dolmamış bir faaliyet ruhsatının bulunması gerekmektedir (SBK.Geçici m.3/1-a). Yine ücretlerin vergilendirilmesinde, kişinin kendisi, çalışmayan eşi ve çocukları için yararlanabileceği bir indirim olan asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği (vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği) takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük olan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı esas alınmak suretiyle hesaplanmakta; indirim tutarının tespitinde yükümlünün, gelirin elde edildiği tarihteki medeni durumu ve aile durumu esas alınmaktadır (GVK.m.32/2, 4).

D. 22.03.1999 gün ve E.1999/1534, K.1999/1215, (**Kızılot**, Kararlar ve Muktezalar C. 6, ss. 712-714).

⁶² Maliye Bakanlığı 24.01.2005 tarihli Özelgesi: “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 19’uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun oluşması ile doğacağı belirlenmiştir. Veraset ve intikal vergisinde de vergi alacağı; ölüm, ölüme bağlı bir tasarruf, bağış veya sair suretlerde bir ivazsız intikalin meydana geldiği zaman doğmaktadır. Bu itibarla, (...)’un mirası, adı geçen ölüm tarihi olan 11.03.1998 tarihinde açılmış ve vergi alacağı da bu tarihte doğmuştur. Dolayısıyla, adı geçen muristen intikal eden mirasın tasfiyesine karar verildiği tarihte yürürlükte bulunan tarifeye göre değil, ölüm tarihinde yürürlükte bulunan tarifeye göre vergilendirilmesi gerekir”. (Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 8, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s. 563).

⁶³ Bkz. Kırbaş, ss. 90-91; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 255-256; Öner, s. 103.

⁶⁴ “Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi’nden muafırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.” (GVK.m.15)

⁶⁵ Bkz. Yıldırım Taylar, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 78 vd.

5. Güvence Önlemlerinin Tespiti

Vergi ve diğer kamu alacakları açısından *güvence önlemi* olarak kabul edilen bazı önlemlerin uygulanıp uygulanamayacağı veya uygulanma usul ve esasları, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde yürürlükte bulunan hukuk kurallarına göre belirlenmektedir. Türk Vergi Hukuku'nda bu önlemler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9 vd. maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi ziyaı ve kaçakçılık suçlarının işlenmesi durumunda, cezalı resen ve/ya da ikmalen tarhiyat işlemlerine başlandığı takdirde (AATUHK.m.9) gerek kayba uğratılan verginin gerekse kesilecek cezaların tahsilini güvence altına almak üzere kamu borçlusundan teminat istenmektedir⁶⁶. Bu hüküm gereğince bir kişiden vergi alacağını güvence altına almak amacıyla teminat istenebilmesi için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması ve vergi tarhı ile ceza kesilmesi için gerekli işlemlere başlanmış olması gerekmektedir⁶⁷. Aynı şekilde bir kişi hakkında ihtiyati haciz (AATUHK.m.13) uygulanabilmesi için vergi alacağının doğmuş olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın ve Kanun'da belirtilen diğer şartların gerçekleşmesi üzerine ihtiyati haciz uygulanabilmekte olup, ihtiyati haczin uygulanması vergi alacağının tahakkukuna bağlı değildir⁶⁸.

6. Ek Mali Yükümlülüklerin Tespiti

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, vergi alacağına uygulanacak *ek mali yükümlülüklerin* tespiti bakımından da önem arz etmektedir. Bu nedenle re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatlarda gecikme faizinin uygulanabilmesi için, vergi alacağının doğmuş olması ve idare tarafından matrah veya matrah farkının ortaya çıkarılmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla re'sen, ikmalen ve idarece yapılacak tarhiyatlarda, doğmuş olan verginin tamamının veya bir kısmının vergilendirme dışı

⁶⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 166; Recai Dönmez, **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998, s. 19 vd.; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 614-615; Yıldırım Taylar, "Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar", **Mali Pusula**, Sayı: 48, Aralık 2008, ss. 71-74.

⁶⁷ Vergiyi doğuran olayın gerçekten doğmuş olup olmadığı bir maddi hukuk konusu olup, idarenin yapmış olduğu saptamaların ve idari işlemlerin (tarhiyat ve ceza kesme işlemlerinin) dava konusu yapılması elbette ki mümkündür.

⁶⁸ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 13.

kaldığının tespit edilmesi durumunda, vergi aslına ek olarak gecikme faizi de istenmektedir⁶⁹. Gecikme faizi, normal vade tarihinden itibaren uygulanan bir fer'i yükümlülüktür. Bu itibarla gecikme faizinin uygulanacağı dönemin ve uygulanacak faiz oranının tespiti verginin normal vadesinin tespitine, verginin normal vadesinin tespiti de vergiyi doğuran olayın tespitine bağlıdır. Nitekim Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, gecikme faizi uygulamasının vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlı olduğunu vurgulamıştır⁷⁰.

C. Yükümlünün ve Yükümlülük Zamanının Tespiti Bakımından

Vergi yükümlüsü, “...vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.” (VUK.8/1). Vergi borcu ise, “...vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.” (VUK.m.19)⁷¹. Vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun gerçekleşmesi nedeniyle, bu gerçekleşme sonucunda kendisine yine vergi kanunları gereğince vergi borcu düşen kişi vergi yükümlüsü olarak kabul edilmektedir⁷². Bu nedenle vergi yükümlüsü, şahsında vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren ve kendisine vergi borcu düştüğü için belirli bir miktardaki parayı

⁶⁹ “...Ayrıca ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda: a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar; b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar; Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır” (VUK.m.112/3).

⁷⁰ “...Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan, beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle gecikme faizi uygulamasının, bu uygulamayı getiren kanunun yürürlüğe girmesinden sonra gerçekleşen gelir yaratıcı olaylara uygulanması durumunda; üzerinden ne kadar süre geçmiş olursa olsun, gelir yaratıcı olaya dönüş ve gecikme faizini bu olayın vade tarihinden başlatmak; “kanunların geriye yürümezliği ilkesi” ile çatışmaz...” Ay.M. 27.09.1988 gün ve E.1988/7, K.1988/27, (RG. 26.12.1988 – 20031, s. 23-24). Benzer yönde diğer bir karar için bkz. Ay.M. 27.09.1988 gün ve E.1988/9, K.1988/28, (RG. 26.12.1988 – 20031, s. 25-33)

⁷¹ Vergi borcu ilişkisi, bir tarafı borcu yüklenen, diğer tarafı da bir vergi hukuku edimini alacak olarak üstlenen en az iki vergi hukuku süjesi arasındaki hukuki bir ilişkidir. (Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 93, Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 43). Her ne kadar maddenin ilk fıkrasında vergi alacağı kavramından bahsedilmişse de ikinci fıkrasında, “vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder” düzenlemesine yer verilmiştir. Vergi alacağı ve vergi borcu kavramları, vergi borcu ilişkisinde, aktif ya da pasif süjesi açısından farklılaşan, ancak özde aynı ilişkinin (madalyonun) iki yüzünü oluşturan kavramlardır. (Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 13, dn. 14).

⁷² **Lang**, in: **Tipke/Lang**, § 7, Rz. 10.

vergi olarak kendi mal varlığından kamu alacaklısına ödemek zorunda olan kişidir⁷³. Bu tanımlamalardan da açıkça anlaşılacağı üzere, vergi yükümlülüğünün söz konusu olabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve bu gerçekleşmenin sonucunun kişiye isnad edilebilir olması (şahısta gerçekleşme) gerekmektedir.

Vergi yükümlülüğü, Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülüyle, kısaca vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır. Yükümlülüğün doğup doğmadığının ve doğmuşsa zamanın tespitinde temel kriter vergiyi doğuran olaydır⁷⁴. Vergi yükümlülüğü vergiyi doğuran olay gerçekleşmesiyle oluşan bir hukukî durum olduğundan, olayın gerçekleşmesinden sonra yapılan tarh işleminin (Festsetzung) veya verginin tahakkuk etmesinin ya da ödenme zamanının (Fälligkeit) bu açıdan herhangi bir etkisi bulunmamaktadır⁷⁵. Verginin tarhı⁷⁶, vergi borcunu doğuran değil, doğan borcun bir kişi üzerinde miktar bakımından somutlaşması

⁷³ Selahattin Tuncer ve Salih Şanver, "Vergi Mükellefiyeti Vergi Borcu-Vergi Mes'uliyeti", **İktisat ve Maliye**, Cilt: 5, Sayı: 11, Şubat 1959, s. 529; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 71; Mualla Öncel, "Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk", **Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara 1983, s. 40; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 204; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 89; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 61; Kızılot ve diğerleri, s. 107.

⁷⁴ Vergi yükümlülüğünün doğduğu an, Alman Vergi Usul Kanunu'nda "*Vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklar, kanunun yükümlülük bağladığı olayın gerçekleşmesiyle doğar*" (AO § 38) hükmüyle düzenlenmiştir. Konu, Avusturya Vergi Usul Kanunu'nda "*Vergi hakkı, kanunun vergi yükümlülüğü bağladığı olayın gerçekleşmesiyle doğar*" (BAO § 4-1) hükmüyle benzer yönde düzenlenmiştir.

⁷⁵ Hensel, s. 102; Kurt Barske, "Der Steueranspruch", **DStZ.**, 1938, s. 699; Tuncer ve Şanver, s. 533; Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 12; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 38, Rz. 23; Rudolf Weber-Fas, **Allgemeines Steuerrecht**, J. C. B. Mohr – Paul Siebeck, Tübingen, 1979, s. 128; Heinrich Wilhelm Kruse, "Zum Entstehen und Erlöschen von Steueransprüchen", **FS. für Klaus Tipke**, Köln 1995, s. 278; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, ss. 119-121; Birk, **Steuerrecht**, s. 88; Hugo Von Wallis, "Entstehen und Erlöschen der Steuerschuld durch Bestandskraft?", **FS. für Georg Döllerer**, Duesseldorf 1988, s. 693; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 46; Blesinger, in: Rolf Kühn ve Alexander von Wedelstädt, **Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar**, 19. Auf., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2008, s. 94; Rolf Ax, Thomas Große ve Jürgen Melchior, **Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**, 19. Auf., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2007, s. 110; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 38, Rz. 32; Uluatam/Methibay, s. 112; Karakoç, **Vergiye Doğuran Olay-I**, s. 103; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 255; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 13; Mutluer, s. 94. Avusturya Vergi Usul Kanunu'nda bu durum, "*Bir verginin tarh veya tahakkuk zamanı vergi hakkının ortaya çıkmasında etkili değildir.*" (BAO § 4-4) denilmek suretiyle açıkça düzenlenmiştir. Alman Vergi Usul Kanunu'nda ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bu yönde açık bir düzenleme bulunmamasına rağmen, vergi alacağının doğmasını düzenleyen maddelerin (AO § 38 – VUK.m.19) içeriğinden ve mefhumu muhalifinden bu sonuca ulaşmak mümkündür.

⁷⁶ "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.*" (VUK.m.20).

sonucunu doğuran idari işlem; tahakkuku⁷⁷ ise, doğan vergi borcunun ödenme zamanı bakımından somutlaşmasını sağlayan hukukî durumdur⁷⁸. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, doktrindeki görüşler paralelinde, vergi yükümlülüğünün vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle meydana geldiğini, diğer aşamaların vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukukî duruma dönüşebilmesi için gerekli olduğunu vurgulamıştır⁷⁹.

D. Vergi Sorumluluğunun Doğması Bakımından

Vergi sorumluluğu, vergi yükümlülüğü ile birlikte vergi hukukuna bağımsızlık kazandıran önemli hukukî kurumlardan biri olarak kabul edilmektedir⁸⁰. Vergi Usul Kanunu'na göre, "*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*" (VUK.m.8/2). Bu tanım, vergi sorumlusunun vergi borcunu ödemek görevini öne çıkarmakla birlikte, "*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*" (VUK.m.8/4) hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi sorumluluğunun kapsamının sadece maddi ödev (ödeme) ile sınırlı olmadığı, Vergi Usul Kanunu'nda

⁷⁷ "*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*" (VUK.m.21).

⁷⁸ Schuster, in: Walter Hübschmann, Ernst Hepp ve Armin Spitaler, **Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung Kommentar**, 197. Lieferung, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008, § 38, Rz. 11; Rolf Kühn ve Ruth Hofmann, **Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Nebengesetze**, 17. Auf., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1995, s. 101; Ax, Große ve Melchior, s. 111; Blesinger, in: Kühn ve Wedelstädt, s. 96; Jochum, s. 83; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 90; Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002, s. 188; Oktar, s. 106; Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3. Baskı, Ankara, 2005, s. 54.

⁷⁹ "...*Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesiyle doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergiyi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan olayın meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet maliyesini hem de kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi; vergiyi vadesinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırt etmek, ödeyenin korumak ve böylece verginin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir...*" Ay.M. 27.09.1988 gün ve E.1988/7, K.1988/27, (RG. 26.12.1988 – 20031, s. 23-24).

⁸⁰ Bkz. ve karşı. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 75. Sorumluluk kavramı, sadece vergi hukukunda değil, bütün hukuk dallarında büyük önem arz etmektedir. Medeni hukukta, idare hukukunda, iş hukukunda, ceza hukukunda, milletlerarası kamu hukukunda, kısacası bütün hukuk dallarında, o hukuk dalı sükelerinin sorumluluğu ile bu sorumluluğun usul ve esasları geniş ölçüde inceleme alanı bulmaktadır.

öngörülen şekli yükümlüklerin de bu sorumluluğun kapsamında yer aldığı sonucu ortaya çıkmaktadır⁸¹. Bu düzenlemelerden hareketle vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin kanunlarla, vergi ödemek veya şekli ödevleri yerine getirmek; vergi yükümlüsü ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi ödemek konusunda vergi dairesine karşı muhatap alınmaları olarak tanımlanabilir⁸².

Vergi hukukunda sorumluluğun geniş ve dar anlamda olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Geniş anlamda vergi sorumluluğu, bir vergi borcunun hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunu ifade etmekte; sadece vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan kişiler değil, vergi yükümlüleri de “sorumlu” olarak kabul edilmektedir⁸³. Bu açıdan vergi borçlusu aynı zamanda vergi sorumlusu olup, sorumluluk olmadan vergi borcu bulunmaz⁸⁴. Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanan teknik vergi sorumluluğu kavramı ise, geniş anlamıyla değil dar anlamıyla ele alınmakta; bir vergi borcu ilişkisinde üçüncü kişilerin, bir başkasının (yükümlünün) vergi borcundan sorumlu olmalarını (Fremdhaftung) ifade etmektedir⁸⁵. Bu bakımdan vergi sorumluluğu, vergi borcu ilişkisinde sadece vergi yükümlüsünü değil vergi sorumlusunu da vergi borçlusu sayarak, vergi yükümlülüğünün kapsamını⁸⁶ kişi bakımından genişleten bir uygulama olup⁸⁷ vergi alacağının güvence altına alınması amacına⁸⁸ yöneliktir.

⁸¹ Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, s. 185.

⁸² Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 211-212. Ayrıca bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 75; Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, s. 185; Uluatam ve Methibay, s. 97; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 89; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 65; Bilici, s. 53; Sarılı, s. 29.

⁸³ Öncel, s. 41.

⁸⁴ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7 Rz. 48. “*keine Steuerschuld ohne Haftung*”.

⁸⁵ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7 Rz. 49; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 33 Rz. 5; Weber-Fas, s. 124; Birk, **Steuerrecht**, s. 89, 99; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 55; Josef Schneider, **Grundbegriffe des Steuerrechts**, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1999, s. 199; Rüskén, in: Franz Klein, **Abgabenordnung**, 9. Auf., Verlag C. H. Beck, München, 2006, § 33 Rz. 26; Heinz Mösbauer, **Die Haftung für die Steuerschuld**, Carl Heymanns Verlag, Köln-Berlin-Bonn-München, 1990, s. 9; Thomas Steeger, **Die steuerliche Haftung des Geschäftsführers – Zur Haftung nach § 69 AO 1977**, Diss., Osnabrück, 1977, s. 34; Jochum, s. 93; Öncel, ss. 44-45; Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, s. 187; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 212.

⁸⁶ Vergi Usul Kanunu, “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzelkişidir.*” (VUK.m.8/1); “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.*” (VUK.m.8/2) düzenlemeleriyle, vergi yükümlüsü ile vergi sorumlusu kavramlarını birbirinden ayırmış; yükümlülüğü, kişinin kendisine vergi borcu düşmesi durumuna hasretmiştir. Alman Vergi Hukuku’nda ise vergi yükümlüsü, kendisine vergi borcu düşen, üçüncü bir kişinin vergi borcunu hesaplayıp ödeyen, bir vergi beyannamesi veren, güvence önlemi gösteren, defter ve kayıtları yöneten ve vergi kanunlarıyla yüklenen diğer yükümlülükleri yerine getiren kişi olarak tanımlanmaktadır (AO § 33). Bu tanım,

Vergi sorumluluğu, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğar⁸⁹. Diğer bir ifadeyle vergi sorumluluğu, vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan hakka (vergi alacağına) bağlı olup, bu hakkı doğuran olayın (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmesiyle vergi sorumluluğu da doğmaktadır⁹⁰. Vergi sorumluluğundan sözedilebilmesi, devlet ile kişi arasında kurulmuş olan bir vergi borcu ilişkisi bulunmasına, vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir talebin (alacak talebi) varlığına bağlıdır. Bu nedenle vergi yükümlülüğü gibi vergi sorumluluğu da kural olarak sorumluluğun dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğmaktadır⁹¹. Vergi sorumluluğunun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğup, vergiyi doğuran olaya bağlanan yükümlülüklerin ortadan kalkmasıyla son bulması durumu “*sorumluluğun bağımlılığı (Akzessorietät der Haftung)*” olarak adlandırılmaktadır⁹². Vergi kanunlarında açıkça düzenlenmeyen bu husus⁹³, vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlerin doğasından çıkarılmaktadır⁹⁴. Örneğin, bir işverenin vergi kesme sorumluluğunun doğabilmesi için istihdam edilen işçiye ücret ödenmesi gerekmektedir (GVK.m.94; aynı yönde § EstG 42d). Bir bankanın mevduat faizinden menkul sermaye iradı kesintisi yapabilmesi, faiz ödemesi yapılmasına bağlıdır (GVK.m.94; aynı yönde § EstG 44-5). Kanuni temsilcinin sorumluluğunun sözkonusu olabilmesi için (VUK.m.10), vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi - örneğin, reşit olmayan bir kişinin gelir elde etmesi – gerekmektedir.

vergi sorumluluğu kapsamına giren bazı durumları da vergi yükümlülüğü kavramı kapsamında değerlendirmektedir.

⁸⁷ Hensel, s. 69 vd.

⁸⁸ Mösbauer, s. 8; Steeger, s. 38 vd.; Lippross, Allgemeines Steuerrecht, s. 55; Uluatam ve Methibay, s. 98; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 65; Oktar, s. 70.

⁸⁹ Öncel, s. 49; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 80; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 92; Sarılı, s. 29, 32.

⁹⁰ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7 Rz. 50; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 150; Birk, **Steuerrecht**, s. 99. Bu yönde Alman Federal Mali Mahkeme kararı için bkz. BFH. BStBl. 2000 II, 486, (Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 55).

⁹¹ Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, s. 187; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 232.

⁹² Lang, in: Tipke ve Lang, § 7 Rz. 50, 65; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 33 Rz. 28; Mösbauer, s. 272; Steeger, s. 63; Jochum, s. 99; Öncel, s. 50; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 80; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 232; Sarılı, s. 33.

⁹³ Alman Vergi Usul Kanunu’nda da vergi sorumluluğunun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğup, vergi borcunun ortadan kalkmasıyla sona ereceğine yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır. Kanun’da vergi sorumluluğu, vergi alacağı hakkı ile birlikte vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklardan biri olarak sayılmış (AO § 37); vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan hakların da tipikliğin (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmesiyle doğacağı hüküm altına alınmıştır (AO § 38). Bu iki hükmün birlikte değerlendirilmesinden, vergi sorumluluğunun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğacağı sonucuna varılmaktadır.

⁹⁴ Akkaya, **Vergi Sorumlusu**, ss. 187-188.

Vergi sorumluluğunun doğması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi zorunlu olmakla birlikte, her ikisinin aynı anda gerçekleşmesi şart değildir. Diğer bir ifadeyle, vergi sorumluluğu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonraki bir dönemde de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, mirasçılarının ölenin gelir vergisi borçlarından sorumluluğunda vergi, ölen kişinin gelir elde etmesiyle birlikte doğmaktadır. Buna karşılık, mirasçılarının vergi sorumluluğu, ölüm tarihinden sonra mirasçılara mirası red için tanınan sürenin dolmasıyla (TMK.m.606 – 3 ay) veya mirasın reddedilmediğini ortaya koyan bir hukukî durumun gerçekleşmesiyle doğmaktadır.

Vergi sorumluluğunun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğacağına yönelik genel kuralın bazı istisnaları bulunmakta; vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden de sorumluluğun doğduğu bazı özel düzenlemelere rastlanmaktadır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre, *“Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye'de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır”*. Bu düzenlemeye göre, belirli ülkelerde yer alan kişilere ödeme yapanlara, ödemenin verginin konusuna girip girmediğine ve ödeme yapılan kişinin vergi yükümlüsü olup olmadığına bakılmaksızın, vergiyi güvence altına alabilmek amacıyla kesinti (stopaj) sorumluluğu yüklenmiştir. Bu örnekte, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önce ödemeyi yapan kişi vergi sorumlusu olarak kabul edilmiştir⁹⁵.

⁹⁵ Alman Vergi Usul Kanunu'na göre, tüketim vergisi yükümlülüğüne veya ithalat-ihracat vergileri yükümlülüğüne tâbi mallar, üçüncü kişilerin hakları dikkate alınmaksızın, bu vergiler açısından teminat teşkil ederler. Bu aynı sorumluluk, aksi düzenlenmemişse, malların bu kanunun yürürlük alanına geçirilmesiyle ortaya çıkar. Ayrıca tüketim vergilerinde bu sorumluluk, vergiye tâbi malların edinilmeleri veya üretilmeleriyle de başlamaktadır (AO § 76/1-2). Görüldüğü gibi bu düzenlemede henüz vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden de vergi borcu için (aynî) sorumluluk doğabilmektedir.

E. Cezaların Uygulanacağı Dönemin Tespiti Bakımından

Vergi borcu ilişkisinde, vergi yükümlüsü tarafından yerine getirilmesi gereken bir takım maddi ve şekli ödevler bulunmaktadır. Belirli bir miktar parayı ödemek maddi yükümlülüğe; beyanname verme, defter tutma ve tasdik etme, bildirimde bulunma gibi ödevler ise şekli vergi yükümlülüğüne örnek olarak gösterilebilir⁹⁶. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda uygulanacak olan cezalar, kural olarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde yürürlükte bulunan kanun hükümlerine göre belirlenmektedir⁹⁷. Örneğin, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde kısmen veya tamamen başka defter, belge ve diğer kayıt ortamlarına kaydetmek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu (VUK.m.359/a-1) işleyen (gayriresmi kayıt ve defter tutan) kişiye uygulanacak olan yaptırım, defterlere kaydı gereken bu hesap ve işlemlere ilişkin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği döneme göre belirlenecektir⁹⁸. Bu çerçevede, satmış olduğu mallara ilişkin işlemleri, daha az vergi ödemek amacıyla, zorunlu defterler yerine gayriresmi bir deftere işleyen kişi bu suçu işlemiş sayılmakta; uygulanacak ceza bakımından, kayıt dışı satılan mallara ilişkin gelirin elde edildiği dönem esas alınmaktadır. Devletin vergi kaybına (ziyana)⁹⁹ uğraması durumunda, kayba uğratılan verginin bir veya üç katı olarak kesilecek vergi ziyayı

⁹⁶ Bu yönde tasnif için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 71-72; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 201-202; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 156 vd. Maddi ödevi ifade eden ödeme, vergi borcunu sona erdiren bir neden olarak Vergi Usul Kanunu'nun 110-112'nci maddeleri arasında; şekli ödevler ise, Vergi Usul Kanunu'nun 153 vd. maddelerinde düzenlenmiştir.

⁹⁷ Karakoç, **Genel Vergi**, s. 256; Musa Örmeci, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları", **Vergi Dünyası**, Sayı: 154, Haziran 1994, s. 26; Öner, s. 103. Belirtilmelidir ki salt tahakkuk etmiş olan bir vergi borcunun ödenmemesi (maddi ödevin getirilmemesi), ceza uygulanmasını gerektiren bir durum değildir. Tahakkuk etmiş olan vergi borcunun ödenmemesi durumunda bu borç, gecikme zammı ile birlikte cebri icra yoluyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilmektedir.

⁹⁸ Sonradan çıkan kanunun lehe hükümler içermesi durumunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan hüküm yerine, sonradan çıkan kanunun lehe olan hükmünün uygulanması durumu saklıdır.

⁹⁹ "Vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyayı hükmündedir." (VUK.m.341/1-2). Alman Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi ziyayı (Steuerverkürzung), "verginin tam miktarda veya zamanında hesaplanmamasını (tarh edilememesini) ifade etmektedir." (AO § 370-4).

cezası¹⁰⁰ da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönem dikkate alınmak suretiyle uygulanmaktadır.

Vergi cezasının uygulanacağı dönemin tespiti bakımından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönem dikkate alınmakla birlikte, bu kural her vergi cezası açısından mutlak uygulanabilir bir kural değildir. Özellikle vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması durumunda kesilecek olan usulsüzlük cezaları bakımından bazı istisnalar bulunmaktadır. Örneğin, belge basım ödevi ile ilgili bildirim ödevini kısmen veya tamamen yerine getirmeyen matbaa işletmecisine uygulanacak özel usulsüzlük cezasının (VUK.m.353/8) tespiti vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın tespitine bağlı olmayıp, bildirim ödevinin yerine getirilmesi gereken dönemde yürürlükte bulunan kurallara göre ceza uygulanacaktır.

F. Zamanaşımı Süresinin Hesaplanması Bakımından¹⁰¹

1. Tarh Zamanaşımı

Bir vergi alacağının hesaplanması ve ilgisine tebliği bakımından kanun koyucu tarafından belirlenmiş olan süreye “tarh zamanaşımı” denilmektedir¹⁰². Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesine göre, “*Vergi alacağının doğduğu takvim*

¹⁰⁰ Alman Vergi Usul Kanunu’na göre, failin, vergiyi büyük bir miktarda kayba uğratması veya hukuken haklı olmayan bir vergisel avantajı edinmesi, vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli hali olarak 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezasını gerektirmektedir (AO § 370/3-1). Ancak bu suçun oluşabilmesi kastın varlığına bağlıdır. (Seer, in: Tipke ve Lang, § 23, Rz. 43). Buna karşılık, ağır bir dikkatsizlikle vergi kaybına yol açılması ise, vergi kabahati olarak düzenlenmiştir. Bu kabahat, en fazla 50.000 Euro’ya kadar para cezası ile cezalandırılabilir (AO § 378/1-2). Ayrıntılı bilgi için bkz. Roman Seer, “Steuerordnungswidrigkeiten im deutschen Recht”, Çeviren: Funda Başaran-Yavaşlar. “Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, s. 225 vd.

¹⁰¹ Burada vergiyi doğuran olayın doğrudan etkide bulunduğu zamanaşımı süreleri üzerinde durulmakta; hesaplanmasında vergiyi doğuran olayın doğrudan etkili olmadığı “tahsil zamanaşımı” ise incelenmemektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 102’nci maddesine göre, “*Amme alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar*”. Dolayısıyla tahsil zamanaşımının işlemeye başlaması, vergiyi doğuran olayın değil vadenin (ödeme süresinin son gününün) denk geldiği yılın tespitine bağlıdır.

¹⁰² Kavram bakımından doktrinde görüş birliği mevcut değildir. Tarh zamanaşımı kavramını kullananlar yanında (Karakoç, **Genel Vergi**, s. 344 vd.; Saban, **Vergi Hukuku**, ss. 148-149, Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 106), tahakkuk zamanaşımı (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 133 vd.; Uluatam ve Methibay, s. 148 vd.; Bilici, s. 111), tebliğ zamanaşımı (Kızılot ve diğerleri, s. 196; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 179-180) ile vergilendirme zamanaşımı (Bayraklı, s. 159) kavramlarını kullanan yazarlar da bulunmaktadır.

yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”. Bu düzenleme uyarınca, vergi alacağının doğduğu, diğer bir ifadeyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı izleyen yılbaşından başlamak üzere 5 yıl içinde, yürürlükteki hukuk kurallarına uygun bir şekilde hesaplanıp tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır¹⁰³. Hukuki güvenliğin ve hukuki istikrarın sağlanması bakımından tarh zamanaşımının dolmasıyla birlikte, vergi idaresi tarafından bir vergi tarhiyatının yapılması ya da yapılmış olan bir vergi tarhiyatının değiştirilmesi veya kaldırılması mümkün değildir¹⁰⁴. Dolayısıyla tarh zamanaşımı süresinin tespiti bakımından, vergi alacağının doğduğu tarihin, diğer bir ifadeyle vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleştiği veya hukukî durumun tekemmül ettiği tarihin tespiti, bir zorunluluk olarak kendini göstermektedir¹⁰⁵.

Tarh zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılı esas alınmak suretiyle hesaplanması kuralının bazı istisnaları bulunmaktadır¹⁰⁶. Örneğin Emlâk Vergisi Kanunu’na göre zamanaşımı, bina veya arazinin bildirim dışı kaldığının idare tarafından öğrenildiği tarihi izleyen yılın başından başlamaktadır. Bu örnekte zamanaşımı süresi, vergiyi doğuran olay olan mülkiyet tesisinin kurulduğu

¹⁰³ Alman Vergi Usul Kanunu’na göre tarh zamanaşımı (Festsetzungsverjährung) kural olarak, “verginin doğduğu veya gerçekleşmesi şarta bağlı bir verginin şartsız duruma geldiği yılın sona ermesiyle başlar” (AO 170-1). Zamanaşımının süresi ise, vergi türleri açısından farklılaştırılmıştır. Süre, tüketim vergilerinde 1 yıl, diğer vergilerde 4 yıl, ağır dikkatsizlikle kayba uğratılan vergilerde 5 yıl, vergi kaçakçılığının sözkonusu olduğu vergilerde ise 10 yıldır (AO § 169-2). Ayrıntılı bilgi için bkz. Seer, in: Tipke ve Lang, § 21 Rz. 296 vd.; Birk, **Steuerrecht**, s. 92 vd. Avusturya Vergi Usul Kanunu’na göre de tarh zamanaşımı, vergi hakkının (alacağının) doğduğu yılın sona ermesiyle başlar (BAO § 208/1-a). Süre, tüketim vergilerinde 3 yıl, diğer vergilerde 5 yıl, vergi kaçakçılığına bağlı vergilerde ise 10 yıldır (BAO § 207-2).

¹⁰⁴ Seer, in: Tipke ve Lang, § 21 Rz. 296.

¹⁰⁵ “İhracat taahhüdünün yerine getirilmemiş olması hallerinde, ihracatı teşvik mevzuatı uyarınca istisnadan yararlandırılan vergi açısından vergi doğuran olayın, ihracat taahhüdü süresinin sona erdiği tarihte meydana geleceği, tarh zamanaşımı süresinin de ihracatı teşvik mevzuatı ile tanınan bu sürenin bitim tarihini takip eden takvim yılı başından başlayacağı...213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun zaman aşımına ilişkin 114’üncü maddesinin 1’inci fıkrası, - Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. – hükmünü taşımaktadır. Aynı kanunun 19’uncu maddesinin 1’inci fıkrasında ise, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı öngörülmüştür...Bu duruma göre, vergiyi doğuran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmül tarihinin tespiti, zaman aşımı süresinin başlangıcı, dolayısıyla, uyuşmazlığın çözümü bakımından önem taşımaktadır.” Dş. 7. D. 3.12.2008 gün ve E.2006/324, K.2008/4915, (Dş. Der. S. 121, s. 278-281).

¹⁰⁶ Bkz. Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 346-347; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 179; Arslan, ss. 130-131.

tarih değil, bu mülkiyet tesisinin bildirim dışı kaldığının idare tarafından öğrenildiği tarih esas alınmak suretiyle hesaplanmaktadır.

2. Düzeltme Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun "Düzeltilmede Zamanaşımı" başlığını taşıyan 126'ncı maddesine göre, *"114'üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez"*. Maddenin atıf yaptığı 114'üncü madde, tarh zamanaşımı ile ilgili *"Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar"* düzenlemesine yer vermektedir. Her iki madde hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılın başından başlayarak 5 yıl geçmesi durumunda, vergilendirmede var olan veya var olduğu iddia edilen hataların düzeltilemeyeceği sonucuna varılmaktadır¹⁰⁷. Bu itibarla zamanaşımı süresinin geçmesiyle ortaya çıkarılan vergi hatalarının idare tarafından re'sen düzeltilmesi veya yükümlü ve/ya da sorumlu tarafından düzeltilmesinin istenmesi mümkün değildir.

Düzeltilme zamanaşımı süresinin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği değil, hatanın yapıldığı tarih esas alınmak suretiyle belirlenmesi akla gelebilirse de, Vergi Usul Kanunu'nun ifadesinden bunu çıkarmak mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu'nun bir yıllık zamanaşımı süresi ile ilgili maddesinin *"zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergiler..."* (VUK.m.126/a) ifadesini kullanmış olması, düzeltme zamanaşımı süresinin başlangıcının tarh zamanaşımı süresininki ile aynı olduğunu göstermektedir¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 183; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 183; Arslan, s. 159. Alman Vergi Usul Kanunu'nun, vergi tarhi süresinin (zamanaşımının) dolmasıyla vergi tarhiyatının yapılamayacağı, değiştirilemeyeceği veya kaldırılamayacağına yönelik hükmü (AO 169-1), düzeltme (Korrektur) süresi olarak da kabul edilmektedir. (Seer, in: Tipke ve Lang, § 21, Rz. 393; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 289).

¹⁰⁸ Karakoç, **Genel Vergi**, s. 748. Danıştay vermiş olduğu bir kararında, düzeltme zamanaşımı süresinin tespitinde hatanın yapıldığı yılı esas almıştır. *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, 126 ncı maddesinde ise 114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği belirtilmiştir. Olayda, hatanın yapıldığı 1989 yılını takip eden yıldan itibaren beş yıl olan zamanaşımı süresi içinde ve 22.3.1990 tarihinde yapılan düzeltme başvurusu, düzeltme zamanaşımı süresinde ise de, bu başvuruya yanıt verilmemek suretiyle kurulan işleme karşı süresinde dava açılmamıştır. Düzeltme zamanaşımı süresi*

3. Ceza Kesme Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu'nun "Ceza Kesmede Zamanaşımı" başlığını taşıyan 374'üncü maddesine göre, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 yıl içinde kesilmeyen vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde kesilmeyen özel usulsüzlük cezaları (353 ve mükerrer 355'inci maddeler uyarınca kesilecek özel usulsüzlük cezaları) ve 2 yıl içinde kesilmeyen usulsüzlük cezaları zamanaşımına uğramaktadır¹⁰⁹. Vergi Usul Kanunu, ceza kesme zamanaşımının başlaması bakımından, vergi ziyai cezasında vergi alacağının doğduğu yılı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarında ise usulsüzlüğün yapıldığı yılı esas almaktadır. Bu çerçevede kayba uğratılan vergiler için, vergi alacağının doğduğu yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yılı izleyen yılbaşından başlamak üzere 5 yıl içinde vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmekte; aksi takdirde ceza kesme yetkisi ortadan kalkmaktadır. Usulsüzlük cezaları için belirlenen zamanaşımı sürelerinin usulsüzlüğün yapıldığı yılı izleyen yılbaşından başlayacağı belirtildiğinden, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihin, bu kabahatlere ilişkin ceza kesme zamanaşımı sürelerine doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır.

G. Geçmişe Yürütülen Kanunların Tespiti Bakımından

a. Genel Olarak

Genel olarak bütün kanunlarda olduğu gibi, vergi kanunlarının da yürürlüğe girebilmesi için en önemli şart, Resmi Gazete'de yayımlanmalarıdır (Any.m.89). Yürürlüğe girme tarihi özel olarak belirtilmeyen kanunlar, Resmi Gazete'de yayımını izleyen günden başlayarak 45 gün sonra yürürlüğe girmektedir (1332 Sayılı Kanun m.3). Kanunların ne zaman yürürlüğe gireceğinin saptanması, kanunların hangi andan itibaren uygulanacaklarını ve aynı konuda değişik kanun (veya uluslararası anlaşma) hükümlerinin bulunması durumunda hangisinin esas alınacağını belirleme

dolduktan sonra ve 1998 yılında aynı konuda yeniden yapılan düzeltme başvurusunun reddi yeni bir dava hakkı doğurmayacağından davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır." Dş. VDDGK. 07.12.2001 gün ve E.2001/335, K.2001/475, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (Erişim. 18.04.2010).

¹⁰⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Arslan, s. 164 vd.

konusunda önem taşımaktadır. Her kanun, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren hukukî etkilerini gösterdiğinden, iç hukuk bakımından aynı konuya ilişkin aynı nitelikte iki kanunun aynı zamanda uygulanması söz konusu olamaz¹¹⁰. Geçmiş yürümezlik veya geçmiş kapsama yasağı (Rückwirkungsverbot), kanunların, yürürlüğünden önceki olaylara uygulanamamalarını anlamına gelmektedir. Kanunlar, yürürlüğe girdikleri andan sonra gerçekleşen hukukî durum veya olaylara uygulanmakta ve kural olarak geçmişe uygulanmamaktadır¹¹¹.

Kanunların geçmişe yürümezliği ilkesi, vergi kanunları bakımından da uygulama alanı bulan önemli bir ilkedir¹¹². Kişiler, faaliyetlerine ilişkin plânlarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yaptıklarından, sonradan çıkarılan kanunlarla geçmiş dönemlere yönelik vergi yükünün arttırılması, kişilerin (yükümlülerin) devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsmakta, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulmaktadır¹¹³. Diğer bir ifadeyle, vergi kanunlarının yükümlülüğü arttırıcı nitelikteki hükümlerinin geçmişe uygulanmaması, hukukî güvenlik ve güvenin korunması ilkelerinin zorunlu bir sonucudur¹¹⁴.

¹¹⁰ Tekin Akıllıoğlu, “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 1, Ankara, 1984, s. 279.

¹¹¹ Bu konuda genel bilgi için bkz. Akıllıoğlu, s. 281 vd.; Esener, ss. 222-223; Güriz, ss. 154-155; Gözübüyük, ss. 72-73; Önen, ss. 147-150.

¹¹² “...Dava dilekçesinde bu konudaki aykırılık savı, hukukun temel kurallarından yasaların geriye yürümezliği ilkesine dayandırılmaktadır. Vergi alanındaki düzenlemeler de yasalarla gerçekleştirildiğinden geriye yürümezlik, vergi yasaları için de doğal zorunluluktur. Bu zorunluluğu kaçınılmaz kılan görüşler öğretide çoğunluk kazanmıştır. Devlete ve hukuk düzenine güven noktasında yoğunlaşan bu görüşler genelde (yöntem yasalarındaki zorunluluklar dışında) tüm yasalar için geçerli olan bir durumdur. Ayırıklık koşulları bir yana bırakıldığında, genel kural, geriye yürümezliğin her yasa için egemen bir özellik olduğudur...”. Ay.M. 07.11.1989 gün ve E.1989/6, K.1989/42, (Ay.MKD. S. 25, s. 414).

¹¹³ Otto H. Jacobs, “Zum Problem der Rechtssicherheit und Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung bei der Bilanzierung in der Ertragsteuerbilanz”, **StuW.**, 1969, s. 634; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 47; Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, C. II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006, s. 8; Kırbaş, s. 51; Akdoğan, **Vergi Hukuku**, s. 29; Kemal Gözler, **İdare Hukuku Cilt I**, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2009, ss. 126-127; Güneş Yılmaz, “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, s. 199.

¹¹⁴ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 170 vd.; Birk, **Steuerrecht**, s. 48; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 57; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 24; Weber-Fas, s. 41; Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 4 Rz. 76; Jochum, s. 60; Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, 1982, ss. 179-180; Mehmet Tosuner, “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 20, Ağustos 2004, s. 47; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 154-156; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 155; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 40; Billur Yaltı ve A. Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2. Tıpkı Basım, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2007, s. 55; Mutluer, s. 38; Oktar, s. 44; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 58; Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı SGB. Yayınları No: 2009/396, Ankara, 2009, s. 173; Emin Memiş, “Anayasanın - Vergi, resim, harç

Yükümleyici kanunlar, uygulandığı kişinin hukukî durumunu kötüleştiren, geçmişe dönük vergi yükümlülüğü getiren, bir vergisel avantajı sınırlayan veya ortadan kaldıran kanunlar olup¹¹⁵, geçmişe yürütülmeleri hukukî güvenlik ilkesini zedelemekte ve kişilerin hukuk kurallarına olan güvenini sarsmaktadır. Anayasa Mahkemesi ve Danıştay da vermiş oldukları kararlarda, kanunların geçmişe yürümezliği ilkesini hukuk devleti ve dolayısıyla hukuk devletinin kaçınılmaz bir sonucu olan hukukî güvenlik ilkesine dayandırmaktadır¹¹⁶.

1982 Anayasasında kanunların ve bu arada vergi kanunlarının geçmişe yürümezliğine ilişkin doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. Ceza hukukunda, Anayasa'nın 38'inci maddesinde yer alan “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan bir kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez.*” (Any.m.38/1) hükmünden ve Türk Ceza Kanunu'nun çeşitli maddelerinde ifadesini bulan kanunilik ilkesinden hareketle¹¹⁷, geçmişe yürüme

ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır - Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında Hükümete Tanınan - alt ve üst sınırları belirleme - ve - usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenir – Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara 2006, <http://www.danistay.gov.tr>. Erişim. 04.02.2011; Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, Mart 2007, s. 204; A. Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 47 vd.

¹¹⁵ Bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 171; Klaus Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, Band I, 2. Auf., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2000, s. 150.

¹¹⁶ “...Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yasalar, yürürlüğe girdikleri tarihten sonraki hukuki durumlara uygulanabileceklerinden, sonradan çıkarılan bir yasa, yürürlüğe girdikleri tarihten önceki olaylara uygulanmaz...” Ay.M. 04.06.2003 gün ve E. 2001/392, K.2003/60, (RG. 18.12.2003 – 25320, s. 216). “...Bilindiği gibi kanunların geçmişe etkili olmaması genel bir kuraldır. Kanunların yürürlüğe girdikten sonraki olay ve işlemlere uygulanması doğaldır. Bu kanunlara güvenin ve istikrarın korunması için gereklidir. ...Mükellefiyetlerini yürürlükteki kanun hükümlerine göre yerine getirmiş, tarh, tahakkuk ve ödeme ile ilgili hususları tamamlanmış olanların sonradan ek mali külfete tabi tutulması hukuk ve adalet ilkeleri ile bağdaşmaz. ...Kanunların geriye yürümezliği ilkesi, bir hukuki eylem ya da davranışın, bir hukuki ilişkinin vuku bulduğu yada meydana geldiği dönemdeki kanun hükümlerine tabi kalmakta devam edeceğini ifade eder. Sonradan çıkan bir kanun kural olarak, yürürlüğünden önceki olay ve işlemlere uygulanmaz. Vergi kanunları kamu hukukuna ilişkin yükümlülükler getirdiğinden, bu kanunların, özellikle mali yükümleri artırıcı nitelikteki hükümlerinin, geçmişe yürütülmemesi hukuki güvenlik ilkesi yönünden önem taşır. Anayasanın 73 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında ifadesini bulan “vergilerin kanuniliği ilkesi” de, hukuki güvenliği sağlama amacına matuftur ve vergiyi doğuran olayın vukuu döneminde yürürlükte olmayan bir kanuna dayanılarak vergi yükünün artırılmasına imkan vermez...” Dş.İBK. 03.07.1989 gün ve E.1988/5, K.1989/3, (Dş. Der. Sayı: 78-79, s. 68, 71).

¹¹⁷ “Kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz.” (TCK.m.2/1). “İşlendiği zaman yürürlükte bulunan kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz.

yasağı kabul edilmektedir. Medeni hukukta kanunların geçmişe yürütülemeyeceğine ilişkin olarak, 4722 Sayılı Türk Medeni Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'unun¹¹⁸ 1'inci, 2'nci, 3'üncü ve 4'üncü maddelerinde çeşitli hükümler yer almaktadır. Anayasa'da vergi kanunlarının geçmişe yürütülemeyeceğine dair bir hüküm bulunmamakla birlikte, hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkesi açısından anayasaya uygunluk denetimi yapılmaktadır¹¹⁹.

Geçmişe yürüme yasağı, yükümlendirici vergi kanunları açısından geçerli olup, lehe hükümler içeren vergi kanunları açısından bu yönde yasak bulunmamaktadır¹²⁰. Dolayısıyla sonradan çıkan bir vergi kanunu hükmünün yükümlünün lehine düzenlemeler içermesi durumunda, geçmişte gerçekleşen olay ve işlemlere uygulanması mümkündür¹²¹. Türk Vergi Hukuku'nda pek tartışılmamakla birlikte, Alman Hukuku'nda, lehe olan düzenlemeler haricinde, aşağıdaki 4 istisna uygulamasıyla geçmişe yürümezlik yasağının yumuşatıldığı görülmektedir¹²²:

- 1) Vatandaşların güveni, herhangi bir hukukî durum nedeniyle, kanunun geçmişe yürür hükümlerinin sonuçlarını bilmek durumunda oldukları için korunmaya değer değilse,
- 2) Eski kanun döneminde yer alan hukuk kuralı açık değilse,
- 3) Eski kuralın yok hükmünde sayılması sözkonusuysa,

İşlendikten sonra yürürlüğe giren kanuna göre suç sayılmayan bir fiilden dolayı da kimse cezalandırılmaz ve hakkında güvenlik tedbiri uygulanamaz. Böyle bir ceza veya güvenlik tedbiri hükmolunmuşsa infazı ve kanunî neticeleri kendiliğinden kalkar.” (TCK.m.7/1).

¹¹⁸ RG. 08.12.2001 – 24607.

¹¹⁹ “...Geriye yürümezlik ilkesi hakkında Anayasa'da açıkça bir hüküm bulunmamasına karşın, Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ve ölçülülük yönlerinden denetim yapar. Vergilendirme işleminin ögesini oluşturan vergiyi doğuran olaydan sonraki artışları içeren düzenlemeler geriye yürümeyi kapsarsa uygunluk denetimine bağlı tutulabilir...” (Ay.M. 07.11.1989 gün ve E.1989/6, K.1989/42, (Ay.MKD. Sayı: 25, s. 414).

¹²⁰ Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 150. Bu yönde Alman Federal Anayasa Mahkemesi'nin bazı kararları için bkz. BVerfGE. 23, 85, 93; 24, 220, 229; 30, 129, 140; 32, 111, 123; 50, 177, 193, 68, 193, 222. (Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 150, dn. 137).

¹²¹ Lehe düzenlemeler içeren hükümlerin geçmişe yürütülmesi Anayasa'ya aykırı sayılmamakla birlikte, bu tür bir geçmişe yürümenin yükümlüler arasındaki eşitliği zedelemeyecek hükümler içermesi gerekmektedir. Aksi takdirde hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkesi yönünden olmasa da eşitlik ilkesi yönünden Anayasa'ya uygunluk denetimi yapılabilecektir. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 50; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 159).

¹²² Ernst Benda ve Karl Kreuzer, “Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung”, **DStZ**, 1973, s. 54; Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 173; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 4 Rz. 19 vd.; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, ss. 150-151. Bu yönde Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararları için bkz. BVerfGE. 13, 261, 271; 18, 429, 439; 30, 367, 387 vd. (Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 173, dn. 55). Alman Anayasa Mahkemesi'nin geçmişe yürüme yasağı ile ilgili kararlarının geniş bir değerlendirmesi için bkz. Johanna Hey, **Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem**, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2002, s. 204 vd.

4) Kamunun, hukukî güvenlik ilkesinin aşılmasını gerektiren yararı bulunmaktaysa, kanun hükümlerinin geçmişe yürütülebileceği kabul edilmektedir.

Türk Anayasa Mahkemesi, bir kararında vergi kanunlarının da kamu yararı ve kamu düzeni gibi gerekçelerle geçmişe yürür hükümler içerebileceğini kabul etmektedir¹²³. Mahkeme, Alman Anayasa Mahkemesi'nin aksine, vermiş olduğu kararlarında ise, geçmişe yürü(tül)me durumunun varlığını ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırılığı tespit ettikten sonra geçmişe yürümenin hangi gerekçelerle mümkün olabileceğini saptamak yerine, zorlama birtakım yorumlarla iptali istenen hükümlerde geçmişe yürümenin söz konusu olmadığına karar vermektedir¹²⁴. Yüksek Mahkeme'nin böylesi zorlama yorumlar yapmak yerine, geçmişe yürümenin hangi somut durumlarda hükmün iptali için yeterli bir sebep olamayacağını belirlemesi, hem uygulama açısından hem de vergi hukukunun gelişmesine katkı açısından daha yararlı olacaktır.

2. Geçmişe Yürüme-Vergiye Doğuran Olay İlişkisi

Vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği ilkesi genel olarak kabul edilmekle birlikte, geçmişe yürü(tül)menin tespiti bakımından hangi sınırın dikkate alınacağı sorunu öne çıkmaktadır. Vergi hukuku açısından “geçmiş”, kişinin kanunlara uygun şekilde faaliyetini gerçekleştirdiği ve bu faaliyet (olay, durum, işlem) sonucunda vergi borcunun doğduğu andır. Vergi Usul Kanunu'na göre, vergi alacağı “...*vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile...*” olduğundan, geçmişe yürümenin söz konusu olup olmadığı, vergiyi doğuran olayın, diğer bir ifadeyle tipe uygun olayın gerçekleştiği zaman dikkate alınmak suretiyle belirlenecektir.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesiyle beraber vergi alacağı olduğundan, gerçekleşmeden sonra yürürlüğe giren bir kanun hükmünün bu vergiyi doğuran olaya

¹²³ “...Hukuk devletin sağlama yükümlü olduğu hukuk güvenliği, kural olarak yasaların geriye yürütülmemesini gerekli kılar. Yasaların geriye yürümezliği ilkesi uyarınca, yasalar kamu yararı ve kamu düzeninin gerektirdiği, kazanılmış hakların korunması, mali haklarda iyileştirme gibi kimi ayrık durumlarda ilke olarak yürürlük tarihinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar; geçmiş, yeni çıkarılmış olan bir yasanın etki alanı dışında kalır. Bu nedenle, sonradan yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin nitelik kazanmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindendir...” Ay.M. 23.06.2004 gün ve E.2004/14, K.2004/84, (RG. 22.10.2005 – 25974, s. 61).

¹²⁴ Bu yönde eleştiri için bkz. Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 281.

uygulanması, geçmişe yürüme olarak kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın sınır olarak kabul edilmesi, geçmişe yürümenin tespiti bakımından, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın tespitini zorunlu kılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın sonradan yürürlüğe giren kanundan önce gerçekleşip gerçekleşmediği ise, doktrinde gerçek geçmişe yürüme (echte Rückwirkung – echte Rückanknüpfung) – gerçek olmayan geçmişe yürüme (unechte Rückwirkung – unechte Rückanknüpfung) ayırımını ortaya çıkarmıştır. Gerçek geçmişe yürüme, eski kanunun yürürlük döneminde tamamen gerçekleşen bir olaya veya hukukî ilişkilere, yeni kanun hükümlerinin uygulanması ve böylece eski duruma göre daha uygunsuz bir durumun ortaya çıkması olarak tanımlanmaktadır. Buna karşılık gerçek olmayan geçmişe yürüme ise, eski kanunun yürürlüğü döneminde kısmen gerçekleşmiş ancak henüz tamamlanmamış bir olaya veya hukukî ilişkilere yeni kanun hükmünün uygulanmasıdır¹²⁵. Gerçek ve gerçek olmayan geçmişe yürüme ayırımında esas alınan nokta, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi olup, vergi hukukunda kazanılmış hakkın tespitinde bu kavramdan hareket edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra kazanılmış hak oluşmakta, sonradan çıkan bir kanunun gerçekleşmiş vergiyi doğuran olaya uygulanması gerçek geçmişe yürüme olarak kabul edilmektedir¹²⁶. Bu nedenle gerçek geçmişe yürüme hukukî güvenliği ve dolayısıyla kazanılmış hakları ihlâl ettiğinden Anayasa’ya aykırı sayılmakta; buna karşılık gerçek olmayan geçmişe yürüme ise Anayasa’ya aykırı görülmemektedir¹²⁷. Ancak belirtilmelidir ki gerçek geçmişe yürüme ile gerçek olmayan geçmişe yürüme

¹²⁵ Bu tanım ve benzer yönde tanımlar için bkz. Jarass, in: Hans D. Jarass ve Bodo Pieroth, **Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland Kommentar**, 9. Aufl., Verlag C. H. Beck, München, 2007, Art. 20, Rz. 68, 69; Benda/Kreuzer, ss. 53-54; Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 172; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 150, 152; Weber-Fas, ss. 42-43; Kruse, **Entstehen und Erlöschen**, s. 284; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 57; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, ss. 24-25; Jochum, s. 61; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 47; Tuncer, s. 13; Uluatam ve Methibay, s. 53; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 154; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 40; Yaltı ve Özgenç, s. 56; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 58; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, ss. 215-216; Taylar, **Hukuki Güvenlik**, s. 206; Özgüven, s. 67. Ayrıca bkz. BVerfG. 2 BvL. 2/83 - BVerfGE. 72, 200/242; BVerfG. 2 BvR. 882/97 - BVerfGE. 97, 67/78, (Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 4 Rz. 77).

¹²⁶ Taylar, **Hukuki Güvenlik**, s. 207.

¹²⁷ Jarass, in: Jarass ve Pieroth, Art. 20, Rz. 71, 73; Heinz Paulick, “Grundgesetz und Besteuerung”, **StbJb.**, 1957/1958, ss. 111-121; Benda/Kreuzer, ss. 53-54; Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 173; Kruse, **Entstehen und Erlöschen**, s. 284; Kirchhof, s. 25; Jochum, s. 61; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 47; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 182; Tuncer, s. 13; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 154; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 41; Taylar, **Hukuki Güvenlik**, s. 206. Hukuki güvenlik ilkesi kapsamında kazanılmış haklar korunmakta, beklentiler ise bu koruma ve dolayısıyla geçmişe yürüme yasağının kapsamında değerlendirilmemektedir. (Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 4 Rz. 24).

arasındaki ayırımı yapmak oldukça zor olup, her somut olayın özelliklerine göre olayda hangi tür geçmişe yürüme olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir¹²⁸.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlarda, doktrindeki görüşler paralelinde, gerçek-gerçek olmayan geçmişe yürüme ayırımını kullanmakta ve gerçek olmayan geçmişe yürümeyi kazanılmış hakları ihlâl etmediğinden Anayasa'ya aykırı görmemektedir¹²⁹. Ancak Mahkeme, vergiyi doğuran olayın tamamlanıp tamamlanmadığını ve dolayısıyla gerçek geçmişe yürümenin sözkonusu olup olmadığını belirlerken, bazı vergiler açısından vergiyi doğuran olayı anlık değil de belirli bir sürecin sonunda gerçekleşen bir hukukî durum olarak kabul etmektedir. Örneğin, gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay olarak düzenlenen gelir elde etme, Mahkeme'ye göre, vergilendirme döneminin sonunda o yıla ilişkin kazanç ve iratların toplanması anında meydana gelmekte; dolayısıyla vergilendirme dönemi sona ermeden yapılan düzenlemelerin yılın başından itibaren uygulanması gerçek geçmişe yürüme olarak nitelendirilememektedir. Gelir Vergisi Kanunu'na 4444 Sayılı Kanun ile eklenen ve 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 57'nci maddenin iptali ile ilgili başvuruda, 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının 5 (beş) puan arttırılmak suretiyle uygulanmasına ilişkin hükmün iptal istemini, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olması nedeniyle ve dolayısıyla geçmişe yürümenin de sözkonusu olamayacağı gerekçesiyle reddetmiştir¹³⁰. Diğer bir kararda ise, 30.11.2000 tarihinde yürürlüğe giren 4605 Sayılı Kanun'un 2000 yılı gelirlerine de uygulanacağı yönündeki hükmünü, vergilendirme dönemi kapanmadığı ve vergiyi doğuran olay

¹²⁸ Birk, **Steuerrecht**, s. 49.

¹²⁹ Ay.M. 14.03.2003 gün ve E.2001/34, K.2003/2, (RG. 19.11.2003 – 25294, s. 63).

¹³⁰ “...Vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi yükünün arttırılması geriye yürüme olarak nitelendirilebileceğinden kazanılmış hakların zedelenmesine yol açar. ...İtiraz konusu kuralda, 1999 ilâ 2002 yılları arasındaki gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan arttırılmak suretiyle uygulanacağı belirtilmiştir. Vergi oranları 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren bir kanun ile arttırıldığına göre, 2000, 2001 ile 2002 yılları için vergilendirme dönemi başlamamış, vergiyi doğuran olay da meydana gelmemiştir. Bu durumda geriye yürüme ve buna bağlı olarak kazanılmış bir hakkın ihlâli sözkonusu olmadığından hukuk güvenliği ilkesinin zedelenmediği sonucuna varılmıştır. ...Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır. Buna göre, vergiye tabi gelirin elde edilmesi ve safi tutarı vergilendirme döneminin sonunda belirlenecek ve bu tarihte yürürlükte olan vergi oranı uygulanacaktır. İtiraz konusu yasa kuralı 31 Aralık tarihinden önce 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu durumda önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuki ilişkilere yeni yasa kuralı uygulanacağından, gerçek anlamda geriye yürümeden ve kazanılmış hakların ihlâlinden söz edilemez...” Ay.M. 14.03.2003 gün ve E.2001/34, K.2003/2, (RG. 19.11.2003 – 25294, s. 63).

gerçekleşmediği gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı değerlendirmemiştir¹³¹. Mahkemenin bu yönde verdiği kararlar iki açıdan eleştirilebilir. *Birincisi*, vergiyi doğuran olayın vergilendirme döneminin sonunda gerçekleştiği iddiası mutlak doğru kabul etmek bazı sakıncalar ortaya çıkarmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesindeki gelir tanımı ile 85'inci maddesinde düzenlenen toplama esası birlikte değerlendirildiğinde, gelirin belli bir dönemde elde edilen gelir akımlarının toplamı olduğu görüşü ileri sürülebilir¹³². Yıllık vergilendirme dönemi, bu dönem içinde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar sonucunda kazanç ve iratların toplanıp beyanname ile bildirilmesi ve vergilendirme yapılması amacına yöneliktir. Vergiyi doğuran olay, somut hukuki duruma ilişkin olup, kendi içerisinde değerlendirilmelidir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, "*Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.*" vergiden istisnadır (KVK.m.5/1-e). 07.05.2008 tarihinde bir taşınmaz alan ve bu taşınmazı 20.08.2010 tarihinde satan kurumun bu satıştan elde ettiği kazancın % 75'lik kısmı vergiden istisna olacaktır. Bu istisnaya ilişkin yeni bir kanun hükmünün 2010 vergilendirme dönemini kapsayacak şekilde istisnadan yararlanma süresini 3 yıla çıkardığını varsayarsak; Anayasa Mahkemesi'nin kriterlerine göre, kurumlar vergisi vergilendirme dönemi henüz sona ermediğinden, 2010 yılında elde edilen kazançta bu istisnanın uygulanması mümkün olmayacaktır. Oysa kurum, istisnadan yararlanma süresinin 2 yıl olmasına güvenerek satışı gerçekleştirmiştir. Sürenin 3 yıla çıkarılacağını bilen kurum, belki de bu satışı gerçekleştirmeyecekti. Bu nedenle, gelirin elde edilmesinin vergilendirme döneminin sonunda gerçekleşeceği yönündeki görüşün dayanağı

¹³¹ "...Vergi hukukunda geriye yürümenin sözkonusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiğinin tespiti gerekmektedir. ...Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre gelir bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutardır. ...30.11.2000 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 4605 Sayılı Kanun'un 5'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 58'inci maddedeki hayat standardı esas, vergilendirme dönemi kapanmadan ve hukuki sonuçlarını doğurmadan yürürlüğe girdiğinden 2000 yılı vergilendirme dönemi için uygulanacaktır. Önceki yasa yürürlükte iken başlamakla birlikte henüz sonuçlanmamış hukuki ilişkilere yeni yasa kuralının uygulanması geriye yürüme olarak nitelendirilemeyeceğinden vergiyi doğuran olay tamamlanmadan yürürlüğe giren kuralın uygulanması, mükelleflerin hukuksal güvenliklerini sarsmaz..." Ay.M. 04.06.2003 gün ve E.2001/392, K.2003/60, (RG. 18.12.2003 – 25320, ss. 216-217).

¹³² Bkz. Feyzioğlu, s. 72; Kruse, *Entstehen und Erlöschen*, s. 283; Öncel, ss. 43-44, dn. 7; von Vallis, s. 693; Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 276.

bulunmakla birlikte bazı sakıncaları bulunduğunu da belirtmek gerekmektedir. Kararlara yöneltilebilecek *ikinci* eleştiri ise, bu tür durumlarda sadece geçmişe yürümezlik kapsamında değerlendirme yapılması noktasındadır. Oysa bu tür aykırılık iddialarında geçmişe yürümezlik ilkesiyle birlikte, ölçülülük (Verhältnismäßigkeit) ve belirlilik ilkeleri (Bestimmtheitsgrundsatz) bakımından da değerlendirme yapılması zorunluluktur. Örneğin, 30.11.2010 tarihinde yürürlüğe giren ve 2010 yılı kazançlarına da uygulanacak olan bir hükmün, yılın 11 ayı geçtikten sonra yürürlüğe girmesinin ölçülü olup olmadığı ve belirlilik ilkesinin ihlâl edilip edilmediği yönünden de bir uygunluk denetimine tabi tutulması gerekmektedir.

Anayasa Mahkemesi bazı kararlarında, vergilendirme döneminin kapanmasından sonra geçmişe etkili bir şekilde yürürlüğe giren kanun hükümlerini, vergiyi doğuran olay konusunda farklı değerlendirmeler yaparak denetlemektedir. Mahkeme, 04.04.1994 tarihli 3986 Sayılı Kanun ile getirilen ekonomik denge vergisine ilişkin kararında, ekonomik denge vergisinin yeni bir vergi olduğu, matrahının 1993 yılında verilen beyannamelerdeki matrahlar olduğu, bu vergide vergiyi doğuran olayın beyanname verilmesi olarak belirlendiği, beyannamelerin de 1994 yılında verildiği gerekçeleriyle, geçmişe yürümenin sözkonusu olmadığına ve Anayasa'ya aykırılığın bulunmadığına karar vermiştir¹³³. Ekonomik denge vergisinin yeni bir vergi olduğu kabul edilebilmekle birlikte, bu vergide vergiyi doğuran olay kanunda belirlenmemiş; kanunda yapılmayan bu belirleme yetkisi olmadığı halde Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmıştır. Bu vergide matrah 1993 yılında verilen beyannamelerdeki matrahlar olmakla birlikte, 1993 yılı gelirlerine ilişkin vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, hukukî sonuçlarını doğurmuştur. Hukukî sonuçlarını doğurmuş olan 1993 yılına ilişkin vergiyi doğuran olaya, 04.04.1994 tarihinde çıkarılan bir kanun hükmünün uygulanması, gerçek anlamda geçmişe yürüme olarak kabul edilmelidir. Benzer

¹³³ “...Vergi hukukunda geriye yürümenin sözkonusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılmalıdır. Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2.maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik denge vergisi, devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürüme sözkonusu değildir...” Ay.M. 06.07.1995 gün ve E.1994/80, K.1995/27, (RG. 22.02.1996 – 22542, s. 28).

şekilde, 1999 depreminin kayıplarını gidermek üzere, 1998 yılı kazançları üzerinden ek gelir ve kurumlar vergisi, ayrıca, emlâk ve motorlu taşıtlar vergisi alınmasını öngören ve 26.11.1999 tarihinde kabul edilen 4481 Sayılı Kanun hükümleri de Anayasa'ya aykırı değerlendirilmemiştir¹³⁴.

Vergi sisteminde yer alan bazı vergiler bakımından vergiyi doğuran olay, somut (belirli) bir anda gerçekleşmekte ve tamamlanmaktadır. Örneğin, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay olarak belirlenen durumlardan birisi, mal teslimi olup (KDVK.m.10-a), bir malın teslim edilmesiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Teslimin gerçekleşmesinden sonra o mala ilişkin yapılacak katma değer vergisi düzenlemeleri, geçmişe yürütülmüş sayılmalıdır. Benzer şekilde motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında (birinde) yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır (MTVK.m.9). Bu hükme göre, her yılın 1 Ocak tarihinde, kendi adına motorlu araç tescil edilmiş olan kişiler, verginin yükümlüsü olarak kabul edilmekte; verginin tarh, tebliğ ve tahakkuku bu tarihte gerçekleşmektedir. 1 Ocak tarihinden sonra yapılacak düzenlemeler, motorlu taşıtlar vergisi açısından geçmişe yürütülmüş sayılmalıdır. Oysa Anayasa Mahkemesi bir kararında, motorlu taşıtlar vergisine ilişkin olarak, 5035 Sayılı Kanun'un 50'nci maddesi ile değiştirilen Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci ve 6'ncı maddelerinin, 5035 Sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 02.01.2004 yerine, 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe sokulmasını, ödeme süresinin dolmadığı gerekçesiyle, Anayasa'ya aykırı olarak değerlendirmemiştir¹³⁵. Mahkeme bu kararıyla, geçmişe yürümenin sınırı olarak vergiyi doğuran olayı değil, ödeme süresini esas almıştır. Kararın karşı oy yazısında da isabetli olarak belirtildiği gibi, bu kuralın yürürlük tarihinin bir gün geriye alınması, 01.01.2004 tarihinde yükümlüler yönünden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılan kısacası kesinleşen verginin değiştirilmesine yol açtığından, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Anayasa Mahkemesi, tespit edilebildiğimiz kadarıyla, geçmişe

¹³⁴ Ay.M. 28.03.2001 gün ve E.1999/51, K.2001/63, (RG. 29.03.2002 – 24710).

¹³⁵ "...Motorlu taşıtlar vergisi, 197 Sayılı Yasa'nın 9.maddesine göre, her takvim yılının ocak ayı başında kendiliğinden tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş sayılan, Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenen, kendine özgü bir servet vergisi niteliğindedir. 197 Sayılı Yasa'nın 9.maddesine göre, 2004 yılı motorlu taşıtlar vergisi, 1.1.2004 tarihi itibarıyla tarh, tebliğ ve tahakkuk etmiş, ancak birinci ve ikinci taksitlerin ödeme süresi geçmeden dava konusu kuralla; önceki yasa döneminde başlamış ve henüz sonuçları doğmamış bir hukuksal ilişki yeniden düzenlendiğinden bu durumun geriye yürüme olarak nitelendirilmesi olanaklı değildir..." Ay.M. 23.06.2004 gün ve E.2004/14, K.2004/84, (RG. 22.10.2005 – 25974, s. 61).

yürüme ile ilgili ilk iptal kararını “*fon payı*” na ilişkin olarak vermiştir. 3824 Sayılı Kanun’la getirilen düzenlemeye göre, kazançlarını yıllık beyanname ile bildiren gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin gelir ve kurumlar vergilerinin % 10’u oranında fon payı ödemeleri, vergi stopajı (tevkifat) yapanların da kesinti tutarının % 10’u oranında fon payı keserek muhtasar beyanname ile bildirmeleri ve ödemeleri gerekmektedir. Diğer taraftan, yıllık beyanname veren gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin, beyannamelerinde hesaplayacakları fon payını ilgili gelir veya kurumlar vergilerinin ödeme süreleri içinde ödeyecekleri, ancak beyannameye dâhil kazanç ve iratlar üzerinden daha önce stopaj suretiyle alınan fon payının, beyanname üzerinden hesaplanan fon payına mahsup edileceği belirtilmişti. Ancak 4842 Sayılı Kanun’la fon payına ilişkin bu yükümlülük 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. 24.03.2003 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 1’inci maddenin ikinci fıkrasında, 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 01.01.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmayacağı belirtildikten sonra, itiraz konusu kuralda, “*bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz*” denilmek suretiyle, 2003 yılı içinde stopaj yoluyla ödenen fon paylarının mahsup ve iade edilmeyeceği öngörülmüştür¹³⁶. Anayasa Mahkemesi, 2003 yılı başından itibaren kesilen fon paylarının mahsubunun yapılamayacağına ilişkin hükmün, 2003 yılı vergilendirme döneminin başlamasından sonra 24.03.2003 tarihinde yürürlüğe girmesini geçmişe yürüme olarak nitelendirmiş, geçmişe yürümezlik ve belirlilik ilkelerinin ihlâli nedeniyle sözkonusu hükmü iptal etmiştir¹³⁷.

¹³⁶ Bu durum, gelir unsurları üzerinden yapılan stopajın nihai vergileme olduğu duruma örnek olarak gösterilebilir. (Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 276).

¹³⁷ “...2003 yılında tevkifat yoluyla fon payı ödeyen mükelleflerin bu yıla ilişkin kazanç ve iratlarının vergilendirilmesinde, vergi matrahının içinde, üzerinden 2003 yılında fon payının hesaplandığı kazanç ve iratlar da bulunduğundan, mahsup ve iade edilmeyeceği öngörülen fon payları bu mükellefler yönünden nihai vergiye dönüşmüştür. Bu şekilde 2003 yılında tevkif suretiyle fon payı ödeyen mükellefler aleyhine vergi yükü ağırlaştırılarak aynı vergilendirme dönemlerinde tevkifata tabi gelir elde etmiş mükellefler ile tevkifata tabi gelir elde etmemiş mükellefler arasında vergi yükünün dağılımında adalet ve denge bozulmuş ve Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan “herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi” ile “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ilkelerine aykırılık oluşmuştur. Öte yandan, hukuk devletinin hukuk güvenliği ilkesi vergilendirmede belirliliği de gerektirir. Belirlilik ilkesi, yükümlülüğün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, yasa kuralının, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün

Anayasa Mahkemesi kararlarından da açıkça anlaşılacağı üzere, Türk Vergi Hukuku'nda kanunların geçmişe yürütülemeyeceğine yönelik bir hüküm bulunmamasına rağmen Mahkeme, hukuk devleti ve hukukî güvenlik ilkesi yönünden denetim yapmaktadır. Hukukî güvenliğin ihlâl edilip edilmediği konusunda ise, vergiyi doğuran olaydan hareket edilmektedir. Mahkeme, geçmişe yürüme yasağını genel olarak benimsemesine rağmen, iptal kararı vermek konusunda oldukça çekimser davranmakta; geçmişe yürütülen birçok hükmü değişik gerekçelerle (özellikle ekonomik gerekçelerle) iptal etmemektedir. İptal kararı vermeme gerekçesini “kamu yararı” veya “yükümlünün korunmaya değer görülme-yen güvenliği” gibi gerekçelere dayandırmak yerine, olayda geçmişe yürümenin bulunmadığına karar vermektedir. Bütün bu açıklamalardan da açıkça anlaşılacağı üzere, Anayasa'da vergi kanunlarının geçmişe yürütülememesini sağlayan bir hükme yer vermek¹³⁸ - her ne kadar Anayasaların kazüistik kanunlar olmaları pek arzu edilmese de - yükümlülerin hukukî güvenliklerinin sağlanması ve hukuk devleti ilkesinin hayata geçirilmesi bakımından önemli bir adım olacaktır. Ancak yapılacak düzenlemenin, “Vergi kanunları geçmişe yürütülemez” şeklinde genel bir ifade içermesi sorunu çözmeyecektir. Çünkü sorun, geçmişe yürütülmemenin ilke olarak kabul edilip edilmemesi değil, nasıl tespit edileceği noktasındadır. Bu nedenle yapılacak düzenlemenin, geçmişe yürümenin hangi durumlarda sözkonusu olduğunun tespitine olanak sağlayacak şekilde kaleme alınması uygun olacaktır¹³⁹.

kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir. Vergilendirme mükellefler yönünden güvensiz bir sisteme dönüşmemelidir. 4842 sayılı Yasa'nın geçici 1. maddesi 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2003 yılı içinde vergi tevkifatına tabi gelirleri olan mükellefler fon paylarının nihai vergi niteliğine dönüştüğünü 24.4.2003 tarihine kadar bilmemektedirler. Bu anlamda mükelleflerin hukuksal güvenliği kural geriye yürütülmek suretiyle zedelendiğinden hukuk devleti ilkesi ihlal edilmiştir...” Ay.M. 20.03.2008 gün ve E.2004/94, K.2008/83, (RG. 01.07.2008 – 26923).

¹³⁸ Anayasa'nın 73'üncü maddesine, geçmişe yürümezlik ilkesi ile ilgili açık bir hüküm eklenmesinin uygun olacağı yönünde bkz. Gülsen Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 237, Haziran 2008, ss. 175-176.

¹³⁹ Bu açıdan yapılacak düzenleme için şöyle bir öneri getirilebilir: “*Vergi kanunları geçmişe yürütülemez. Mali yükümlülüklerle ilişkin düzenlemelerin aleyhe hükümleri, kişiler açısından, düzenlemenin yapıldığı hesap dönemini izleyen ilk hesap dönemi başından itibaren hüküm ifade eder*”.

H. İspatın Konusu Olması Bakımından

İspat kelimesi, sözlük anlamıyla kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, tanıtlama, tanıt anlamlarına gelmektedir¹⁴⁰. Hukukî bir terim olarak ispat ise, yargılama sürecinde taraflarca ileri sürülen veya hâkimce re'sen gözetilecek olan, talebin konusu ile ilgili olarak uygulanacak bir hukuk normunun koşul vakıalarını karşılamaya elverişli olan somut vakıaların iddia edildiği gibi olduğu konusunda hâkimde kanaat uyandırmak üzere yapılan ikna faaliyeti olarak tanımlanabilir¹⁴¹. Diğer bir ifadeyle, uyuşmazlık konusu olan maddi ve hukukî vakıanın meydana gelip gelmediği konusunda, hâkimde kanaat uyandırmaya yarayan delil ve karinelerin, hukuki dayanakların hâkime anlatılması ve olumlu bir fikir ve kanaatin sağlanması; hâkimin iddianın gerçek olduğu konusunda inandırılmaya çalışılması şeklinde bir tanım yapmak mümkündür.

Dava konusu yapılan hakkın (mesela alacağın) gerçekten var olup olmadığının anlaşılması, maddi hukukun o hakkın doğumunu veya sona ermesini kendisine bağladığı vakıaların doğru olup olmadığının tespit edilmesi sonucunda mümkün olmaktadır¹⁴². Dolayısıyla ispatın ve delillerin konusunu maddi hukuk kuralları oluşturmaktadır¹⁴³. Vergi yargılaması hukukunda maddi hukuku oluşturan konu, vergiyi doğuran olaydır. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti, vergi yargılaması hukukunda ispat edilmesi gereken konu olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁴⁴. Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergilendirmede*

¹⁴⁰ <http://tdkterim.gov.tr/bts/> (Erişim. 20.10.2010).

¹⁴¹ Bkz. Seer, in: Tipke ve Lang, § 22 Rz. 189; Bilge Umar ve Ejder Yılmaz, **İsbat Yükü**, 2. Bası, İstanbul, 1980, s. 2; Baki Kuru, **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C. II, 6. Baskı, Demir Demir Müşavirlik Yayıncılık, İstanbul, 2001, s. 1966; Baki Kuru, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz, **Medeni Usul Hukuku**, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 375; Saim Üstündağ, **Medeni Yargılama Hukuku**, C. I-II, 7. Baskı, İstanbul, 2000, ss. 613-614; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 199; Hakan Pekcanıtez, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes, **Medeni Usul Hukuku**, 9. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 396; Oğuz Atalay, **Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı**, DEÜ. Yayını, İzmir, 2001, s. 5; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 73; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 868; Yıldırım Taylar, "Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi", **Muallâ Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara 2009, s. 1190.

¹⁴² Kuru, Arslan ve Yılmaz, s. 375.

¹⁴³ Jürgen Schmidt-Troje ve Heide Schaumburg, **Der Steuerrechtsschutz**, 3. Auf., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008, s. 183; Umar ve Yılmaz, s. 19; Kuru, s. 1967; Kuru, Arslan ve Yılmaz, s. 376; Üstündağ, s. 613; Pekcanıtez, Atalay ve Özekes, s. 397.

¹⁴⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 200-20; Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, Delil Sistemi,

vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğran 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.” (VUK.m.3/B) şeklindeki hükmünden de vergi hukukunda ispatın konusunun, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin hukukî durumların gerçek niteliği olduğu çıkarılabilmektedir.

Vergi mahkemesi/hâkimi, bir uyuşmazlık hakkında karar verirken, öncelikle maddi olayı araştırıp tespit etmekte, sonra uyuşmazlığa uyan kanun hükmünü uygulamaktadır. Uyuşmazlığa uyan kanun hükmü, yorum yapılmak suretiyle bulunmaktadır. Ancak, bundan önce, vergi ilişkisinin temelindeki olayın, yani vergiyi doğuran olayın niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın niteliğinin belirlenmesi aşamasında taraflar, maddi olay hakkında mahkemenin/hâkimin bir kanaate varmasını sağlamak üzere olayın niteliğini belirlemeye çalışmaktadır. İşte tarafların bu çalışmaları, vergi yargılaması hukukunda ispat sürecine ilişkindir¹⁴⁵. İspat kuralları sayesinde mahkeme/hâkim, belirli bir yaşam olayının vergiyi doğuran olay olarak gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda ikna olmaktadır¹⁴⁶. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle kişi vergi ödeme yükümlülüğü altına girdiğinden, bu olayın gerçek niteliğinin ortaya çıkarılmasına yönelik etkin bir ispat faaliyeti, adil vergilendirme açısından da önem arz etmektedir¹⁴⁷.

s. 79; Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 102; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 73; Oktar, s. 61; Taylar, **İspat**, s. 1196.

¹⁴⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 200-201; Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 211; Karakoç, Genel Vergi, s. 869.

¹⁴⁶ Seer, in: Tipke ve Lang, § 22 Rz. 190; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 435. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınmasını öngören bu hüküm, vergi yargılaması hukukunda “İspat Ölçüsü” ne de işaret etmektedir. Anayasa’ya göre, “Hakimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verirler” (Any.m.138/1). Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini önüne gelen olayda re’sen araştırma ilkesi gereğince araştıran hâkim, maddi gerçeğe vicdani kanaatine göre ulaştığında ispat gerçekleşmiş sayılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi yargılaması hukukunda ispat ölçüsü, gerçeğin vicdani kanaate göre tespit edilmesidir. Doğal olarak bu tespit, vergiyi doğuran olayın genel kanaat ve varsayımlara göre değil, gerçeğe en yakın ve somut delillere dayanan bir şekilde tespit edilmesini zorunlu kılmaktadır. (Saban, **Vergi Hukuku**, ss. 78-80; Yaltı ve Özgenç, s. 135; Taylar, **İspat**, s. 1196, dn. 28).

¹⁴⁷ “...Türk Vergi Hukuku, maddi ve somut delillere dayalı, böylece vergi adaletini sağlamayı amaçlayan kuralları içermektedir. Bu nedenle vergilemeye ilişkin kurallar, varsayım ve kanaate dayalı, vergi adaletini tesis yönünden gerçeğe aykırı tespitlere dayanan vergileme yapılmasını

İspatın konusu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek niteliği olarak kabul edildiğinden, ispatın geniş anlamda vergiyi doğuran olaya yönelik olduğu söylenebilir. Çünkü ispat faaliyeti sonucunda, sadece dar anlamda vergiyi doğuran olay değil, vergi borcunun ortadan kalkmasını (muafiyet, istisna) veya azalmasını (indirimler) sonuçlayan hukukî durumların varlığı/yokluğu da ortaya konulmaya çalışılmaktadır¹⁴⁸.

I. Tanıklığın Delil Niteliği Bakımından

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini esas alan Vergi Usul Kanunu, ispatlama aracı olarak kullanılacak deliller bakımından, kural olarak delil serbestîsi ilkesini benimsemektedir. Diğer bir ifadeyle, delil serbestîsi ilkesi gereğince, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti, her türlü delille ispatlanabilmektedir¹⁴⁹. Vergi Usul Kanunu, delil serbestîsi ilkesi ve bu ilkeye getirilen sınırlamaları şu şekilde düzenlemektedir: “*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.*” (VUK.m.3/B-2). Yemin ve vergiyi doğuran olayla açık ve doğal ilgisi bulunmayan tanık ifadeleri, Vergi Usul Kanunu’nda, delil serbestîsi ilkesinin istisnaları olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla tanık deliline ilişkin olarak, yemin delili kadar keskin bir

önlemeye yönelik olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle gerçek durumun vergilemeye esas alınacağı ve incelemenin de bu amaca yönelik olmasının gerekeceği öngörülmüştür...” Dş. 4. D. 26.07.2007 gün ve E.2006/1742, K.2007/1408, (Kızılot, **Kararlar ve Muktezalar C.8**, ss. 455-457). “...Düzenlenen belgeler ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme işlemlerine esas alınabilmesi için öngörülen biçimsel kurallara uygun olması yeterli olmayıp, ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması da gereklidir. Fatura alınan şahıs hakkında yapılan tespitlerden, bu şahıstan alınan faturalara ilişkin gerçek bir mal teslimi olmadığının, faturaların mahiyeti itibarıyla yanıltıcı olduğunun anlaşılması halinde, bu faturalara ilişkin KDV indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle yapılan tarhiyatta Yasa’ya aykırılık bulunmamaktadır...” Dş.VDDK. 27.05.2005 gün ve E.2005/37, K.2005/117, (Kızılot, **Kararlar ve Muktezalar C. 8**, ss. 475-477).

¹⁴⁸ BFH. v. 1.8.2007 – XI R, 18/05, BFH/NV 2007, 2104; BFH. v. 2.6.2006 – IV B 3/05, BFH/NV 2006, 1652, (Schmidt-Troje ve Schaumburg, s. 183, dn. 3).

¹⁴⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 203-204; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 59; Uluatam ve Methibay, s. 85; Tuncer, s. 45; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 79; Karakoç, **Vergi Yargılaması**, s. 103; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 880; Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları – Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, s. 189; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 86; Bilici, s. 128.

sınırlama getirilmemiş; vergiyi doğuran olayla açık ve doğal ilgisi tespit edilen kişilerin ifadelerinin ispatlama aracı olarak kullanılabilmesine imkân sağlanmıştır.

Tanık ifadesinin delil niteliği kazanabilmesi, vergiyi doğuran olayla açık ve doğal bir ilgisinin bulunmasına bağlıdır. Bu ilgi, tanığın vergiyi doğuran olayla doğrudan doğruya iktisadi bir ilişki içinde bulunmasını gerektirmektedir¹⁵⁰. Bu nedenle vergiyi doğuran olayla herhangi bir iktisadi ilişkisi bulunmayan, olaya tesadüfen tanık olan kimselerin ifadeleri, vergi hukukunda ispat aracı olarak kullanılamaz. Örneğin, alım-satım görüşmesindeki konuşmalara tesadüfen tanık olan kişinin ifadesinin delil niteliği bulunmamaktadır¹⁵¹. Buna karşılık, bir müteahhitten daire satın alan kişilerin, bir doktorun hastalarının, bir avukatın müvekkillerinin ifadeleri, vergiyi doğuran olayla açık ve doğal ilgi halinde bulunduklarından, delil olarak kabul edilebilmektedir¹⁵². Danıştay kararlarına da bakıldığında, tanık ifadelerinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tespit edilmesi konusu üzerinde önemle durulduğu, bu ilginin kurulamadığı durumlarda, ifadelerin ispatlama vasıtası olarak kabul edilmediği görülmektedir¹⁵³.

¹⁵⁰ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 60; Selim Kaneti, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 131, Temmuz 1992, s. 53; Tuncer, s. 45; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 151.

¹⁵¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 61.

¹⁵² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 205; Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 151; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 882; Karakoç, **Çözüm Yolları**, s. 191.

¹⁵³ “...Davacı Şirkette işçi olarak çalışanlar adına banka şubelerinde açılan hesaplara yapılan havaleler ile bu hesaplardan çekilen paraların mahiyetinin, adlarına hesap açılan işçiler ile şirket yetkililerinin emir ve talimatları altında belge ve kayıt işlemlerini yürütmekle görevli muhasebeci yardımcısı tarafından bilinmesi kadar doğal bir durum olamaz. Vergiyi doğuran olayla ilişkisi tabii ve açık olan anılan işçilerle görevlinin ifadelerine kanıt değeri tanınması, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin yukarıda açıklanan hükmü gereğidir. Bu bakımdan; mahkeme kararının, söz konusu havalelerin şirketin kayıt dışı hasılatına ilişkin kabulü için, ayrıca, havaleleri gönderenler nezdinde inceleme yapılmış olmasını arayan, hüküm fıkrasında hukuka uyarlık yoktur...” Dş. 7. D. 26.12.2002 gün ve E. 2002/107, K. 2002/4453, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2011); “...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin B bendinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin, bunu iddia eden tarafa ait olduğu; vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunan şahit ifadelerinin ispat vasıtası olarak kullanılabileceği hükümlerine yer verilmiş; aynı Kanunun 134'üncü ve müteakip maddelerinde de, vergi incelemesinin amacının, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu açıklanmıştır. / Davada; Mahkemece, ... adlı mükellefin babası ... 'ın mükellef olmaması nedeniyle ifadesinin delil olamayacağı kabul edilmişse de; adı geçenin, pide fırını kendisinin işlettiğini, ancak mükellefiyet kaydını kızı adına tesis ettirdiğini ifade etmiş bulunması karşısında, mükellef temsilcisi gibi hareket eden bu kişinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık bulunduğu kabulü ve ifadesine kanıt değeri tanınması zorunludur...” Dş. 7. D. 12.11.2003 gün ve E. 2000/9469, K. 2003/4692, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2011). Benzer yönde kararlar için bkz. Dş. 7. D. 04.12.2001 gün ve E. 2000/5762, K. 2001/3737, (www.danistay.gov.tr,

Tanık ifadelerinin vergiyi doğuran olayla ilgisinin saptanması, yargı organlarının görevidir¹⁵⁴. Vergilendirme işlemlerinde ifadesine dayanan tanığın açık ve doğal ilgiye sahip olup olmadığı, somut olayın özellikleri dikkate alınarak vergi yargısı organları tarafından takdir edilmektedir. Vergi yargısı organı, hukuka uygunluk denetimi çerçevesinde ulaşmış olduğu sonuca göre, davaya konu tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığına, diğer bir ifadeyle verilen ifadenin delil niteliği taşıyıp taşımadığına karar vermektedir¹⁵⁵.

J. Yükümlü Hakları Bakımından

Yükümlü hakları¹⁵⁶, “Anayasa, uluslararası sözleşmeler, kanunlar ile idarenin düzenleyici işlemlerinin vergi yükümlüsüne tanıdığı, yükümlünün devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kurallarını koyarken veya uygularken, bir şeyi yapmasını veya yapmamasını talep edebileceği yetkiler” olarak tanımlanmaktadır¹⁵⁷. Diğer bir tanımla yükümlü hakları, “vergi yükümlülerine olumlu ya da olumsuz bir talepte bulunma yetkisi veren ve ihlal edildiğinde hukuki koruma sağlayan haklardır”¹⁵⁸. Anayasa’nın 73’üncü maddesi “Vergi ödevi” başlığını taşımasına rağmen, vergilendirme sürecinde (birtakım müdahalelere maruz kalan) vergi yükümlüsü haklara da sahiptir ve bu hakların korunması hukuk devletinin gereklerinden biridir¹⁵⁹. Varlığı ve korunma gerekliliği konusunda bir

10.02.2011); Dş. 7. D. 19.04.2004 gün ve E. 2001/4118, K. 2004/1063, (www.danistay.gov.tr, 10.02.2011).

¹⁵⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 205.

¹⁵⁵ Karakoç, **Delil Sistemi**, s. 153.

¹⁵⁶ Doktrinde “yükümlü hakları” veya “mükellef hakları” kavramı yanında, vergi sorumlusunun da haklarını içerecek şekilde “vergi ödevlisinin hakları” kavramının da kullanıldığı görülmektedir. (Gülşen Güneş ve Ertunç Şirin. “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 197, Şubat 2005, ss. 136-137).

¹⁵⁷ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, **Beta Basım Yayın Dağıtım**, İstanbul, 2006, s. 3; A. Selçuk Özgenç, “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 305, Ocak 2007, s. 187.

¹⁵⁸ Recai Dönmez, “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 136, Nisan 2004, s. 57. Ayrıca bkz. Adnan Gerçek, “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 209, Şubat 2006, s. 127.

¹⁵⁹ “Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.” (Any.m.5).

tartışma bulunmamasına rağmen, Türk Hukuku'nda yükümlü hakları, sistematik olarak kanunlarla tanımlanmış ve düzenlenmiş değildir¹⁶⁰. Ancak Anayasa, vergi kanunları ile idari yargıya ilişkin kanunlarda yükümlü haklarına ilişkin çeşitli düzenlemeler yer almaktadır¹⁶¹. Bu çerçevede, mülkiyet hakkı, konut dokunulmazlığı, özel hayatın gizliliği, hak arama hürriyeti, adil yargılanma hakkı gibi Anayasa'da düzenlenmiş ve tüm vatandaşların sahip olduğu temel haklar¹⁶² yanında; vergi mahremiyeti, bilgi edinme hakkı, hata düzeltme ve uzlaşmaya başvuru hakkı gibi kanunlarla da tanınmış olan haklar sayılabilir¹⁶³.

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesine göre, “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*”. Düzenleme, vergi yükümlülüğünün doğması ve vergilendirme işlemlerinin başlaması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini şart koşmakta ve böylece idareye bir emir vermektedir. Bu yönde idareye bir emir veren bu düzenleme, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi veya hukukî durumun tamamlanmaması durumunda işlem yapılamayacağını göstererek yükümlünün haklarını da garanti altına almaktadır¹⁶⁴. Diğer bir ifadeyle vergi idaresinin yapacağı araştırmaların konusunu oluşturan maddi vergiyi doğuran olay¹⁶⁵, gerçekleştiğinin tespit edilmesi durumunda idareye alacak hakkı sağladığı için yükümlünün haklarına yapılacak bazı müdahaleler için sebep oluşturmakta; gerçekleşmemesi durumunda ise, vergilendirme sürecinin başlamasını engelleyerek yükümlü haklarının güvencesi olmaktadır. Örneğin, vergiyi doğuran olay gerçekleşmedikçe yükümlü belirli bir miktardaki parayı vergi dairesine ödemek

¹⁶⁰ Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan “*Mükellef Hakları Bildirgesi*”, vergi idaresinin vergi yükümlüsüne uygulamaları ile ilgili taahhütlerini içeren bir duyuru olup, bağlayıcı bir niteliğe sahip değildir. (Bkz. A. Selçuk Özgenç, s. 187, 189 vd.).

¹⁶¹ Anayasa'da yer alan birçok düzenleme doğrudan veya dolaylı olarak yükümlülere ilgilendirmesine rağmen, dağınıklık nedeniyle pek görünmemektedir. (Hakan Üzeltürk, “Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 239).

¹⁶² Anayasa'da düzenlenen ve koruma altına alınan bu haklar, vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olan haklardır. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 44; Yaltı, s. 1; Üzeltürk, s. 239).

¹⁶³ Yükümlü haklarını, “*vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğuna, işleyişine ve uygulanmasına ilişkin haklar*” ve “*vergi yönetiminin, tahsil ve icra sürecinin rutin işleyişinde adalet ve verimlilik görmek isteyen pek çok yükümlünün doğal hakları*” olarak iki ana gruba ayıran görüş için bkz. Dönmez, **Yükümlü Hakları**, ss. 57-58. Yükümlü haklarıyla ilgili bir liste için bkz. Gerçek, **Mükellef Hakları**, s. 127 vd. Yükümlü haklarıyla ilgili olarak Türk Hukuku bakımından bazı öneriler için bkz. Güneş ve Şirin, s. 138 vd.

¹⁶⁴ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 288.

¹⁶⁵ Aprath, s. 132.

zorunda olmadığı için, mülkiyet hakkı korunmaktadır. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmedikçe, kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla kabul edilen güvence önlemleri (teminat, ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz vb.) uygulanamayacaktır. Benzer şekilde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmediği ve doğan bu verginin kaçırıldığına ilişkin belirtiler bulunmadığı sürece, yükümlünün özel hayatına ve konut dokunulmazlığına müdahale niteliği taşıyan “arama” denetim yoluna (VUK.m.142 vd.) başvurulamayacaktır. Görüldüğü üzere, vergiyi doğuran olayla ilgili düzenlemeler sadece, devletin vergi alacağını değil aynı zamanda vergi yükümlüsünün haklarını da koruyan bir içeriğe sahiptir.

III. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN ANAYASAL DAYANAĞI

A. Genel Açıklama

En üst hukuk normu olan Anayasa¹⁶⁶, Devletin temel işleyişi, kuralları, kurumları hakkında düzenlemeler getirirken, diğer taraftan da düzenin işleyişi konusunda gerek Devletin (kurumlarının) gerekse de kişilerin sahip olduğu hakları ve sınırlamaları göstermektedir. Bu düzenlemeler sayesinde Devlet kurumları ve kişiler, hak ve sorumluluklarını bilmekte, davranışlarını bu kurallara göre ayarlamaktadır. Nitekim Anayasa, egemenliğin kayıtsız şartsız millete ait olduğunu (Any.m.6/1) belirttikten sonra “*Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.*” (Any.m.6/3) düzenlemesine yer vermektedir. Bu düzenleme, özellikle devlet adına yetki kullanacak kişi ve kurumlara yönelik bir sınırlama getirmekte, kişilerin veya organların kaynağını Anayasa’dan almayan bir yetki kullanmalarını yasaklamaktadır. Devlet yetkisi kullanılmak suretiyle yapılacak bir eylem veya işlemin anayasal dayanağının bulunması gerekli ve hatta zorunludur. Vergilendirme gibi, kişi hak ve özgürlükleriyle doğrudan bağlantılı bir konuda¹⁶⁷ da hiçbir kimse veya organ, kaynağını/dayanağını Anayasa’dan almayan bir yetki kullanamaz. Bu itibarla düzenleme, vergilendirme

¹⁶⁶ “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.” (Any.m.11).

¹⁶⁷ Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 43-44; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 165.

işlemlerinin temeli olan vergiyi doğuran olayın/tipe uygun olayın anayasal dayanağa sahip olmasını gerektirmektedir. Hatta düzenleme bu haliyle, Anayasa'daki diğer düzenlemelerden önce verginin ve bu arada vergiyi doğuran olayın dayanağını oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesindeki "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" düzenlemesi, vergi alacağının ne zaman doğacağını belirlemekle birlikte, vergiyi doğuran olayın anayasal dayanağına da işaret etmektedir. Kanun'a göre, ancak vergi kanunlarının kendisine vergisel sonuçlar bağladığı olayın gerçekleşmesiyle vergi alacağı doğmaktadır. Hükümde geçen "...*vergi kanunlarının*" ifadesi doğrudan anayasal bir ilke olan "verginin kanuniliği ilkesi" ne atıf yapmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi gereğince kanunda düzenlenen bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tekemmülü vergiyi doğuran olayı oluşturmakta ve bu gerçekleşme kendisine isnad edilebilen kişi vergi yükümlüsü statüsüne girmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi, "*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*" (VUK.m.8/1) düzenlemesi ile birlikte değerlendirildiğinde, vergiyi doğuran olayın kanunla düzenlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Vergiyi doğuran olayın anayasal dayanağını oluşturan kanunilik ilkesi, esas itibariyle Anayasa'nın 73'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Ancak verginin temel hak ve özgürlüklere doğrudan müdahale niteliği taşıyan özelliği, Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki düzenlemeleri temel hak ve özgürlüklere müdahaleye izin veren diğer anayasal hükümlerle birlikte ele almayı zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede vergiyi doğuran olayın anayasal dayanağını, Anayasa hükümlerinin sistematik yorumuyla ortaya çıkarmak gerekmektedir.

B. Vergiyi Doğuran Olay-Kanunilik İlkesi Arasındaki İlişki

Verginin kanuniliği ilkesi (Gesetzmäßigkeit der Besteuerung), en genel şekliyle, her verginin kanuni bir dayanağa sahip olması, yürütme ve yargının herhangi bir vergi koyamaması olarak tanımlanabilir¹⁶⁸. Vergi koyma bakımından

¹⁶⁸ Tipke, *Steuerrechtsordnung-I*, s. 128; Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 157; Marx, s. 82.

yasama organlarını yetkilendiren bu tanımlama, aynı zamanda kuvvetler ayrılığına işaret etmektedir. Günümüzde kuvvetler ayrılığının en duyarlı biçimde korunmaya çalışıldığı alanlardan biri olan vergilendirme alanında¹⁶⁹ kanunilik ilkesi, kuvvetler ayrılığı veya kuvvetler dengesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisine yasama organının sahip olmasını ifade etmektedir¹⁷⁰. İdarenin veya yargı organlarının hukuk yaratma yoluyla yükümlülük doğurucu olaylar ihdas etmeleri ve vergi yükümlülerine yük yüklemeleri bu ilke gereğince mümkün değildir¹⁷¹. Kanunilik ilkesi, 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” hükmüyle açık bir şekilde ifade edilmiştir. Gerek Türk Hukuku'nda gerekse mukayeseli hukukta geçmişten bugüne büyük gelişim gösteren kanunilik ilkesi¹⁷², takdiri ve keyfi uygulamaları önleyerek kişi hak ve özgürlüklerini vergisel müdahalelere karşı güvence altına almaktadır¹⁷³. Nitekim Anayasa Mahkemesi de

¹⁶⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 35.

¹⁷⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 35; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 100; Yusuf Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa'ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 13, Ankara, 1996, s. 321; Ahmet Kırmızı, **Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı ve Petrol Arama ve Petrol ile İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu ile Sigorta Denetleme Aidatı Uygulaması**, TBaB. Yayını, İstanbul, 2002, s. 7; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 95; Mehmet Tosuner ve Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan 2004, s. 23; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 76. Federal Alman Anayasası'nda Weimar İmparatorluk Anayasası'nda olduğunun (Art.134) aksine verginin kanuniliği ilkesine açıkça yer verilmiş olmamasına rağmen, bu ilkenin bir dayanağı olarak Federal Anayasa'nın kuvvetler ayrılığını düzenleyen 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrası gösterilmektedir. Bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 154. Kanunilik ilkesinin çeşitli ülkelerin anayasalarında yer alan görünüşleri hakkında bkz. Tosuner ve Öz, s. 24 vd.

¹⁷¹ Hans Wilhelm Kamm, **Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandsbildung und Steuertatbestandlicher Grantiefunktionen**, Innaugural-Diss., Dr. Peter Deubner Verlag, Stuttgart, 1976, s. 86.

¹⁷² Türk hukukunda ve mukayeseli hukukta ilkenin gelişimi için bkz. Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 33, 77 vd.

¹⁷³ Selim Kaneti, “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXI, Nisan 1984, s. 32; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 35; Nevzat Saygılıoğlu, “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=104> Erişim. 24.01.2011; Nevzat Saygılıoğlu, **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, 1987, s. 68; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 322; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 14; Kırmızı, **Verginin Kanuniliği**, s. 7; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 48; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 18-19; Bayraklı, ss. 55-56; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 324; Funda Başaran-Yavaşlar, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Editörler: İlhan Ulusan-Bahri Öztürk, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 156; Ümit Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 51; Garip Ayaz, “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 181, Eylül 1996, s. 61; Uğur Yiğit,

vermiş olduğu bazı kararlarında kanunilik ilkesini, vergilendirme yetkisini keyfi uygulamalara karşı sınırlayan ve bu çerçevede temel hak ve özgürlükler açısından güvence oluşturan bir ilke olarak görmekte ve tanımlamaktadır¹⁷⁴.

Kanunilik ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak vergiyi doğuran olaylar vergi kanunlarıyla düzenlenmelidir¹⁷⁵. Vergiyi doğuran olayın, kişi, konu ve isnadiyet (şahısta gerçekleşme) unsurları bulunduğuna göre, verginin yükümlüsünün, konusunun ve vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında gerçekleşecek olan hukukî ilişkilerin kanunlarla belirlenmesi zorunludur¹⁷⁶.

Anayasa **Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 90.

¹⁷⁴ “...Vergi sisteminin, ilkeleri, kuralları ve unsurlarıyla istikrarlı ve düzenli olması ve bu düzenin korunması asıl olup, yasa koyucu da anayasal ilkeler çerçevesinde bunu sağlamakla ve kurallarını koymakla yükümlüdür. Kanunilik ilkesi, sadece, keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamaları önlemek için değil, aynı zamanda vergi sisteminde adalet, istikrar ve düzenin, vergi yönetiminde de kararlılığın sağlanması amacıyla yöneliktir.” Ay.M. 27.09.2006 gün ve E. 2002/133, K. 2006/91, (RG. 09.12.2006 – 26371). “...Anayasa koyucu her çeşit mali yükümlünün kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek belli bir mali yükümlünün ilgililere yükletilmesine olur vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli neden olamaz. Mali yükümlülerin matrah ve oranları, tarh ve tahakkuk, tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırları gibi çeşitli yönleri vardır. Bu yönleri dolayısıyla yasayla yeterince çerçevelenmemişse kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açabilmesi mümkündür.” Ay.M. 31.03.1987 gün ve E.1986/20, K.1987/9, (AyMKD. Sayı: 23, s. 190). Benzer yöndeki Anayasa Mahkemesi kararları için bkz. Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 322, dn. 203.

¹⁷⁵ Aprath, s. 127; Werner Flume, “Das gesetzliche Steuertatbestand und Grenztatbestände im Steuerrecht und Steuerpraxis”, **StbJb.**, 1967/1968, s. 64; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 100; Kaneti, **Anayasal Temeller**, s. 29; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 321; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 77; Bayraklı, s. 107; Memiş, <http://www.danistay.gov.tr> Erişim. 04.02.2011; Başaran-Yavaşlar, **Müdahalede Sınır**, s. 157; Ayaz, s. 61; Budak, s. 73; Şafak Ertan Çomaklı ve Mehmet Gödekli, **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Yayınları, Erzurum, 2011, s. 43.

¹⁷⁶ “...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım gibi vergilendirmenin temel öğelerinden biri olan zamanaşımının da yasalarla belirlenmesi gerekir”, Ay.M. 15.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146, (RG. 08.01.2010 – 27456). “...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olunmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Ancak, yasa ile her konuyu bütün ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda, çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir.” Ay.M. 15.07.2004 gün ve E.2003/33, K.2004/101, (RG. 02.03.2005 – 25743). “...Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır. Anayasa'nın 73 maddesinin üçüncü fıkrasıyla konulması, değiştirilmesi ya da kaldırılmasının yasayla yapılması zorunluluğu belirtilerek vurgulanan ilke, peşin (geçici) vergide savsaklanmış değildir. Peşin vergi düzenlemesi, yasayla yürürlüğe konulmuştur. Geçici vergi yükümlülükleri, ödeyecekleri peşin bölümün ya da avans oranlarının zamanlarını önceden bilmek durumundadırlar. Yeni kuralda, vergi miktarı,

Vergiye doğuran olayın anayasal dayanağını sadece Anayasa'nın 73'üncü maddesinde aramak kanaatimizce yeterli olmayacaktır. Anayasa'nın sistematigi genel olarak incelendiğinde, temel hak ve hürriyetlere yönelik müdahalelerde zaten kanuna dayanma zorunluluğunun bulunduğu görülmektedir¹⁷⁷. Anayasa'nın 13'üncü maddesine göre, “*Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz*”. Düzenleme gereğince temel hak ve özgürlükler, Anayasa'da belirtilen sınırlama sebeplerine de uyularak ve ancak kanunla sınırlanabilmektedir. Mülkiyet hakkını düzenleyen 35'inci madde ise, “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir*” düzenlemesiyle mülkiyet hakkına yönelen bir müdahalenin de kanuni bir dayanağının bulunması gerektiğine işaret etmektedir. Anayasa'da temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında esas alınan bu kanun/yasa kaydı, kişiler açısından önemli güvenceler sağlamaktadır¹⁷⁸. Özgürlük ve mülkiyete yönelik diğer yasa kayıtları gibi vergi hukukunda da yasa kaydının, biri şekli hukuk devleti anlamında hukukî güvenliği, diğer maddi hukuk devleti anlamında vergide adaleti sağlamaya çalışan iki bileşeni bulunmaktadır¹⁷⁹. Vergi, birçok temel hak ve özgürlüklerle ilişkili olmasına rağmen¹⁸⁰, en çok mülkiyet hakkı ile bağlantılıdır. Vergi mülkiyet hakkına yönelen

salınması, alınma zamanı ile vergi doğuran olay yönünden bir belirsizlik ya da tutarsızlık bulunmamaktadır. Dayanağı yasa olan geçici vergi yönteminin tüm koşulları yine bu Yasa'da gösterilmiştir. Yükümlünün önceki yıla ilişkin olarak kendi bildirdiği kazançta göre belirlenen peşin verginin ödeme zamanları da açıkça belli olduğundan bu konuda herhangi bir aykırılık söz konusu değildir.” Ay.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484).

¹⁷⁷ Zafer Gören, **Temel Hak Genel Teorisi**, 4. Bası, DEÜ. Yayını, İzmir, 2000, s. 98 vd.; A. Şeref Gözübüyük ve Turgut Tan, **İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar**, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 41.

¹⁷⁸ Bülent Tanör ve Necmi Yüzbaşıoğlu, **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 8. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2006, s. 134; Oktay Uygun, **1982 Anayasa'sında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Kitap, İstanbul, 1992, ss. 90-92; İbrahim Ö. Kaboğlu, **Özgürlükler Hukuku**, 4. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998, s. 59; Mustafa Erdoğan, **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, Orion Kitabevi, Ankara, 2007, ss. 121-122; Mustafa Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Orion Yayınevi, Ankara, 2007, s. 192.

¹⁷⁹ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 151.

¹⁸⁰ “Devlet gelir ve giderlerinin söz konusu olduğu her alanda vergi ilişkisi doğal bir sorundur. Vergi düzenlemeleri hemen hemen tüm hak ve özgürlükleri ilgilendirip etkileyen yasama işlemleridir. Devletin, akçalı olanaklarının en önemli kaynağı olmak yönünden vergi, bu hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı, tümüyle ya da bir bölümüyle olanaklı ya da olanaksız kılar. Anayasa'nın 13. maddesi, temel hak ve özgürlüklerle ilgili sınırlama nedenlerini belirleyerek kendi içinde sınırlama olanağını tanıırken bunun Anayasa'nın sözüne ve ruhuna

bir müdahale niteliği taşımakta¹⁸¹, vergi yükümlüsü kanunun açık hükmü gereği belirli bir miktardaki parasal edimi malvarlığından devlet hazinesine aktarmaktadır. Bu düzenlemelerin sistematik yorumundan, verginin ve bu arada vergiyi doğuran olayın, Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan açık düzenleme yanında, temel hak ve özgürlüklerin kanunla sınırlanabileceğini ifade eden 13'üncü, mülkiyet ve miras haklarının kamu yararı amacıyla¹⁸² ancak kanunla sınırlanabileceğini ifade eden 35'inci maddeleri gereğince kanunla düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılabilir.

Alman Anayasası'nda verginin kanuniliği ilkesine açıkça yer verilmiş olmamasına rağmen, doktrinde, bu ilke temel hak ve hürriyetlere kanunlarla müdahaleye cevaz veren hükümlerden çıkarılmaktadır. Kanunilik ilkesinin dayandırıldığı hükümlerden biri, Anayasa'nın 2'nci maddesinin 1'nci fıkrasıdır. Bu hükme göre herkes, başkasının haklarını ihlâl etmemek ve anayasal düzenlemeler ile

uygun olarak yasayla yapılabileceği koşulunu getirmiş, ayrıca demokratik toplum düzeninin gereklerine aykırı olamayacakları ve öngörüldükleri amaç dışında kullanılmayacaklarını vurgulamıştır. Hak ve özgürlüklerin kullanılmasını engelleyen düzenlemeler, önleyen uygulamalar, tümüyle geçersiz kılan oluşumlar, demokratik toplum düzeninin gerekleriyle bağdaşamaz. Güdülen amaç ne olursa olsun, sınırlamalar, özgürlüğün kullanılmasını tümüyle ortadan kaldıracak düzeyde ve ağırlıkta olamaz. Kamu yararı düşüncesine dayanan ceza yaptırımı bile Anayasa'yla belirlenen ayırık durumlar dışında bir hak ve özgürlükten tümüyle ve sonsuz yoksunluğu gerektiremez. Ancak belirli bir sınırlamayı getirebilir ki, bunun da koşulları Anayasa'nın 13. maddesinde temel nedenler olarak sayılmıştır. Hakkı ortadan kaldırıcı nitelikteki aşırı, ölçüsüz sınırlama, Anayasa'ya aykırı ve geçersizdir. Kamusal gereksinimleri karşılamak için kişi ve kuruluşların mal varlıklarının bir bölümünün devlete geçirilmesi, bu yolla kamuya aktarılması anlamındaki "vergi"nin kimi koşullarla anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa'nın bu konudaki ilkelerinin özenle gözönünde tutulması gerekir. Bu doğrultuda vergilendirme işleminin neden ögesini geçerli kılan vergiyi doğuran olay açıkça belirlenecek, yönetim de bu olaya bağlı kalacak, böylece belirlilik ve yasallık ilkeleri korunacaktır. Bu özellikleri gözardı eden oluşumların, vergi niteliği tartışmalı olur. Gelirle vergi arasındaki doğal bağımlılık, gelir ögelerinin benimsenmesiyle değer kazanarak vergiyi hukuksallaştırır." Ay.M. 07.11.1989 gün ve E.1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484). Ayrıca bkz. Thomas Kreppel, "Persönlichkeitsrecht und Abgabepflicht. Das Tatbestandsmäßigkeitssprinzip und die Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers", FS. für Werner von Simson zum 75. Geburtstag, Baden-Baden, 1983, ss. 119-135.

¹⁸¹ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 169; Yaltı, s. 43; Başaran-Yavaşlar, **Müdahalede Sınır**, s. 149; Gamze Gümüşkaya, **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s. 8; Budak, ss. 71-72. "Devletin vergi koyması demek, kişinin malvarlığının konulan vergi miktarı kadar olan kısmından yoksun kalması demektir. Vergilendirme, tüm ekonomik menfaatler anlamında mülkiyet hakkına bir müdahaledir; ancak bu müdahalenin Sözleşme çerçevesinde meşru olup olmadığı ayrıca ölçülür." (Billur Yaltı-Soydan, "Mülkiyet Hakkı versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı", **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, Temmuz 2000, s. 105).

¹⁸² Vergilendirmeyi meşru kılan kamu yararı, verginin "...kamu giderlerini karşılamak üzere..." (Any.m.73/1) alınmasıdır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Başaran-Yavaşlar, **Müdahalede Sınır**, ss. 158-161.

ahlâk kurallarına aykırı olmamak kaydıyla kişiliğini serbestçe geliştirme hakkına sahiptir. Bu çerçevede kişilerin iktisadi eylem (fiil) serbestisi de kişiliğin serbestçe geliştirilmesi hakkının bir sonucu olarak ortaya çıkmakta ve ancak Anayasa'ya uygun düzenlemelerle - Anayasa'ya uygun kanunlarla - sınırlandırılabilir¹⁸³. Anayasa'nın kuvvetler ayrılığını düzenleyen 20'nci maddesinin 3'üncü fıkrası da kanunilik ilkesinin bir dayanağını oluşturmaktadır¹⁸⁴. Mülkiyet ve mirasın teminat altında olduğunu, içeriğinin ve sınırlarının kanunlarla belirleneceğini düzenleyen 14'üncü maddenin 1'nci fıkrası ile, kamulaştırmanın kamunun (genelin) yararı bulunması durumunda ve ancak kanunla ya da kanuna dayanarak yapılabileceğini öngören 3'üncü fıkrası da verginin kanuniliği ilkesine işaret etmektedir¹⁸⁵. Kanunilik ilkesine dayanak yapılabilecek diğer bir hüküm de düzenlediği konu itibarıyla 1982 Anayasası'nın 13'üncü maddesine benzeyen, Anayasa'nın 19'uncu maddesidir. Düzenlemeye göre, bu Anayasa'da belirtilen bir temel hak, kanunla veya kanuna dayanılarak sınırlandırılabilir. Bu kanun genel geçerli bir kanun olup, somut bir duruma özgü bir kanun olmamalıdır¹⁸⁶. Bu düzenlemelerden hareketle Alman doktrininde, bir temel hak sınırlaması olan verginin de bir yasa kaydına (Gesetzesvorbehalt) dayalı olarak konulabileceği kabul edilmektedir¹⁸⁷.

Vergiyi doğuran olayın kanunla konulması zorunluluğuna, verginin kanuni tanımından hareketle de ulaşmak mümkündür. Türk Vergi Hukuku'nda verginin kanuni bir tanımı bulunmamasıyla birlikte, mehzaz Alman Vergi Usul Kanunu'nda verginin bir tanımı yapılmaktadır. Bu tanıma göre, "*Vergiler, gelir elde etmek amacıyla, belirli bir edim (hizmet) karşılığı olarak tanımlanmayan ve bir kamu*

¹⁸³ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 153; Birk, **Steuerrecht**, s. 46. Alman Federal Anayasa Mahkemesi de verginin kanuniliği ilkesinin genel olarak bu düzenlemeden kaynaklandığı görüşündedir. Bkz. BVerfG. 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE. 87, 153 (169).

¹⁸⁴ Dieter Birk, "Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung", **StuW.**, 1989, s. 213; Birk, **Steuerrecht**, s. 46; Heinrich Weber-Grellet, **Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts**, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2001, s. 175; Hey, s. 18.

¹⁸⁵ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 155.

¹⁸⁶ Itiberê de Oliveira Rodrigues, **Gesetzmäßigkeit der Verwaltung – Rechtsdogmatische Grundlagen des Vorrangs und Vorbehalts des Gesetzes im deutschen und brasilianischen Recht**, Inaugural-Diss., Münster, 2005, ss. 88-89; Weber-Grellet, s. 175.

¹⁸⁷ Hensel, s. 48; Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 150; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 120; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 21; Birk, **Gleichheit und Gesetzmäßigkeit**, s. 213; Birk, **Steuerrecht**, s. 46; Brinkmann, ss. 18-19; Weber-Grellet, s. 175; Paul Kirchhof, "Besteuerung nach Gesetz", **FS. für Heinrich Wilhelm Kruse**, Köln, 2001, s. 18; Hey, s. 18; Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 3 Rz. 50; Jochum, s. 44; Horst Schaefer, **Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff**, Peter Lang Europäischer Verlag der Wissenschaften, Frankfurt am Main, 1997, s. 141; Aynı esas Fransa açısından da kabul edilmektedir. (Marx, s. 82).

hukuku tüzel kişisi tarafından, kanunun ödeme yükümlülüğü bağladığı olayı (tipikliği) gerçekleştiren herkese yüklenen parasal edimlerdir.” (AO § 3/1). Hüküm, “*Vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklar, kanunun yükümlülük bağladığı olayın (unsurlar bütünüünün-tipikliğinin) gerçekleşmesiyle doğar”* (AO § 38) düzenlemesiyle birlikte, vergiyi doğuran olayın dayanağının kanun hükmü/kanunilik ilkesi olduğunu göstermektedir. Bu itibarla vergiyi doğuran olay/tipe uygun olay, vergilerin yalnızca kanunun vergi yükümlülüğü bağladığı unsurların (olayın) gerçekleşmesi durumunda alınabileceği (tarhedilebileceği) anlamına gelmektedir¹⁸⁸. Verginin kanuniliği ilkesi ile tipiklik arasında çok sıkı bir bulunmakta¹⁸⁹, kanunla gösterilen olayların/tipe uygun olayların gerçekleşmesi durumunda vergi alacağı doğmaktadır. Bu bakımdan kanunilik ilkesi, normun sahibine vurgu yapan bir yetki belirlemesi olmasına rağmen, tipiklik norm sahibinin yetkisinin içeriğine ilişkindir ve bu yetkinin vergiyi doğuran olay bakımından düzenleme alanını belirlemektedir¹⁹⁰.

C. Vergiyi Doğuran Olay ile İdarenin Kanuniliği İlkesi Arasındaki İlişki

Kanuni idare-idarenin kanuniliği (Gesetzmäßigkeit der Verwaltung), en genel şekliyle, idareye ve idarenin faaliyetlerine kanunun egemen olması olarak tanımlanabilir¹⁹¹. 1982 Anayasası’nın birçok hükmünde idarenin kuruluşunda, işleyişinde ve faaliyetlerinde kanuna bağlılık esasının yer aldığı görülmektedir. Anayasa’nın 8’inci maddesindeki “*Yürütme yetkisi ve görevi, Cumhurbaşkanı ve Bakanlar Kurulu tarafından, Anayasaya ve kanunlara uygun olarak kullanılır ve yerine getirilir*”, 123’üncü maddenin 1’inci ve 3’üncü fıkralarındaki “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir. ... Kamu tüzelkişiliği, ancak kanunla veya kanunun açıkça verdiği yetkiye dayanılarak kurulur*”, 113’üncü maddesindeki “*Bakanlıkların kurulması, kaldırılması, görevleri, yetkileri ve teşkilatı kanunla düzenlenir*” hükümleri, idarenin kanuniliği ilkesini ifade etmektedir.

¹⁸⁸ Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 3 Rz. 133; Brinkmann, s. 6; Hahn, s. 20.

¹⁸⁹ Ceza hukukunda da suç ve cezada kanunilik ilkesi ile tipiklik arasında yakın bir bağ bulunmaktadır. Bu çerçevede, cezayı gerektiren fiiller olarak suçlar ceza kanunlarında tanımlanmakta ve kanunlarda soyut olarak tanımlanan fiillere uyan bir fiilin somut hayatta gerçekleşmesi durumunda tipiklik/tipe uygun eylem gerçekleşmiş olmaktadır. (Keyman, ss. 73-74; Koca ve Üzülmüş, s. 137; Özbek ve diğerleri, Genel Hükümler, s. 197).

¹⁹⁰ Brinkmann, s. 7; Hahn, s. 87.

¹⁹¹ İsmet Giritli, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, 2. Bası, Der Yayınları, İstanbul, 2006, s. 54; Metin Günday, **İdare Hukuku**, 9 Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004, s. 41.

Dolayısıyla idare, her türlü eylem ve işleminde kanuna dayanmak ve kanuna uygun davranmak zorundadır.

İdarenin kanuniliği ilkesinin temel iki boyutu bulunmaktadır. Bunlardan *birincisi*, kanunun üstünlüğü ilkesi olup, idare eylem ve işlemlerinde kanuna uygun davranmak ve kanuna aykırı davranışlardan imtina etmek zorundadır¹⁹². *İkincisi* ise, idarenin eylem veya işlemde bulunabilmesi için yasama organları tarafından çıkarılan kanunlarda bir dayanak bulunması, bu yönde verilmiş bir yetki olması gerekmektedir¹⁹³. Yasama organları tarafından kanunlarla verilen bir yetki bulunmadığı sürece, idarenin kendiliğinden faaliyete geçmesi ve belli bir konuda eylem veya işlemde bulunması mümkün değildir¹⁹⁴.

Vergi idaresi, kanunun üstünlüğü ve idarenin kanuniliği ilkesi gereği, kanuna uygun davranmak zorunda olup, idari işlem ve eylemlerin kanuna aykırı olması mümkün değildir¹⁹⁵. İdare, kanun hükümlerini farklılaştırmak, değiştirmek bir yana uygulamakla yükümlüdür. Bu nedenle idarenin kanuniliği ilkesi, vergi idaresine sadece yetki vermemekte, aynı zamanda kanun hükümlerini uygulama zorunluluğu yüklemektedir¹⁹⁶. Diğer yandan vergilendirme alanında idarenin yetki kullanabilmesi,

¹⁹² Reinhold Zippelius ve Thomas Würtenberger, **Deutsches Staatsrecht**, 32. Auf., Verlag C. H. Beck, München, 2008, s. 115; Pitschas, in: Wolfgang Hoffmann-Riem, Eberhard Schmidt-Aßmann ve Andreas Voßkuhle, **Grundlagen des Verwaltungsrechts**, Band II, Verlag C. H. Beck, München, 2008, s. 1609; Rolf Schmidt, **Allgemeines Verwaltungsrecht**, 11. Auf., Dr. Rolf Schmidt Verlag, Bremen, 2007, s. 73; Rodrigues, s. 41; Marx, s. 68; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 40; Günday, s. 41; Gözler, **İdare Hukuku-I**, s. 138; Saygılıoğlu, **Yasallık İlkesi**, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=104>, Erişim.24.01.2011; Oğuz Sancakdar, **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 51.

¹⁹³ Jarass, in: Jarass ve Pieroth, Art. 20, Rz. 31; Zippelius ve Würtenberger, s. 115; Pitschas, in: Hoffmann-Riem, Schmidt-Aßmann ve Voßkuhle, s. 1609; Schmidt, s. 74; Giritli, Bilgen ve Akgüner, ss. 54-55; Gözübüyük ve Tan, s. 41; Günday, s. 42; Gözler, **İdare Hukuku-I**, s. 136; Memiş, <http://www.danistay.gov.tr> Erişim. 04.02.2011; **Sancakdar**, s. 51, 62.

¹⁹⁴ İdarenin teşkilatlanmasında, eylem ve işlemlerinde kanuna dayanması zorunluluğunun Türk Hukuku'nda iki önemli istisnası bulunmaktadır. Bunlardan ilki, Anayasa'nın 108'nci maddesindeki "*Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinin kuruluşu, teşkilat ve çalışma esasları, personel atama işlemleri Cumhurbaşkanlığı kararnamesi ile düzenlenir.*" hükmü gereği Cumhurbaşkanlığı Genel Sekreterliğinin kuruluş ve işleyişine ilişkindir. Diğeri ise, Cumhurbaşkanı başkanlığından toplanan Bakanlar Kurulu'nun – ilerde açıklanacağı üzere vergisel düzenlemeler dâhil- olağanüstü hal ve sıkıyönetimin gerektirdiği konularda TBMM'den yetki almadan kanun hükmünde kararname çıkarabilmesidir (Any.m.121-122).

¹⁹⁵ Marx, s. 68; Funda Başaran-Yavaşlar, "Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanması Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler", **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 403-404.

¹⁹⁶ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 161; Rodrigues, ss. 47-49.

kanunlarda bu yönde yetki veren açık bir hükmün varlığına bağlıdır. İdarenin kanuni bir yetki olmadan vergi tarhiyatı yapması ve tahsil etmesi, salması mümkün değildir¹⁹⁷.

İdareyi kanuna uygun davranma ve kanuna dayanma yükümü altına sokan idarenin kanuniliği ilkesi, hiç şüphesiz vergi doğuran olayın kanunlarla belirlenmiş olmasını gerektirmekte ve bu olay gerçekleşmedikçe vergilendirme sürecinin başlayamayacağını göstermektedir. Bu açıdan vergiyi doğuran olayın/tipe uygun olayın kanuni düzenlemeler sonucu gerçekleşmesi, idarenin kanuniliği ilkesinin vergi hukukuna bir yansıması olarak görülmelidir¹⁹⁸.

D. Verginin Kanuniliği İlkesinin Boyutları

1. Genel Olarak

Kanunilik ilkesi, vergi hukukunda birçok konu ile doğrudan bağlantılı önemli bir ilkedir. Vergi borcu ilişkisi, şartları kanunlarla belirlenen bir hukukî ilişki olup, kanunlara göre ortaya çıkmakta ve kanun, tarafların iradelerinin ve anlaşmalarının yerine geçmektedir¹⁹⁹. Vergi borcu ilişkisinin kanunlardan kaynaklanan bu özelliği, kanunilik ilkesini vergi hukukunda özel ve ayrıcalıklı bir ilke haline getirmektedir. Vergi borcu ilişkisinin kurulmasında, yürütülmesinde ve nihayet bu borç ilişkisinin sona er(diril)mesinde kanuni düzenlemelerin ve dolayısıyla kanunilik ilkesinin varlığı olmazsa olmaz bir koşuldur. Bu nedenle kanunilik ilkesinin vergi hukukunun birçok konusu ile bağlantılı olması kaçınılmazdır. Başlı başına akademik çalışmalara konu edilebilecek boyutları bulunmakla birlikte, çalışmanın konusu olan vergiyi doğuran olay bakımından bu ilkenin ifade ettiği konuların açıklanması uygun olacaktır. Çalışmanın bu kısmında kanunilik ilkesi ile vergiyi doğuran olayın kesiştiği ve daha önceki açıklamalarda değinilmeyen konular irdelenmeye

¹⁹⁷ Günday, s. 42.

¹⁹⁸ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 161; Schuster, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 38 Rz. 4; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 38, Rz. 33a; Birk, **Steuerrecht**, s. 46; Brinkmann, ss. 6-7; Hahn, s. 77-78; Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 3 Rz. 51, § 38 Rz. 2; Scholtz, in: Karl Koch ve Rolf-Detlev Scholtz, **Abgabenordnung AO**, 5. Auf., Karl Heymanns Verlag KG, Köln-Berlin-Bonn-München, 1996, § 3 Rz. 12; Jochum, s. 17, 44.

¹⁹⁹ Lang, in: Tipke ve Lang, § 38 Rz. 3.

çalışılmaktadır. Bu çerçevede kanunilik kapsamı, sonuçları ve istisnaları, vergiyi doğuran olay özelinde incelenmektedir.

2. Vergiyi Doğuran Olay Açısından Kanun Kavramı

a. Genel Olarak

Temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasında kanunilik ilkesinin özellikle üzerinde durulması gereken önemli bir boyutu, ilkeye biçimsel anlam kazandıran “*kanun*” kavramından ne anlaşılması gerektiğinin ortaya konulmasıdır. Bir temel hak ve özgürlük sınırlandırması olarak verginin ancak kanunla konulabiliyor olması, bu yönde bir incelemeyi zorunlu kılmaktadır. Bu anlamda anayasal insan haklarının yani temel hak ve özgürlüklerin güvencesi olan “*kanun*” kavramının tanımlanmasına ve çerçevesinin çizilmesine ihtiyaç bulunmaktadır. Ancak en baştan belirtilmelidir ki kanun kavramına ilişkin olarak ittifakla kabul edilen bir tanım yapılamamaktadır. Çünkü yapılan tanımların hemen hepsi kanunu ya organik olarak ya da içeriksel olarak ele almaktadır. Kavrama organik açıdan yaklaşıldığında kanunu bir yasama faaliyeti olarak kabul etmek zorunluluğu ortaya çıkarken, içeriksel olarak yaklaşıldığında ise böyle bir zorunluluğun anlamı kalmamaktadır. Dolayısıyla her iki unsuru birden barındırabilecek bir tanım yapılamamaktadır. İşte bu tanımlama güçlüğü nedeniyle “*kanun*” kavramına yaklaşım iki temel başlık altında şekillenmektedir. Bunlardan biri şekli anlamda kanun anlayışı, diğeri ise maddi anlamda kanun anlayışıdır.

b. Şekli Anlamda Kanun

İçerik ve kapsamına bakılmaksızın düzenlemeyi onu yapan organa göre nitelendiren şekli anlamda kanun görüşü, kanunu bir yasama faaliyeti olarak anlamakta ve yasama organı tarafından kanun yapma yöntemine göre çıkarılan her türlü düzenlemeyi kanun olarak kabul etmektedir²⁰⁰. Şekli kanun anlayışı açısından

²⁰⁰ Lang, in: Tipke ve Lang, § 5 Rz. 3; Erdoğan Teziç, **Türkiye’de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İstanbul, 1972, ss. 39-40; Erdoğan Teziç, **Anayasa Hukuku**, 12. Bası, Beta Basım

bir normatif düzenlemenin kanun olup olmadığı tespit edilirken, söz konusu düzenlemenin neyi nasıl düzenlediğiyle ilgilenilmemektedir. Görüşün savunucularına göre, aynı konuyu düzenleyen ve fakat farklı organlar tarafından oluşturulan kaynaklar (kanun, tüzük, yönetmelik vb.) sözkonusu olabilir. Eğer bir düzenleme yasama organlarınca anayasal kanun yapma yöntemlerine göre oluşturulmuşsa, bu düzenlemeyi kanun olarak değerlendirmek gerekmektedir²⁰¹.

c. Maddi Anlamda Kanun

Kanun kavramını maddi açıdan değerlendiren görüşe göre ise, normatif bir düzenlemenin kanun olup olmadığını belirlerken içeriksel bir değerlendirme yapmak gerekmektedir. Maddi kanun anlayışına göre, düzenlemenin hangi organ tarafından gerçekleştirildiğinden ziyade genel ve soyut kurallar içerip içermediğine bakılmalıdır. Eğer bir metin veya hüküm, genel, soyut ve kişisel olmayan düzenlemeler içeriyorsa kanun olarak kabul edilmektedir²⁰². Böyle bir düzenleme, yasama organı tarafından değil, yürütme organı tarafından bir idari düzenleyici işlem olarak yapılırsa dahi maddi bir bakış açısıyla kanun olarak değerlendirilmektedir²⁰³. Bu anlayış çerçevesinde maddî kanun kavramı, genel ve soyut olmaları koşuluyla tüzük, yönetmelik, kanun hükmünde kararname ve hatta tebliğ, genelge gibi düzenleyici işlemleri de kapsamaktadır²⁰⁴.

Yayın Dağıtım, İstanbul, 2007, s. 13; Ergun Özbudun, **Türk Anayasa Hukuku**, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010, s. 217; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 276; Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 4 Rz. 4; Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 133; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 103; Kemal Gözler, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, ss. 399-400, dn. 68; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 323; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 34; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 139.

²⁰¹ Teziç, **Kanun Kavramı**, s. 40.

²⁰² Teziç, **Kanun Kavramı**, s. 33; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 276; Teziç, **Anayasa Hukuku**, ss. 13-14; Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 4 Rz. 4; Giritli, Bilgen ve Akgüner, s. 133; Gözler, **Anayasa Hukuku**, s. 399, dn. 68; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 323; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 34.

²⁰³ Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 4 Rz. 4.

²⁰⁴ Teziç, **Kanun Kavramı**, s. 38. Ayrıca bkz. Teziç, **Anayasa Hukuku**, s. 14; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 139.

d. Mukayeseli Hukuk Örneği Olarak Alman Vergi Hukukunda Durum

Alman hukukunda verginin kanuniliği ilkesine açıkça yer verilmiş olmamasına rağmen, bu ilkenin, Federal Anayasa Mahkemesi ve doktrin tarafından, Anayasa'nın temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına (Art. 2, 14, 19) ve kuvvetler ayrılığına ilişkin hükümleri (Art. 20/3) ile Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) verginin kanuni tanımı yapan 3'üncü ve vergi borcu ilişkisinden kaynakların doğmasını düzenleyen 38'nci maddesi dayanak yapılarak kabul edildiği ifade edilmişti. Vergi Usul Kanunu'nun uygulama alanı açısından "*kanun*" kavramından ne anlaşılması gerektiği ise, 4'üncü maddede düzenlenmiştir. Buna göre, "*Kanun, her bir hukuk normudur*"²⁰⁵. Bu düzenlemesiyle Kanun'un tercih olarak maddi kanun anlayışına yöneldiğini söylemek mümkündür. Bu bakımdan vergi alanına ilişkin düzenlemelerin şekli kanunlar yanında maddi anlamda kanun olarak kabul edilen düzenlemelerle de yapılması mümkündür²⁰⁶. Aslında Kanun'un bu düzenlemesinin, Federal Anayasa'nın 80'nci maddesinin bir sonucu olduğu da söylenebilir²⁰⁷. Maddeye göre, "*Kanunla, Federal Hükümet, Federal bakanlık ve Eyalet Hükümetleri, kararname çıkarmak konusunda yetkilendirilebilir. Ancak verilen yetkinin içeriği, amacı, ölçüsü kanunda belirlenmiş olmalıdır.*"²⁰⁸. Anayasa ile idareye tanınan bu düzenleme yapma yetkisi, Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 4'üncü maddesiyle vergi hukuku açısından da uygulama alanı bulmaktadır. Maddi kanun anlayışı benimsendiğinden, Alman Hukuku'nda vergiye ilişkin düzenlemelerin, yasama organı tarafından çıkarılan şekli kanunlar yanında idari düzenleyici işlemlerle de yapılması mümkündür²⁰⁹.

²⁰⁵ "Gesetz ist jede Rechtsnorm".

²⁰⁶ Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 4 Rz. 2; Schmieszek, in: Dietmar Gosch ve Albert Beermann, **Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar**, 36. Lieferung, Medien-Bonn-Berlin, 2002, § 38 Rz. 23; Jochum, s. 65.

²⁰⁷ Brinkmann, s. 19-20; Schaefer, s. 141. Temel hak ve hürriyetlerin kanunla veya *kanuna dayanılarak* sınırlandırılabilceğini düzenleyen Anayasa hükümleri de (Art. 2, 14, 19) bu durumun gerekçesi olarak gösterilebilir.

²⁰⁸ Bu konuda bkz. Paulick, s. 121. Alman Anayasasının 80'inci maddesinde yer alan üç sınırlama nedenine 1958 Fransız Anayasasında rastlanmadığından, Fransa'da parlamentonun hükümeti herhangi bir sınırlama olmaksızın yetkilendirebileceği kabul edilmektedir. Bu nedenle, Fransa'da vatandaşlar, kanun koyucu tarafından vergiyi doğuran olayın öngörülemeden müdahalelere karşı korunması noktasında, Almanya'daki gibi sıkı bir korumaya sahip değildir. (Marx, s. 102).

²⁰⁹ Alman Hukuku'nda idarenin düzenleyici işlemlerinin vergi hukuku kaynağı olma niteliği hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Hans-Uwe Erichsen, "Verwaltungsvorschriften als

Maddi kanun anlayışı genel olarak benimsenmiş olmakla birlikte, vergiyi doğuran olay bakımından şekli kanun ölçütü benimsenmiştir. Öncelikle belirtilmelidir ki klâsik temel hak müdahaleleri açısından Alman Anayasası ve Alman Federal Anayasa Mahkemesi, şekli bir kanunun varlığını zorunlu görmektedir²¹⁰. Bu zorunluluk, bir temel hak müdahalesi olan vergi açısından da uygulama alanı bulmakta; vergiyi doğuran olay ve vergiyi doğuran olayın önemli unsurları olarak yükümlü, konu, matrah ve oranın²¹¹ yasama organı tarafından çıkarılan şekli bir kanunla düzenlenmesi gerektiği kabul edilmektedir²¹². Dolayısıyla vergiyi doğuran olay ancak şekli kanunlarla belirlenebilmekte ve idari düzenleyici işlemlerle başlı başına vergiyi doğuran olay oluşturulamamaktadır²¹³. Ancak bu durum, idari düzenleyici işlem yapmakla yetkilendirilen organların, net ve açık olmayan vergiyi doğuran olayları daha açık hale getirmek suretiyle kanunları somutlaştırabilme yetkisini de ortadan kaldırmamaktadır²¹⁴.

e. Türk Vergi Hukukunda Durum

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" hükmüne yer verilmek suretiyle, Alman Federal Anayasası'ndan farklı olarak, verginin kanuniliği ilkesi açık bir şekilde düzenlenmiştir. Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması zorunluluğunu ifade eden bu ilke bakımından "kanun" kavramından ne anlaşılması gerektiği, anayasa hukuku ve vergi hukuku kurallarına göre belirlenecektir. Türk Hukuku'nda gerek Anayasa'da gerekse vergi hukukuna ilişkin normatif düzenlemelerde herhangi bir "kanun" tanımına

Steuerungsnormen und Rechtsquellen", **FS. für Heinrich Wilhelm KRUSE**, Köln, 2001, ss. 39-63.

²¹⁰ Jarass, in: Jarass ve Pieroth, Art. 20, Rz. 47.

²¹¹ Bu çerçevede Alman Hukuku'nda geniş anlamda vergiyi doğuran olay kavramının tercih edildiği dikkate alınmalıdır.

²¹² Wernsmann, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 3, Rz. 192; Schaefer, s. 142; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 128; Lang, in: Tipke ve Lang, § 5, Rz. 6; Brinkmann, ss. 20-21; Hahn, ss. 84-84; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 58; Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 3 Rz. 51, § 4 Rz. 11; Jochum, s. 67; Marx, s. 101. Doktrinde hâkim olan bu görüş, Federal Anayasa Mahkemesi'nin kararlarıyla da örtüşmektedir. Bkz. BVerfGE. 49, 89, 126 vd.; 57, 295, 320 vd.; 61, 260, 275; 77, 170, 230 vd.; 84, 212, 226; 88, 103, 116. (Bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 5 Rz. 6).

²¹³ Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 3 Rz. 34.

²¹⁴ Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 59.

rastlanmamakla birlikte, Anayasa, şekli-maddi anlamda kanun ayırımında şekli anlamda kanun anlayışını kabul etmiştir²¹⁵. Anayasa'nın şekli kanun anlayışı kabul ettiği görüşüne bir dayanak olarak temel hakların sınırlandırılmasına ilişkin 13'üncü maddenin gerekçesi gösterilebilir. Gerekçede²¹⁶ “*Maddenin birinci fıkrasında - ancak kanunla – denilmek suretiyle, hak ve hürriyet sınırlamalarının münhasıran kanun konusu olduğu; yani yasama tasarrufundan başka bir düzenleyici tasarrufla (tüzük, yönetmelik vb.) hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmayacağı belirtilmiştir.*” denilmek suretiyle şekli kanun anlayışının kabul edildiği görülmektedir. Anayasa'nın şekli kanun anlayışını kabul ettiği sonucuna, Anayasa'nın 7'nci ve 87'nci maddelerini birlikte değerlendirerek de ulaşmak mümkündür. Anayasa'nın 7'nci maddesine göre, “*Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez*”. 87'nci maddesinde ise Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkileri arasında “*...kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak*” sayılmıştır. Anayasa koyucu, yasama organını olarak Türkiye Büyük Millet Meclisi'ni göstermiş, “kanun koyma değiştirme ve kaldırma” yı Meclis'in görev ve yetkileri arasında saymıştır. Bu hükümler, 1982 Anayasası'nın açık bir şekilde şekli anlamda kanun anlayışını benimsediğini göstermektedir.

Türk Hukuku'nda şekli kanun anlayışı benimsendiği için, vergiler de ancak yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkarılan bir kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir²¹⁷. Bunun zorunlu bir sonucu olarak vergiyi doğuran olay ve unsurları (yükümlü, konu ve isnad edilebilecek olay veya

²¹⁵ Özbudun, s. 206; Tanör ve Yüzbaşıoğlu, s. 276; Teziç, **Anayasa Hukuku**, s. 14; Uygun, s. 92; Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, s. 258; Erdoğan, **İnsan Hakları**, s. 122; Gözler, **Anayasa Hukuku**, ss. 399-400, dn. 68; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 34. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ise, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nde işaret edilen kanun kavramını şekli değil, maddi anlamda yorumlamaktadır. Buna göre, temel hakları sınırlayan düzenlemelerin (vergisel düzenlemeler dâhil) bir parlamento işlemi olması şart değildir. Sözleşme'nin işaret ettiği kanun, türü ne olursa olsun (kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, yerleşik içtihat vb.) soyut norm koyan işlemlerdir. (Erdoğan, **İnsan Hakları**, s. 122; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 270-271; Yaltı-Soydan, **Mülkiyet Hakkı**, s. 109; Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s. 98, dn. 488; Gümüşkaya, ss. 122-123).

²¹⁶ Madde gerekçesi için bkz. Uygun, s. 92.

²¹⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 35; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 103; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 323; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 16; Saban, **Vergi Hukuku**, ss. 34-35; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 140; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 94. Şekli anlamda kanun, aynı zamanda içerik itibarıyla maddi anlamda kanun özelliği de taşıdığı için (Bkz. Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 4 Rz. 4) “vergiler - ve bu arada vergiyi doğuran olaylar - şekli ve maddi anlamda kanunla konulabilir” ifadesi kullanılmamıştır. Bu sonuca şekli anlamda kanunun, genel, soyut olması ve şahsi olmaması gibi özellikleri (Bkz. Teziç, **Kanun Kavramı**, s. 47) nedeniyle de ulaşmak mümkündür.

işlemler), Meclis'te kanun yapma sürecinden geçerek kabul edilen şekli bir kanunla düzenlenmelidir.

3. Kanunun Uygulanmasına Bütçe Kanunu ile İzin Verilmesi (Ön-izin İlkesi)

1982 Anayasası'na göre, “Devletin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzelkişilerinin harcamaları, yıllık bütçelerle yapılır. Mali yıl başlangıcı ile merkezi yönetim bütçesinin hazırlanması, uygulanması ve kontrolü kanunla düzenlenir” (Any.m.161/1-2). Bu hükmüyle Anayasa, devlet gelirlerinin toplanmasını ve harcamaların yapılmasını, yasama organının bütçe kanunuyla uygun bulması koşuluna bağlamıştır. Nitekim bu husus, bütçenin hazırlanması, uygulanması ve kontrolüne ilişkin temel kanun olan 5018 Sayılı Kanun'da “Bütçeler, ait olduğu yıl başlamadan önce Türkiye Büyük Millet Meclisi veya yetkili organlarca kabul edilmedikçe veya onaylanmadıkça uygulanamaz.” (KMYKK.m.13-i) şeklinde açıkça ifade edilmiştir. Devlet giderlerine ilişkin hükümler bütçe hukukunun kapsamında yer aldığından, çalışmanın konusunu aşmaktadır. Burada, vergiyi doğuran olayın ilgili bulunduğu kamu geliri olan vergi gelirine ilişkin kanunilik ilkesinin ve ilkenin bütçe kanunu ile ilgisinin de ortaya konulması gerekmektedir.

Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun “Tanımlar” kenar başlıklı 3'üncü maddesinin (i) bendine göre, “Kamu geliri: Kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirler, faiz, zam ve ceza gelirleri, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirler, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirler, sosyal güvenlik primi kesintileri, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri” ifade etmektedir. Tanımda geçen “kanunlarına” ifadesinin verginin kanuniliği ilkesi gereğince yasama organı tarafından vergi koyan kanunları işaret ettiği şüphesizdir. Bu açıdan kamu geliri olan verginin yasama organı tarafından kabul edilmesi yetmemekte, Anayasa ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu hükümleri gereğince, verginin bütçe geliri olarak toplanmasına izin verilmesi gerekmektedir. Kamu gelirlerinin ve bu arada vergilerin toplanmasına izin verecek olan kanun ise, ilgili yılın bütçe kanunudur. 5018 Sayılı Kanun, vergi, resim, harç ve benzeri mali

yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilceğini belirttikten sonra, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanaklarının bütçelerinde gösterileceği düzenlemesine yer vermektedir (KMYKK.m.37/1-2). Dolayısıyla kamu idarelerinin gelir (ve bu arada vergi) toplamalarına ilişkin kanuni dayanakların bütçe kanununun (c) cetvelinde gösterilmesi gerekmektedir. Bir tanım yapmak gerekirse, yasama organı olan parlamentonun yürütme organına, belirli bir mali yıla yönelik, gelir toplama ve harcama yapmaya yönelik, bütçe kanununu onaylamak suretiyle verdiği izin ön-izin veya önceden izin olarak adlandırılmaktadır²¹⁸. Bir vergi borcunun doğması için, vergi yükümlülüğü getiren bir kanunun hükmünün bulunmaması yetmemekte; bu vergi kanunu hükmünün uygulanmasına bütçe kanunu ile ön-izin verilmiş olması gerekmektedir²¹⁹. İlke, vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılması gereğini ifade eden kanunilik ilkesi ile birlikte, siyasal iktidarların keyfi uygulamalarını engellemekte, mali yükümlülüklerin öngörülebilir olmasını sağlamakta ve böylece hukuki güvenlik ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmektedir²²⁰. Ayrıca bu ilkeyle birlikte kamu maliyesinin parlamento tarafından kontrolü de bir ölçüde sağlanmış olmaktadır²²¹. Eğer verginin tarh ve tahsiline bütçe kanunuyla izin verilmemişse, o verginin dayanağı olan vergi kanunu yürürlükten kalkmış sayılmamakta; ancak uygulanması o mali yıl için ertelenmiş olmaktadır²²².

²¹⁸ Bkz. Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 104; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 323; Gülsen Güneş, “Hukuksal Teknik Açısından -Önceden İzin İlkesi- nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi”, **Anayasal Mali Düzen - 13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1998, s. 176; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 98, 253; M. Kâmil Mutluer, “Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007, ss. 409-410; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, ss. 230-231; Burak Pınar, **Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi**, Doktora Tezi, İzmir, 2009, s. 67.

²¹⁹ Bu açıdan vergi kanununun uygulanmasına bütçe kanunu ile izin verilmiş olması zorunluluğu, vergi borcunun doğması için ön koşul (şart) olarak kabul edilmektedir. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 21).

²²⁰ Güneş, Önceden İzin, s. 179; Ersan Öz, “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 201, Haziran 2005, ss. 144-145.

²²¹ Bkz. ve karşı. Nami Çağan, “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamenter Kontrolü”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 2, Ankara, 1985, s. 214.

²²² Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 104. Bazı kanunların isimlerinin unutulması ve böylece o kanunların uygulanamamasının önüne geçilmesi veya yıl içinde getirilecek yeni mali yükümlülüklerin uygulanmasına olanak sağlanabilmesi amacıyla, bütçe kanunlarının (c) cetvellerinin sonunda, “diğer mevzuat” vb. ifadelerle yer verildiği görülmektedir. Bu tür hükümler, vergi yükü açısından belirsizlik yaratmakta, belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerini zedelemektedir. (Bkz. Yusuf Karakoç, “Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi”, **Legal Mali Hukuk**, Sayı: 11, Kasım 2005, s. 2959; Öz, **Kanunilik İlkesi ve Bütçe**, s. 145; Taylar, **Hukuki Güvenlik**, s. 211)

Ön-izin ilkesi vergiyi doğuran olay özelinde değerlendirildiğinde de yukarıda belirtilen sonuçlara ulaşılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve dolayısıyla vergiyi alacağının doğabilmesi için, vergiyi doğuran olayı düzenleyen vergi kanununun uygulanmasına bütçe kanunu ile izin verilmiş olması gerekmektedir. Eğer bir vergi kanununa bütçe kanununun (c) cetvelinde yer verilmemişse, kanunda vergiyi doğuran olay olarak düzenlenen olayların gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması, vergiyi doğuran olay kabul edilemeyecektir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'na bütçenin (c) cetvelinde yer verilmemişse, o yıl içinde gerçek kişilerin “gelir elde etmesi” vergilendirilmesi gereken bir vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilemeyecektir. Dolayısıyla ön-izin ilkesi, vergi kanunlarının uygulanmasına izin verilmesi suretiyle, vergiyi doğuran olayların da gerçekleşmesini ve böylece vergi alacağının doğmasını sağlamaktadır.

4. İlkenin Kapsamı

a. Genel Olarak

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” düzenlemesiyle, verginin kanuniliği ilkesi ana hatları ile anayasal düzenlemeye kavuşturulmuştur. Anayasa'da bir cümle ile ifade edilen bu ilke oldukça geniş kapsamlı olup, kapsamının belirlenmesi vergi hukuku doktrini ve uygulamasına bırakılmıştır. Anayasal düzenleme incelendiğinde, ilkenin kapsamının iki bakımdan belirlendiği görülmektedir. Birinci belirleme “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler...*” denilmek suretiyle mali yükümlülük türleri açısından; ikinci belirleme ise, “*...konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” ifadesiyle düzenleme yapma amacı bakımından yapılmıştır. Bu belirlemeler ışığında kanunilik ilkesinin kapsamının vergiyi doğuran olay bakımından arz ettiği özelliklerin incelenmesi, çalışma açısından yararlı olacaktır.

b. Mali Yükümlülük Türleri Bakımından

Verginin kanuniliği ilkesi olarak ifade edilen ilke, geniş anlamda bütün mali yükümlülükler²²³ bakımından kanunla düzenlenme zorunluluğunu ifade etmektedir. Kamu gücü kullanılarak kişi hak ve özgürlüklerine yapılacak müdahalelerin kanun (yasa) kaydına dayanmak zorunda olması, mali yükümlülüklerin de kanunla düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu açıdan başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıyan mali yükümlülüklerin kanunla düzenlenmesi, daha önce de ifade edildiği gibi, kişiler açısından bir güvence sağlamaktadır. Kanunilik ilkesinin kapsamına giren ve bu bağlamda müdahale niteliği taşıyan mali yükümlülükler, Anayasa’da vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler olarak ifade edilmektedir.

Türk Hukuku’nda herhangi kanunda tanımlanmayan *vergi kavramı*²²⁴, vergi hukuku doktrini ve yargı organları tarafından tanımlanmaktadır. En genel şekliyle vergi, devlet veya devletten aldığı yetkiye dayalı olarak kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak veya kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve kanuni esaslara uymak kaydıyla, hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın, geri vermemek üzere gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan topluluklardan aldığı para tutarları olarak tanımlanabilir²²⁵. Tanımlama konusunda doktrinde hemen hemen

²²³ Kamusal yük (yüküm), hem parasal hem de bedensel yükümlülükleri kapsamına alan bir üst kavram olup, kamusal mali yükümlülükler, para ile ödenen kamusal yükümlülüklerin tamamı ifade etmektedir. (Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 3, Rz. 6, 6a; Funda Başaran, “Anayasa Temelinde – Benzeri Mali Yükümlülük – Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, Temmuz 1998, s. 117).

²²⁴ Verginin tanımına mehz Alman Vergi Usul Kanunu’nda yer verilmektedir. Buna göre, “*Vergiler, gelir elde etmek amacıyla, belirli bir edim (hizmet) karşılığı olarak tanımlanmayan ve bir kamu hukuku tüzel kişisi tarafından, kanunun ödeme yükümlülüğü bağladığı olayı (tipikliği) gerçekleştiren herkese yüklenen parasal edimlerdir.*” (AO § 3/1). Bu hüküm, bütün kamusal mali yükümlülüklerin tipe uygunluğu için dayanak olarak gösterilmektedir. Bkz. Peter Selmer, “Zur Tatbestandmäßigkeit öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten”, **FS. für Christian Starck zum siebzigsten Geburtstag**, 2007, s. 438 vd.

²²⁵ Bu tanım ve benzer yönde vergi tanımları için bkz. Neumark, s. 61; Nadaroğlu, s. 193; Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 18; Aksoy, s. 140; Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 22; Uluatam, s. 265; Uluatam ve Methibay, s. 7; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 23; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 4; Oktar, s. 4; Mutluer, Öner ve Kesik, s. 216; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 173.

ittifak olduğu ve yargı organlarının özellikle de Anayasa Mahkemesi'nin verginin tanımı konusunda doktrini takip ettiği söylenebilir²²⁶.

Harç, kamu gücüne dayalı olarak kamu harcamalarının finansmanı için, kamu kurum veya kuruluşlarının belirli edimleri veya belirli kamu hizmetlerinden yararlanma karşılığı alınan paralardır²²⁷. Tanımından da anlaşılacağı üzere, vergi ile harç arasındaki temel farklılık, harcın bir kamu hukuku kişisi tarafından sunulan kişisel-isnad edilebilir bir kamu hizmetinden kaynaklanması noktasında ortaya çıkmaktadır²²⁸. Harçlar Kanunu'nun gerekçesinde de harcın belirli bir kamu hizmetinden yararlanmanın karşılığı olarak alındığına vurgu yapılmakta²²⁹ ve Anayasa Mahkemesi kararlarında da benzer yönde harç tanımı yapılmaktadır²³⁰.

Resim, kamu gücüne dayalı olarak kamu harcamalarının finansmanı amacıyla belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlarca verilen izin

²²⁶ “*Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzelkişilere mali güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Belirli bir hizmetten doğrudan yararlanma karşılığı olmayan vergi tüm kamu hizmetleri için yapılan giderlere ortak katılma payıdır.*” Ay.M. 28.09.1995 gün ve E.1995/24, K.1995/52, (RG. 11.06.1998 – 23369). “*Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı irade ile herhangi bir karşılığa bağlı olmadan belirli kurallara göre kişi ve kurumlardan aldığı iktisadi değerlerdir.*” Ay.M. 11.03.2003 gün ve E.2002/55, K.2003/8, (RG. 16.12.2003 – 25318). “*Vergi, devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağıdır. Devletin egemenliğini sürdürebilmesi ve Anayasa'nın 48. maddesinde belirtilen hedeflere ulaşabilmesi için düzenli mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devletin kendisine yüklenen görevleri ve istenilen kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi için bu hizmetlere karşılık olan kaynakları vergilendirme yetkisini kullanarak sağlaması gerekmektedir. Bu yönden vergilendirme yetkisinin kullanılması, siyasal ve ekonomik bir zorunluluktur. Yasakoyucu, devletin bu amacı gerçekleştirmesi yönünde millî ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun olarak anayasal sınırlar içinde kimi düzenlemeler getirebileceği gibi bunları değiştirmeye ve kaldırmaya da yetkilidir.*” Ay.M. 11.12.1996 gün ve E.1996/49, K.1996/46, (RG. 02.12.2000 – 24248).

²²⁷ Nadaroğlu, s. 194; Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 19; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 5; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 102; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 5; Burak Pınar, **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, s. 3.

²²⁸ Lang, in: Tipke ve Lang, § 3, Rz. 20.

²²⁹ Gerekçede harç, “*Fertlerin özel menfaatlerine ilişkin olarak, kamu kurumları ve hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında yapılan ödeme*” olarak tanımlanmaktadır. (Başaran, s. 121).

²³⁰ “*...Gerçekten, Anayasanın 61 inci maddesinde, Devletin, kanunlarla (harç) niteliğinde gelir sağlayabileceği açıkça gösterilmiş olduğuna idare hukukunun ve maliye biliminin genel kurallarına göre de, bazı kamu hizmetlerinden doğrudan doğruya yararlanan kişilerden kanunla belirtilen miktarlarda alınan ve özel nitelikte bir çeşit vergiden ibaret olan paralar (harç) olarak adlandırılmakta bulunduğu göre...*” Ay.M. 24.10.1974 gün ve E.1974/31, K.1974/43, (RG. 25.02.1975 – 15160); “*...Harç; kimi kamu hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı olarak tahsil edilen kamu gelirleridir. Ödenen vergiler bakımından, vergi mükelleflerinin bireysel bir hizmet ya da karşılık talep etme haklarının bulunmamasına karşın, harçlar belirli bir kamu hizmetinden yararlanmanın (tapu, pasaport gibi) karşılığıdır...*” Ay.M. 01.04.2004 gün ve E.2003/9, K.2004/47, (RG. 05.11.2004 – 25634).

karşılığında alınan paralar olarak tanımlanmaktadır²³¹. Bazen vergi bazen de harç nitelikli mali yükümlülüklerin karşılığı olarak kullanıldığı için belirsiz bir hukuki kavram olarak nitelendirilen²³² resim adı altındaki düzenlemelerin bir bölümü kaldırılmış, bir bölümü de vergi olarak yeniden düzenlenmiştir²³³.

Benzeri mali yükümlülük, Anayasa’da kullanılan bir kavram olmasına rağmen, kavram, kavramın içeriği ve unsurları konusunda doktrinde ve yargı kararlarında bir ittifak bulunmadığı için belirsiz bir hukukî kavram olarak nitelendirilmektedir²³⁴. Öncelikle belirtilmelidir ki kavram konusundaki tartışmalar, çalışmanın içeriğini aşan ve özel çalışma gerektiren bir konudur. Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararında benzeri mali yükümlülük kavramını, vergi-resim-harç benzeri mali yükümlülük olarak nitelendirmekte ve “...*Vergi, resim, harç benzeri malî yükümlülük ise; kişilerden yapılan kamu hizmetleri karşılığında ya da bir hizmet karşılığı olmaksızın kamu gücüne dayanılarak alınan paralardır. Benzeri malî yükümlülük kimi zaman vergi, harç ve resim'in özelliğini ayrı ayrı yansıtırken kimi zaman da verginin harç ve resim'in ortak öğelerini taşıyabilir.*” şeklinde bir belirleme yapmaktadır²³⁵. Bir görüşe göre²³⁶, terimler farklılaştırılrsa da aslında bu terimler devletin vergi dışında yükümlülük yaratma, kamu harcamalarına yeni ortaklar bulma çabasından başka bir şey olmadığından kavram olarak “vergi benzeri mali yükümlülük” kavramı tercih edilmelidir. Diğer bir görüş ise²³⁷, kavramın kendine özgü bir kavram olduğunu, “benzeri” kelimesinin sınırlayıcı ve dar yorumlanmaması gerektiğini, vergi, resim, harç olmayıp da bunların benzeri olan her yükümlülüğün “benzeri mali yükümlülük” olarak nitelendirilemeyeceğini belirtmekte ve kavram olarak “grup bağlantılı mali yükümlülük” kavramını önermektedir. Alman Hukuku’nda²³⁸ da özel malî yükümlülükler (Sonderabgaben)

²³¹ Nadaroğlu, s. 196; Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 19; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 6; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 104; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 4. “...*Resim; bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödeme şeklinde tanımlandığı gibi harca benzer biçimde kamu kuruluşlarında görülen hizmetin ve yapılan giderlerin karşılığı olarak yalnız o işle ilgili gerçek ve tüzelkişilerden sağlanan gelirler şeklinde de açıklanmaktadır.*” Ay.M. 01.04.2004 gün ve E.2003/9, K.2004/47, (RG. 05.11.2004 – 25634).

²³² Bkz. Başaran, s. 123.

²³³ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 5.

²³⁴ Başaran, s. 114.

²³⁵ Ay.M. 01.04.2004 gün ve E.2003/9, K.2004/47, (RG. 05.11.2004 – 25634).

²³⁶ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 11.

²³⁷ Başaran, s. 116.

²³⁸ Lang, in: Tipke ve Lang, § 3, Rz. 24 vd.; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 3, Rz. 28 vd.; Birk, **Steuerrecht**, s. 34 vd.

adı altında kabul edilen benzeri mali yükümlülük, mali yükümlülük borçlusuna genel vergi yükümlülüğü yanında ek özel bir yük getirmektedir²³⁹. En önemli kamu gelirinin vergi olduğu ve terim farklılaştırmalarının vergi dışındaki diğer kamu gelirlerinin vergilerin tâbi olduğu hukuk düzeni içine alınmasını amaçladığı gerçeğinden²⁴⁰ hareketle, “*diğer mali yükümlülükler*” kavramının kullanılması da uygun bir çözüm olarak görünmektedir²⁴¹. Bir ödemenin benzeri mali yükümlülük olup olmadığı belirlenirken, vergilendirme ilkeleri ve verginin unsurları ölçüt alınabilir. Yapılan ödemenin verginin unsurlarına benzer özellikler taşıyıp taşımadığı belirlenirken, ödemenin bütün unsurları taşıması aranamayacak, aksi takdirde benzeri teriminin bir anlamı kalmayacaktır²⁴². Anayasa Mahkemesi’nin denetimine konu olmuş bazı kanunlarla ilgili değerlendirmelerde²⁴³, çarşı ve mahalle bekçilerine mahalle sakinleri tarafından ödenen ücret; belediyelerce yer altı sularından kullanma ve sanayi suyu olarak faydalananlardan alınan ücret; belediyelerce yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınan harcamalara katılma payı, Elektrik Enerjisi Fonu gelirleri arasında bulunan elektrik enerjisi satış tarifelerinde yer alan fon payı²⁴⁴, sekiz yıllık temel eğitim için alınan eğitime katkı payı, ticaret ve sanayi odalarının gelirleri arasında yer alan munzam aidat, ticaret ve sanayi odalarının tüzükte gösterilecek belgelerinden alınan belge harçları, ticaret borsaları muamele tescil ücreti, ziraat odalarının giriş ücreti ve yıllık aidatı, barolara giriş keseneği ve yıllık kesenek²⁴⁵, kılavuzluk ve römorkaj hizmeti vermekte olan kamu ve özel kurum ve kuruluşların bu hizmetlerinden elde ettikleri aylık gayrisafi hâsılatın % 6,5 oranında alınan devlet payı²⁴⁶, gelir ve kurumlar vergileri üzerinden

²³⁹ Jochum, s. 27.

²⁴⁰ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 11.

²⁴¹ Bu amaçla Anayasa’da vergi ödevine ilişkin yapılacak düzenlemelerde, verginin kanuniliğine ilişkin hükmü, “*Vergi ve diğer (kamusal) mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır*” şeklinde ifade etmek yönünde bir öneri getirmek de mümkündür.

²⁴² Saban, **Vergi Hukuku**, ss. 10-11; Yaltı ve Özgenç, s. 10.

²⁴³ Bu konuya ilişkin bir tablo için bkz. Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, ss. 34-35.

²⁴⁴ Fon gelirleri, kamu gücünün kullanılmasına ve zora dayanan yükümlülükler oldukları ölçüde, Anayasa’nın 73’üncü maddesi anlamında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülük kapsamında düşünülmelidir. (Nami Çağan, “Anayasa Yöntünden Fonlar”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 3, Ankara 1986, s. 115).

²⁴⁵ Barolara giriş keseneği ve yıllık keseneğin benzeri mali yükümlülük niteliği hakkında bkz. Yaltı ve Özgenç, ss. 5-10.

²⁴⁶ “...İdareden alınan izin çerçevesinde yürütülen kılavuzluk ve römorkaj hizmetlerinden elde edilen gelirin aylık gayri safi tutarının belli bir yüzdesinin Devlet payı olarak alınması şeklindeki itiraz konusu kuralla öngörülen yükümlülük, vergi kavramı ile birebir örtüşmeyen, bir izne

belirli bir oranda hesaplanan fon payı²⁴⁷, benzeri mali yükümlülükler örnek olarak gösterilebilir.

Verginin kanuniliği ilkesi, mali yükümlülük türleri bakımından, yukarıda ifade edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri kapsadığından, mali yükümlülüğü doğuran olayın (vergi açısından vergiyi doğuran olayın) kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın unsurları olarak, vergi ödemekle yükümlendirilen kişinin, verginin konusunun ve şahısta gerçekleşmesi sonucunda kişiyi vergi yükümlüsü statüsüne sokan hukukî ilişkinin (isnadiyetin) kanunlarla belirlenmesi, ilkenin zorunlu bir sonucu olup hukukî güvenlik ve belirlilik ilkelerinin gerçekleşmesine de hizmet etmektedir.

c. Düzenleme Yapma Amacı Bakımından

1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası, "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" düzenlemesiyle²⁴⁸, sadece mali yükümlülük türleri bakımından kanunilik ilkesine işaret etmemekte, aynı zamanda mali yükümlülüklerin konulmasının, değiştirilmesinin veya kaldırılmasının da kanunla mümkün olabileceğini düzenlemek suretiyle, vergi kanununun amacını da belirlemektedir²⁴⁹.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergi, ancak yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından çıkarılacak şekli bir kanunla konulabilmektedir. Verginin kanunla konulmuş sayılabilmesi için, vergi konusunun kanunla belirlenmesi

dayalı faaliyetten alınması nedeniyle resme, genel bütçeli idare saymanlıklarınca tahsil edilerek yarısının genel kamu hizmetleri için kullanılması ve diğer yarısının da kendisi de genel bütçeli idare olan Denizcilik Müsteşarlığı bünyesinde faaliyet gösteren Denizcilik Müsteşarlığı Döner Sermaye İşletmesi'ne aktarılması nedeniyle de vergiye benzemektedir. Kamu gücüne dayalı olarak, tek taraflı bir iradeyle ve gereğinde zorla alınan söz konusu pay, belirtilen özellikleriyle "benzeri malî yükümlülük" kavramı içinde değerlendirilebilecek bir kamu geliri niteliği taşımaktadır." Ay.M. 01.04.2004 gün ve E.2003/9, K.2004/47, (RG. 05.11.2004 – 25634)

²⁴⁷ "...Gelir ve kurumlar vergileri üzerinden belirli bir oranda hesaplanan fon payı hukuksal niteliğiyle Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında vergi benzeri bir mali yükümlülüktür. Anayasa'da vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin fon payı uygulaması için de gözetilmesi zorunludur." Ay.M. 20.03.2008 gün ve E.2004/94, K.2008/83, (RG. 01.07.2008 – 26923)

²⁴⁸ 1961 Anayasası'nda (m.61/son), "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur*" şeklinde yer alan hüküm, 1982 Anayasası'nda, verginin değiştirilmesi ve kaldırılmasını da içerecek şekilde düzenlenmiş; böylece "kanunla konulur" ifadesinin kapsamının belirlenmesi konusunda ortaya çıkan/çıkması muhtemel sorunlar önlenmek istenmiştir.

²⁴⁹ Bu hükmün, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak yetkisinin Türkiye Büyük Millet Meclisine ait olduğunu ifade eden Anayasa'nın 87'nci maddesi ile anlam olarak örtüşen bir hüküm olduğu söylenebilir.

yeterli olmayıp, verginin kurucu bütün unsurları da kanunlarla belirlenmelidir²⁵⁰. Nitekim Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlarında verginin temel unsurları olarak konu, yükümlü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, muafiyet ve istisnaların kanunda yer almasını verginin konulmuş sayılması için zorunlu görmektedir²⁵¹.

Verginin değiştirilmesi, Anayasa'nın açık hükmü gereği, bu yönde bir kanun çıkarılmasına bağlıdır. Vergi kanunlarında yapılacak değişiklikler, mevcut vergi düzenini tamamlayıcı nitelikte olan yeni vergiler ihdas edilmesi şeklinde olabileceği gibi, mevcut vergilerin yapılarında değişiklik yapma şeklinde de olabilmektedir²⁵². Dolayısıyla çağın, ekonominin ve ticari hayatın gerekleri doğrultusunda vergi kanunlarında değişiklikler yine kanunla yapılabilir²⁵³. Ancak bu noktada, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, oran ve indirimlerine ilişkin olarak vergi kanunlarının belirlediği alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na tanınan Anayasal düzenleme yetkisinin (Any.m.73/4), “verginin değiştirilmesi” yetkisinin belirtilen konularda daha çok Bakanlar Kurulu tarafından kullanılması sonucunu doğurduğunu da hatırlatmak gerekmektedir.

Kanunla konulan ve değiştirilebilen bir vergi, ancak kanunla kaldırılabilir²⁵⁴. Yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi, vergi

²⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 14; Ahmet Kumrulu, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜHFD.**, Cilt: XXXVI, 1979, Sayı: 1-4, s. 150; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 324. Ayrıca bkz. Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 133; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 35; Ayaz, s. 61; Abdullah Tekbaş ve Ersan Öz, “Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 178, Temmuz 2003, s. 177; Abdullah Kütükçü, “Bakanlar Kurulu’nun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4’e Göre Sahip Olduğu Yetkiler”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 207, Kasım 1998, s. 129; Adnan Gerçek, “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından İnceleme”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 204, Eylül 2005, s. 109.

²⁵¹ “...Anayasa'nın 61. maddesinin son fıkrasına göre, vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur. Anayasa koyucunun, her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını buyururken, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması ereğini güttüğünde kuşku yoktur. Kanun, koyucunun yalnız konusunu belli ederek ya da tüzükte belli ettirerek bir malî yükümlün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeter neden olamaz. Malî yükümlerin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, yaptırımları ve zamanaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bir malî yüküml bu yönleri dolayısıyla, kanunla yeterince çerçevelenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalara yol açılabilmesi olasıdır. Bu bakımdan yükümler bellibaşlı öğeleri de açıklanarak ve çerçeveleri keskin çizgilerle belirtilerek kesinlikle kanunlarla düzenlenmelidir.” Ay.M. 29.11.1977 gün ve E.1977/109, K.1977/131, (RG. 08.03.1978 – 16222). Benzer yönde bir değerlendirme için ayrıca bkz. Ay.M. 31.03.1987 gün ve E.1986/20, K.1987/9, (RG. 28.05.1987 - 19473).

²⁵² Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 28.

²⁵³ Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 119.

²⁵⁴ Bu konudaki tek istisna, Anayasa'ya aykırı görüldüğü için Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilen vergi kanunu hükmünün, iptal kararının Resmi Gazete'de gerekçeli olarak yayımlandığı

kanunu hükmünü yine bir kanun hükmüyle açıkça veya zımnen kaldırma yetkisine sahiptir. Verginin kaldırılması, bir verginin tamamının kaldırılması şeklinde genel, verginin belirli unsurlarının kaldırılması şeklinde özel bir sonuç elde etmeye yönelik olabilir. Anayasa Mahkemesi bir kararında, Bakanlar Kurulu'na vergi oranlarını sıfıra kadar indirme yetkisi veren kanun hükmünü Anayasa aykırı görmemiş, oranı sıfıra kadar indirme yetkisinin verginin kaldırılması veya yasama yetkisinin devri anlamına gelmediğini vurgulamıştır²⁵⁵.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin konulmasının, değiştirilmesinin veya kaldırılmasının bir yasama tasarrufu olan kanunla yapılabilmesi anlamına gelen kanunilik ilkesi, özelde, bu mali yükümlülükleri doğuran olaylar bakımından da geçerlidir. Bu nedenle, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükleri doğuran olay (dar anlamıyla vergiyi doğuran olay) ancak kanunla konulmakta; vergiyi doğuran olay bakımından yapılacak değişiklikler veya vergiyi doğuran olayın kaldırılması (veya daraltılması) yine kanunla yapılacak düzenlemeyle mümkün olmaktadır.

5. İlkenin Sonuçları

a. Genel Olarak

Temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıması nedeniyle verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yasa kaydına bağlı olması anlamına gelen verginin kanuniliği ilkesi, doğal olarak birçok hukukî sonucu da beraberinde getirmektedir. Verginin kanuniliği ilkesinin esas itibarıyla iki anlamı

tarihte (1 yılı geçmemek üzere özel bir yürürlük tarihi belirlenmişse bu tarihte) yürürlükten kalkmasıdır (Any.m.153/3). Anayasa Mahkemesi'nin bu yöndeki iptal kararı, “*kaldırma*” niteliği taşımaktadır. (Bkz. Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 150-151; Ayrıca bkz. Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 325).

²⁵⁵ “...Öte yandan, vergi oran ya da tutarlarının, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde Bakanlar Kurulu'na değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi tutarının Bakanlar Kurulu'na sıfıra kadar indirilmesi hiçbir zaman o verginin kaldırılması anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu tutarı yasa ile belirlenen sınırlar içinde kalarak arttırabileceğinden, vergi tutarının Bakanlar Kurulu'na sıfıra kadar indirilmesinin verginin kaldırılması anlamını taşıdığı ve bunun verginin yasallığı ilkesine aykırılık oluşturduğu yönündeki sav da yerinde görülmemiştir...” Ay.M. 21.02.2008 gün ve E.2005/73, K.2008/59, (RG. 07.11.2008 – 27047).

bulunmaktadır²⁵⁶. *Birincisi*, kişiler açısından vergi yükü getirilmesi kanuni düzenlemenin varlığını gerektirmekte ve verginin tarhı ancak kanunun kendisine vergisel sonuç bağladığı olayın (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmesiyle mümkün olmaktadır. *İkincisi*, idari düzenlemeler ve idari işlemler kanunun üstünlüğü ilkesi uyarınca kanuni düzenlemeye aykırı olamaz. Kanunilik ilkesi gereği vergi yükümlülükleri, vergi idaresi (memurları) ile vergi hâkimi katı bir normlar sisteminin egemenliği altındadır. Bu açıdan bakıldığında verginin kanuniliği ilkesi, sadece vergilendirme yetkisinin yasama organı tarafından kullanılmasını sonuçlamamakta, gerek vergi idaresi ve gerekse de vergilendirme sürecinde temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilen kişiler bakımından da birçok önemli hukuki sonuç doğurmaktadır. Yasa kaydı ve kanunun üstünlüğü çerçevesinde kanunilik ilkesinin sonuçlarını vergiyi doğuran olaya etkileri bakımından, hem idare hem de kişiler açısından değerlendirmek önem arz etmektedir.

b. Düzenleyici İdari İşlemlerle Vergilendirme Yetkisinin Kullanılamaması

Anayasa'nın 13'üncü, 35'inci, 73'üncü ve 87'nci maddeleri bir sistematik çerçevesinde incelendiğinde, verginin konulması değiştirilmesi ve kaldırılmasına yönelik düzenlemelerin yasama organı tarafından çıkarılan şekli anlamda bir kanunla yapılması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Gerek doktrinde ve gerekse vergi kanunlarının Anayasa'ya uygunluğunu denetleyen Anayasa Mahkemesi kararlarında²⁵⁷ da ittifakla kabul edildiği gibi, verginin konulması için sadece vergi konusunun kanunlarda gösterilmesi yetmemekte, vergiyi kurucu temel unsurların (vergiyi doğuran olay dâhil) da kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Bakanlar Kurulu'na Anayasa ile tanınan düzenleme yetkisi ayrı tutulacak olursa, idarenin vergilendirme yetkisinin kullanılması anlamına gelecek düzenlemeler yapması veya kanunlarla idareye benzer sonucu doğuracak yetkiler verilmesi açıkça kanunilik ilkesine ve dolayısıyla Anayasa'ya aykırı olacaktır. Siyasi haklar ve ödevler

²⁵⁶ Bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 4, Rz. 150.

²⁵⁷ Bu yönde kararlar için bkz. 24.03.1970 gün ve E.1969/65, K.1970/16, (RG. 21.07.1970 – 13555); Ay.M. 29.11.1977 gün ve E.1977/109, K.1977/131, (RG. 08.03.1978 – 16222); Ay.M. 31.03.1987 gün ve E.1986/20, K.1987/9, (28.05.1987 - 19473).

kısmında düzenlendiği için, vergi ödevinin idarenin düzenleyici bir işlemi olan Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmesi zaten mümkün değildir²⁵⁸. Ayrıca normlar hiyerarşisi çerçevesinde, kanundan daha alt düzeyde bulunan tüzük, yönetmelik, tebliğ vb. idari işlemlerle vergi kanunlarının somutlaştırılmasına yönelik düzenlemeler yapılması mümkün olmakla birlikte²⁵⁹, bu düzenleyici işlemlerle verginin konulması, değiştirilmesi, kaldırılması veya bu yönde sonuç doğuracak düzenlemeler yapılması mümkün değildir²⁶⁰. Dolayısıyla vergiye ilişkin

²⁵⁸ “Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kuruluna kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez.” (Any.m.91/1). Olağan dönemde vergi konusunda kanun hükmünde kararnamelerle düzenleme yapılması, bu hüküm gereğince mümkün değildir. Bu nedenle kanun hükmünde kararnameler, vergi hukukunda “olağan dönemlerin yasak aracı” olarak nitelendirilmektedir. Nitelendirme için bkz. Saban, **Vergi Hukuku**, s. 39. Kanun hükmünde kararnamelerin konumu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Abdullah Tekbaş, “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, s. 166 vd.; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 125 vd.; Yunus Emre Yılmazoğlu, **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kurulu’na Verilen Yetkiler ve Sınırları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 56 vd.

²⁵⁹ “...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir. Ancak, kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin olanaklı bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idarî işlem yapma yetkisi verilebilir. / İtiraz konusu kuralda, belediye gelirleri arasında yer alan bazı vergilerin maktu tarifelerini, kanunda belirlenen alt ve üst sınırlar arasında kalmak kaydıyla belirleme yetkisi belediye meclislerine verilmiştir. Belediye meclislerine verilen bu yetki, kanun koyucu tarafından vergilemenin temel öğelerinin belirlenerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilen düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi ya da kanunla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte verilen bir yetki olmayıp doğrudan vergi miktarının belirlenmesine ilişkin bir yetkidir...” Ay.M. 29.12.2011 gün ve E.2010/62, K.2011/175, (RG. 9.05.2012 – 28297).

²⁶⁰ “...Anayasa’nın 73. maddesi vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak kabul etmiş; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin ancak yasayla konulabileceği ilkesini getirmiştir. / KHK çıkarılması yetkisini düzenleyen Anayasa’nın 91. maddesinde “Türkiye Büyük Millet Meclisi, Bakanlar Kurulu’na kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi verebilir. Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasa’nın İkinci Kısmı’nın birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez” denilerek 73. maddede belirtilen vergi ve benzeri malî yükümlülüklerin KHK’lerle düzenlenemeyeceği öngörülmüştür. / Anayasa’nın tüzükleri düzenleyen 115. maddesinde, kanunlarla yürütme organına bırakılan sınırlı alan ile kanun hükümlerinin uygulanması alanında Bakanlar Kuruluna tüzük çıkarma yetkisi verilmiştir. 124. madde ile kanun ve tüzüklerin uygulanması sağlanmak üzere Bakanlıklar ve kamu tüzelkişilerine yönetmelik çıkarma yetkisi tanınmıştır. İki temel idari düzenleme biçimi olan tüzük ve yönetmelikler hakkında konulan bu esasların diğer düzenleme biçimleri için de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Zira tüzük ve yönetmelikler için konulan sınırlamaların diğer düzenleyici idari metinler için kabul edilmemesi, üst yasal metinler için konulan sınırlamanın alt yasal metinler için kabul edilmeyeceği anlamına gelir. Bu biçimde bir yorumun yapılmayacağı açıktır. / Yürütme organı ve idare değişik isimler altında düzenleme

düzenlemeler yapmak, kural olarak, münhasıran yasama organına ait bir yetki olup; idare, düzenleyici işlemleriyle vergilendirme yetkisi kullanamaz²⁶¹. Düzenleyici işlemler, verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde, “kanun” olarak değerlendirilmemektedir.

İdareye vergilendirme yetkisinin kullanılması sonucunu doğuracak şekilde yetki veren kanun hükümleri ile idarenin kanunlarla Anayasa’ya uygun verilmiş bir yetki olmamasına rağmen yaptığı vergiye ilişkin düzenlemeler, Anayasa Mahkemesi ve idari yargı organları tarafından hukuka denetimine tâbi tutulacaktır. Bu denetim çerçevesinde ilgili kanun hükmü veya düzenleyici işlem iptal edilebilecektir. Özellikle idarenin, vergi kanunlarının yorumlanması yetkisi çerçevesinde çıkardığı genel tebliğ veya sirkülerlerle, bazen kanunda yer almayan yeni bir yükümlülük yaratma sonucunu doğuracak şekilde yetki kullandığı görülmektedir²⁶². Bu yöndeki

yapmaktadır. Uygulamada tüzük, kararname, yönetmelik, talimat, yönerge, genelge, sirküler, karar, tebliğ gibi isimler altında idari düzenlemeler görülmektedir. Bu düzenlemelerin ismi ne olursa olsun tüzük ve yönetmeliklerin biçimsel özellikleri saklı kalma kaydıyla bütün idari düzenlemelerin Anayasal ve hukukî temelleri aynıdır. Vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını öngören 73. madde, malî yükümlülüğün yalnızca yasa ile konulabileceği ve yasanın hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kalamayacağı anlamındadır.” Ay.M. 18.07.1994 gün ve E.1994/46, K.1994/57, (RG. 14.12.1995 – 22493).

²⁶¹ 1982 Anayasası hükümlerine göre, kanunlarla düzenlenmemiş bir alanda yürütmenin subjektif hakları etkileyen kural koyma yetkisi, diğer bir ifadeyle asli ve genel bir düzenleme yapma yetkisi bulunmamaktadır. (Turgut Tan, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 3, Ankara 1986, s. 208).

²⁶² Bir kararında Danıştay, serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilere tanınan vergi istisnasının, faiz, repo vb. gelirleri kapsamadığına ilişkin Genel Tebliğ’in iptali için açılan davada “...5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergi-sinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde “ticari kazanç”, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Kanunun 38 inci maddesinde bilanço esasına göre, 39 uncu maddesinde ise işletme hesabı esasına göre ticari kazancın nasıl tespit edileceği açıklanmış olup, bu maddelerde gelir türleri açısından bir ayrıma gidilmemiştir. Yine, aynı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre mevduat faizleri, menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiş olup, maddenin son fıkrasında “Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır” denilmektedir./ Bütün bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, yasa koyucunun kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü kazancını ticari kazanç niteliğinde kabul ettiği sonucuna varılmaktadır. Esasen bu gelirlerin bir kısmının menkul sermaye iradı olarak elde edilmesi, bu iradın elde eden kişiye göre ticari kazanç sayılması ve ticari faaliyetin ayrılmaz bir unsuru olması vasfını değiştirmemektedir. Sermayenin veya nakitlerin bankalarda değerlendirilmesi ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmesi mümkün değildir. Nitekim, 3218 sayılı Kanunda da kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirtilmiş olup, Kanunda, elde edilen gelirlerin niteliği açısından bir ayrıma gidilmemiştir./ Bu durumda, 85 seri No’lu Genel Tebliğin 2.1.1 inci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen, kurumların ticari kazançlarının bir unsuru olan banka faiz gelirlerinin ana faaliyet konusu işlerden elde ettikleri ticari kazanç kapsamında olmadığı şeklindeki düzenleme

bir yetki kullanımı, kanunun üstünlüğü ve idarenin kanuna bağlılığı, hukukî güvenlik, hukuk kurallarının belirliliği ilkelerini ihlâl etmekte ve dolayısıyla kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Kanunla yapılması gereken bir düzenlemenin hiyerarşik olarak kanundan daha alt düzeyde olan düzenleyici işlemlerle yapılması, ayrıca fonksiyon gaspına da yol açabilmektedir.²⁶³

Verginin kanuniliği ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak, vergiyi kurucu temel bir unsur olan vergiyi doğuran olayın ve unsurlarının da şekli anlamda bir kanunla düzenlenmesi zorunlu olup, idarenin bu konularda düzenleyici işlem tesis etme yetkisi bulunmamaktadır. İdarenin kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, tebliğ, sirküler vb. hangi ad altında olursa olsun vergiyi doğuran olaya yönelik yapacağı düzenlemelerin anayasal hiçbir dayanağı olmadığından, bu tür düzenlemelerin yargısal denetim sonucunda kanunilik ilkesine aykırılık nedeniyle iptal edilmeleri gerekmektedir.

c. Verginin Tahsilinde İdarenin Bağlı Yetkiye Sahip Olması

Verginin kanuniliği ilkesi, vergi ve diğer mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasının yasa kaydına dayalı olması zorunluluğu yanında, vergi idaresinin kanun hükümlerini uygulama zorunluluğunu da içermektedir. Kanunun üstünlüğü ilkesi, yasama organı tarafından çıkarılan bir vergi kanunu hükmünün uygulanmasını idareye bir görev olarak yüklemektedir²⁶⁴. Bu nedenle

*ile Kanunda öngörülmeleyen bir sınırlama getirilmiştir./ Açıklanan nedenlerle 85 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 maddesinin ikinci fıkrasının iptaline, ... oy çokluğuyla karar verildi” şeklinde karar vermiştir. Dş. 4. D. 26.12.2006 gün ve E. 2005/1890, K. 2006/3186, (Mali Pusula, Yıl: 3, S. 28, s. 176-177). Aile hekimlerine, Kanun’da yer almadığı halde stopaj sorumluluğu yükleyen 275 No’lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği (RG. 26.08.2010 – 27684) hükmünün kanunilik ilkesi bakımından değerlendirilmesi konusunda bkz. Tayfun Şahin, “Aile Hekimlerinin Stopaj Yükümlülüğünün Verginin Yasallığı İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 216, Aralık 2010, ss. 56-58.*

²⁶³ Mehmet Oflaz, “Hukuk Devletin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukukunda İfade Ettiği Anlam”, **Yaklaşım**, Sayı: 151, Temmuz 2005, s. 271. Danıştay da bu yöndeki uygulamaların fonksiyon gaspına yol açacağı görüşündedir. Bu yönde kararlar için bkz. Dş. 7. D. 08.02.2007 gün ve E. 2006/5220, K. 2007/394, (www.danistay.gov.tr, Erişim. 25.07.2012); Dş. 7. D. 02.04.2009 gün ve E. 2007/6465, K. 2009/1777, (www.danistay.gov.tr, Erişim. 25.07.2012).

²⁶⁴ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 161; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 131; Jochum, s. 46. Ayrıca bkz. Rodrigues, ss. 47-49.

idare, vergi hukuku alanında kural olarak bağlı yetki ile donatılmış olup²⁶⁵, vergi kanunu hükmünü uygulamak zorundadır. Verginin kanuniliği ilkesi, bir yönüyle kişi hak ve özgürlüklerini koruyan sınırlar çizerken, diğer yandan da vergisel işlemlerin (tarh, tahsil) gerçekleştirilmesi için emir vermektedir²⁶⁶. Diğer bir ifadeyle ilke, potansiyel vergi yükümlülükleri için kanuni sınırların aşılmaması güvencesini getirirken, vergi alacaklısı olan devlete de kanuni şartların gerçekleşmesi durumunda yetkilerini kullanma ödevi yüklemektedir. Bu yönüyle kanunilik ilkesi, devlete doğmuş olan vergi borcunun kanunlara uygun şekilde tahsil edilmesi yönünde görev yüklemekte, idarenin verginin tahsilinden kanuni bir dayanak olmaksızın vazgeçmesini de yasaklamaktadır²⁶⁷.

İdarenin verginin tahsilinde bağlı yetkiye sahip olması, verginin tarh ve tahsiline ilişkin usul işlemlerinin de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir²⁶⁸. Verginin kanunda tanımlanması ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, verginin alınması için yeterli olmayıp, kanuni idare ilkesi gereğince başka kurallara da ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle, vergi borcunun doğumundan başlayıp sona ermesine kadar geçen süreçte, idarenin sahip olduğu yetkiler ve bu yetkilerin sınırları kanunda açıkça düzenlenmelidir. Bütün bu konuların idarenin takdirine yer vermeyecek şekilde kanunlarda yer alması; idareye verilecek takdir yetkisinin Anayasa’da sayılan güvencelere (hukuki güvenlik, belirlilik, ölçülülük vb.) aykırılık teşkil etmeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir²⁶⁹. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, verginin kanuniliği ilkesi

²⁶⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 94; Saygılıoğlu, **Yorum**, s. 71; Başaran-Yavaşlar, **Anayasa Dışında**, s. 404; Üstün, s. 297.

²⁶⁶ Kumrulu, s. 150.

²⁶⁷ Bkz. ve karşı. Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 21; Güneş, **Anayasal Temeller**, s. 171; Yılmazoğlu, s. 38; “...*Vergilerin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır. Yükümlülere güven veren bu ilke, vergi yönteminde de kararlılık sağlamakta, herkesi eşit biçimde kapsamına alan bir yurttaşlık görevinin göstergesini oluşturmaktadır.*” Ay.M. 07.11.1989 gün ve E.1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484).

²⁶⁸ Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, (**Dş.Der., Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı**, Ankara, 1981, s. 81; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 101; Kumrulu, s. 151; Saygılıoğlu, **Yorum**, s. 71; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 321; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 144; Ayaz, s. 61; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 123; Şehnaz Gençay-Karabulut, “Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kurulu’na Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2004, s. 119; Memiş, <http://www.danistay.gov.tr> Erişim. 04.02.2011; Üstün, s. 67-68; Gerçek, **Bakanlar Kurulu**, s. 109; Yılmazoğlu, s. 37; **Yılmaz**, s. 196.

²⁶⁹ Bkz. ve karşı. Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 144-145.

gereğince, vergilendirme sürecinde idarenin yetkilerini düzenleyen önemli usul kanunları olarak yürürlüğe konulmuşlardır.

Açıklamalardan açıkça anlaşılacağı gibi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda idare, vergiyi kanunlara uygun şekilde tarh ve tahsil etmek zorundadır²⁷⁰. Vergiyi doğuran olay, vergiye ilişkin idari işlemlerin (vergilendirme işlemlerinin) sebep unsurunu oluşturmakta²⁷¹; idare, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkan vergi alacağının tahsilinden verginin sona ermesi sonucunu doğuran kanuni bir sebep olmadan vazgeçmemektedir.

d. Uluslararası Vergi Anlaşmaları İçin Uygun Bulma Kanunu Gerekmesi

Bir devletin vergi kanunları, kural olarak ilgili devletin egemenlik sınırları içinde uygulanmaktadır. Vergi kanunlarının devletin kendi egemenlik alanında uygulanması, yani devlet sınırları içinde yabancılar veya vatandaşlar tarafından gerçekleştirilen bütün işlem ve ekonomik faaliyetlerden vergi alınması, vergi hukukunda “mülkilik ilkesi” olarak tanımlanmaktadır²⁷². Bu bakımdan devletin mali sınırları gümrük sınırları²⁷³ ile aynı olup, gümrük sınırları dışında kabul edilen yerler fiziken ülke sınırları içinde bulunsada dahi, vergi kanunlarının uygulama alanı dışında kalmaktadır²⁷⁴. Devletlerin teorik olarak vergilendirme yetkisinin kapsamını geniş

²⁷⁰ Karl Heinz Knepper, “Der Vergleich im Steuerrecht”, **BB.**, 1986, s. 168. Alman Vergi Usul Kanunu’nun, mali dairelerin vergileri kanuna göre düzenli bir şekilde tarh ve tahsil etmek zorunda olduklarına yönelik hükmü (AO § 85-1), bu hususu teyit etmekte ve idarenin kanuniliği ilkesine işaret etmektedir.

²⁷¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 32, 92-93; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 106; Ahmet Kırmızı, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, 2. Baskı, Ankara, 2001, s. 44; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 255, 280; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 130.

²⁷² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 57; Billur Yaltı-Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 1995, ss. 17-18; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 127.

²⁷³ “Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir.” (GK.m.2)

²⁷⁴ Örneğin, “Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. (SBK.m.6/1, GK.m.152). Serbest bölgeler, uzun yıllar gümrük hattı dışında sayılmış ve vergi kanunlarının uygulama alanı dışında kabul edilmişti. Ancak 2004 yılında kabul edilen 5084 Sayılı Kanun’la serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanması esasına geçilmiş; bu bölgeler, yalnızca gümrük ve kambiyo mevzuatı uygulanması

tutmaları mümkün olmakla birlikte²⁷⁵, bu yetkilerin vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması konusunda devletler arasında sorunlar ortaya çıkarması kaçınılmazdır. Ortaya çıkan/çıkması muhtemel sorunların çözümü için başvurulacak temel yöntem ise uluslararası vergi anlaşmaları yapılmasıdır. Temelde çifte vergilendirme konusunda ortaya çıkan sorunların çözümüne yönelik olarak yapılan bu anlaşmalar, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın önlenmesi, vergi idarelerinin verginin tahakkuku ve tahsilinde etkinliğinin artırılması, ülkeler arası bilgi alışverişinin hızlandırılması ve yaygınlaştırılması, vergi kanunlarının uyumlaştırılması ve uyuşmazlıkların çözümünün kolaylaştırılması gibi amaçlarla da yapılabilmektedir²⁷⁶.

1982 Anayasası'nın 90'ıncı maddesinin son fıkrası ilk cümlesine göre, *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir”*. Anayasa, uluslararası anlaşmalara kanun gücü tanımakta, bu gücü ise usulüne uygun şekilde yürürlüğe konulmaları şartına bağlamaktadır. Uluslararası anlaşmaların yürürlüğe konulma usulü de Anayasa'nın aynı maddesinde, *“Türkiye Cumhuriyeti adına yabancı devletlerle ve milletlerarası kuruluşlarla yapılacak andlaşmaların onaylanması, Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlıdır. / Ekonomik, ticarî veya teknik ilişkileri düzenleyen ve süresi bir yılı aşmayan andlaşmalar, Devlet Maliyesi bakımından bir yüklenme getirmemek, kişi hallerine ve Türklerin yabancı memleketlerdeki mülkiyet haklarına dokunmamak şartıyla, yayımlanma ile yürürlüğe konabilir. Bu takdirde bu andlaşmalar, yayımlarından başlayarak iki ay içinde Türkiye Büyük Millet Meclisinin bilgisine sunulur. / Milletlerarası bir andlaşmaya dayanan uygulama andlaşmaları ile kanunun verdiği yetkiye dayanarak yapılan ekonomik, ticarî, teknik veya idarî andlaşmaların Türkiye Büyük Millet Meclisince uygun bulunması zorunluğu yoktur; ancak, bu fıkraya göre yapılan ekonomik, ticarî veya özel kişilerin haklarını ilgilendiren andlaşmalar, yayımlanmadan yürürlüğe konulamaz. / Türk kanunlarına değişiklik getiren her türlü andlaşmaların yapılmasında birinci fıkraya hükmü*

bakımından gümrük bölgesi dışındaki yerler olarak kabul edilerek yeniden dizayn edilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Taylar, **Serbest Bölgeler**, s. 69 vd.

²⁷⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 57.

²⁷⁶ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 222; Kırbaş, s. 27; Akdoğan, **Vergi Hukuku**, s. 18; Yaltı-Soydan, **Vergi Anlaşmaları**, ss. 31-34; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 99-100; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 93.

uygulanır” (Any.m.90/1-4) hükümleriyle ayrıntılı olarak ortaya konulmuştur. Bir uluslararası anlaşma, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından bir kanun ile uygun bulunduktan ve cumhurbaşkanı tarafından onaylandıktan (Any.m.104) sonra, bir vergi kanunu hükmü taşımakta ve vergi hukukunun bağlayıcı kaynakları arasında değerlendirilmektedir. Bazı uluslararası anlaşmaların uygun bulunması gerekmemekle birlikte, sürelerinin çoğu kez bir yılı aşması, devletin vergilendirme yetkisini sınırlaması, devlet maliyesi yönünden bir yük getirmesi nedeniyle vergi anlaşmalarının kanunla uygun bulunması gerekmektedir²⁷⁷.

Anayasa’nın vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirilebileceği veya kaldırılabilirliğine yönelik 73’üncü maddesi ile Anayasa’nın yukarıda değinilen 90’ıncı maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, vergilendirmeye ilişkin hükümler içeren uluslararası anlaşmaların kanunla uygun bulunması gerektiği sonucuna varılmaktadır²⁷⁸. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesi doğrultusunda uluslararası vergi anlaşmaları için uygun bulma kanunu çıkarılması, bu anlaşmaların kanun hükmünde kabul edilebilmeleri ve vergi hukukunun bağlayıcı bir kaynağı haline gelebilmeleri için bir zorunluluktur.

Uluslararası vergi anlaşmalarının vergiyi doğuran olaya yönelik hükümler içermesi durumunda da yukarıda belirtilen esaslar geçerli olacaktır. Vergiyi doğuran olaya ve unsurlarına yönelik hükümler içeren anlaşma hükümleri, devlet maliyesine bir yüklenme getirmekte, kişi hallerine çoğu zaman dokunmakta ve Türk kanunlarında değişiklik meydana getirmektedir. Vergi gibi başta mülkiyet hakkı olmak üzere birçok temel hak ve özgürlükle bağlantılı bir konuda yapılan uluslararası anlaşma ile kanun hükümlerinin farklı düzenlemeler içermeleri durumunda, anlaşma hükmünün esas alınacak olması²⁷⁹ da konunun önemini arttırmaktadır. Bu nedenle vergiyi doğuran olaya yönelik düzenlemeler getiren uluslararası anlaşmaların onaylanmasının kanunla uygun bulunmasını, Anayasa’nın 73’üncü maddesinde ifadesini bulan verginin kanuniliği ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak görmek ve değerlendirmek gerekmektedir.

²⁷⁷ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 223; Uluatam ve Methibay, s. 38; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 213.

²⁷⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 61; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 213.

²⁷⁹ “*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*” (Any.m.90/5-son cümle).

e. Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesini Bağlamaması

Anayasa'nın 48'inci maddesinde “*Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir*” şeklinde düzenlenen “Çalışma ve sözleşme hürriyeti”, esas itibarıyla iş hukuku anlamındaki çalışma ve sözleşme özgürlüğüne işaret etse de özel hukuk alanındaki sözleşme özgürlüğünü (serbestisini) de kapsamaktadır²⁸⁰. Fertlerin özel hukuk ilişkilerini hukuk düzeninin sınırları içinde yapacakları sözleşmelerle özgürce düzenleme yetkisi olarak tanımlanabilecek olan sözleşme özgürlüğü, sözleşme yapma, sözleşmenin karşı tarafını seçme, sözleşmenin içeriğini düzenleme, sözleşmenin şeklini seçme ve sözleşmeyi ortadan kaldırma veya sözleşmenin içeriğini değiştirme gibi çeşitli anlamlara gelmektedir²⁸¹. Ekonomik faaliyetler genel olarak özel hukuk tarafından düzenlenen alanlarda gerçekleştiğinden²⁸², bireylerin sözleşme özgürlüğü çerçevesinde aralarında yapacakları sözleşmeler, tüm hukuk alanlarında olduğu gibi vergi hukuku alanında da bazı etkiler doğurabilmektedir²⁸³. Vergiyi doğuran olayın çoğunlukla özel hukuk alanında gerçekleşen olay ve işlemlere dayanması²⁸⁴, özel hukuk alanında yapılan bu tür sözleşmelerin vergi hukuku açısından ne gibi sonuçlar doğurabileceği noktasında bir değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi*

²⁸⁰ Gülsen Güneş, “Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı”, **İBD.**, Cilt: 68, Sayı: 7-9, 1993, s. 594.

²⁸¹ M. Kemal Oğuzman ve Turgut Öz, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010, s. 19 vd.; Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 12. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2010, s. 270; Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 15. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, ss. 73-78.

²⁸² Doğan Şenyüz, **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, s. 4.

²⁸³ Güneş, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 595.

²⁸⁴ Ottmar Bühler ve Georg Strickrodt, **Steuerrecht Band I Allgemeines Steuerrecht**, 3. Auf., Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1960, s. 175 vd.; Lang, in: Tipke ve Lang, § 1 Rz. 17; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, ss. 44-45; Weber-Fas, s. 87 vd.; Kirchhof, s. 23; Heinrich List, “Privatrecht und Steuerrecht”, **FS. für Georg Döllner**, Duesseldorf 1988, ss. 371, 381; Wilhelm Steinberg, “Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht”, **DB.**, 1988, s. 72 vd.; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 29; Jochum, s. 3; Şenyüz, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 2; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 8; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 77; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 25. Alman Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, vergi hukuku ile özel hukukun iki noktada bağlantı halinde olduğuna karar vermiştir. Buna göre, vergi hukuku özel hukuk alanında gerçekleşen yaşam olaylarına dayanmakta ve verginin konusu ilke olarak özel hukukun hukukî şekillerine göre belirlenmektedir. BVerfG. 24.01.1962, 1 BvR 845/58. Bu karar ve Anayasa Mahkemesi'nin bu konudaki diğer kararları için bkz. Steinberg, s. 73 vd.

sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz”. Yükümlülüğe veya sorumluluğa yönelen sözleşmelerin, taraflar arasında özel hukuk bakımından geçerli olup olmadığı noktasındaki tartışmalar bir yana bırakılırsa²⁸⁵, kanun koyucunun bu tür bir sözleşmenin vergi hukuku açısından sonuçları bakımından dikkatli bir dil kullandığı görülmektedir. Vergi kanunlarında eğer aksi öngörülmemişse, yükümlülüğe veya sorumluluğa yönelik özel hukuk sözleşmeleri vergi dairesini bağlamamakta; vergi kanunu hükmü kimi yükümlü veya sorumlu olarak göstermişse, o kişinin vergi dairesine karşı kanuni ödevlerini yerine getirme zorunluluğu sona ermemektedir²⁸⁶. Tarafların, özel hukuk açısından iç ilişkide birbirlerine karşı ileri sürebilecekleri iddiaları, Vergi Usul Kanunu’nun açık hükmü karşısında, vergi dairesine karşı ileri sürebilmeleri mümkün olmayacaktır²⁸⁷.

²⁸⁵ Bu konudaki bir görüşe göre, kanundan doğan bir hukukî durum olan vergi yükümlülüğü sözleşme ile değiştirilemeyeceği gibi, kanuna aykırı sözleşme yapmayı yasaklayan Borçlar Kanunu’nun 27’nci (eski 20’nci) maddesi gereğince, vergi dairesini bağlamayan sözleşmenin adliye mahkemeleri (adli yargı mahkemeleri) tarafından da hükümsüz sayılması gerekir. (Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 73; Uluatam ve Methibay, s. 95). Diğer bir görüşe göre ise, kamu düzenini bozmayan ve/veya verginin konulmasındaki kamusal amaca aykırı düşmeyen sözleşmelerin taraflar arasında hüküm ve sonuç doğurmaması için hiçbir neden bulunmamaktadır. (Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 97; Güneş, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, ss. 597, 601; Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 34; Akkaya, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, ss. 150-151; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 243; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 91; Şenyüz, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, ss. 33-34; Kızılot ve diğerleri, s. 112). Kanaatimizce de bu tür sözleşmelerin taraflar arasında hüküm ve sonuç doğurmasına bir engel bulunmamaktadır. Vergi normlarının esas olarak vergilendirme sürecinde geçerli ve emredici normlar olması nedeniyle (Bkz. Akkaya, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 148), Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesi hükmü, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda, vergi yükümlüsü veya sorumlusu sıfatı taşıyan kişilerin vergi idaresine karşı değiştirilememesi amacına yöneliktir. Vergiyi doğuran olayın ekonomik sonucunu taşımak zorunda olan bu kimselerin kendi aralarında yapacakları özel hukuk sözleşmeleriyle bu sonuçları devretmelerine, Türk Borçlar Kanunu anlamında yanıltma, aldatma, korkutma ve aşırı yararlanma gibi durumlar mevcut olmamak kaydıyla, hukuken bir engel bulunmamaktadır. Kaldı ki “*Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.*” (GVK.m.96/2) hükmü ile Vergi Usul Kanunu’nun “...*vergi dairelerini bağlamaz*” şeklindeki ifadesi, zımnen de olsa bu tür devirlerin yapılabileceği şeklinde değerlendirilebilir. (Bkz. Akkaya, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 148, 150, 151). Alman Vergi Hukuku’nda, tarafların kendi aralarında sözleşme yapmalarının verginin kanuniliği ve eşitliğine aykırı olması nedeniyle, Alman Medeni Kanunu’nun (BGB) 134’üncü maddesi dayanak gösterilerek hükümsüz olduğu kabul edilmektedir. (Alexander v. Wedelstädt, “Tatsächliche Verständigung”, **DB.**, 1991, s. 516).

²⁸⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 73; Saygılıoğlu, **Yorum**, ss. 69-70; Uluatam ve Methibay, s. 95; Güneş, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 602; Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 34; Akkaya, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 148; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 241-242; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 91; Şenyüz, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, ss. 33-34.

²⁸⁷ “*Bir kollektif şirketin kazancından payına isabet eden geliri noksan beyan ettiği saptanan yükümlü adına uygulanan tarhiyatı kaldıran Vergi Mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. / Vergi Usul Kanununun “mükellef” i tanımlayan 8.maddesinde, mükellefin, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi olduğu belirtilmiş, maddenin üçüncü*

Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükmünün dayanağı, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında ifadesini bulan, verginin kanuniliği ilkesidir. Verginin ancak kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilmesi anlamına gelen kanunilik ilkesi, vergi yükümlüsü ve sorumlusunun da kanunlarla belirlenmesini gerektirmekte ve doğan yükümlülük veya sorumluluğun kanun hükmü dışında bir hukukî işlemle (sözleşme) devredilmesini engellemektedir²⁸⁸. Vergi borcu, vergi yükümlülerinin istek ve arzularından bağımsız olarak vergiyi doğuran objektif unsurların (tipikliğin objektif unsurlarının) gerçekleşmesiyle doğmaktadır²⁸⁹. Vergi Usul Kanunu'nun 8'nci maddesinde düzenleme olmasa bile, vergi borcunun niteliğinden ve kanunilik ilkesinin içeriğinden, yükümlülüğün veya sorumluluğun özel sözleşmelerle devredilemeyeceği sonucuna ulaşmak mümkündür²⁹⁰. Kanun'un ilgili hükmü, Anayasa'nın 73'ncü maddesindeki verginin kanuniliği ilkesi ile “*Mükellef, vergi*

fıkrasında ise vergi kanunlarıyla kabul edilen haller dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı kurala bağlanmıştır. / Petrol Ofis Bayiliği yapmak üzere kurulan ve kuruluşu Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanarak tamamlanan bir kolektif şirketin yüzde 40 paylı paydaşı olan ve bu payın onbeşini, işin başında eylemli olarak bulunması diğer ortaklarca da kabul edildiği belirtilen bir üçüncü şahsa noter senediyle devreden, şirket kazancını, ilan olunan kuruluş payı oranında değil, yüzde 25 oranında beyan eden yükümlünün bu eyleminin yukarıda değinilen kuraldaki yasak kapsamına girip girmediği, uyumsuzluğun çözümü açısından önem taşımaktadır. / Kollektif şirketlerin kuruluşunu düzenleyen Ticaret Kanununun İkinci Faslının Birinci Kısımında yer alan 154.maddesi kolektif şirket sözleşmesini yazılı şekle tabi tutmuş, sözleşmedeki imzaların noterce onanması zorunluluğunu öngörmüştür. Ayrıca izleyen 155.maddesinde, sözleşmede bulunması gereken bilgiler açıkça belirtilmiştir. Anılan bu hükümler şirketin kuruluş sözleşmesinde beyan zorunluluğu öngörülen noktalardaki değişikliklerin de tescilini gerektiğinden, kuruluş sırasında ortakların her birinin paylarının tamamı ya da bir kısmının üçüncü kişilere noterde yapılan sözleşmeyle devri, Ticaret Kanununda öngörülen buyurucu kuralların etkisini kaldırıcı olmamakla birlikte, yükümlü tarafından bu amaçla kullanılmış olmaktadır. Hukuk düzenimizin korumadığı ve kolektif şirket paydaşı statüsünde saymadığı, yükümlünün pay devrettiği üçüncü kişinin bu kazancını beyan etmiş olması, yükümlünün Vergi Yasalarından doğan sorumluluklarını da değiştirici nitelik taşımayacağı, esasen Vergi Usul Kanununun 8.maddesi bu amaçla öngörülmüş olduğundan, aksi görüş ve gerekçeyle dayanılarak verilen kararda yasaya uygunluk bulunmamıştır. / Bu nedenlerle Vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz isteminin kabulüne Vergi Mahkemesi kararının, yükümlünün kolektif şirketten elde ettiği kar payının yüzde onbeşini noter senediyle devretmiş görünerek, devralana yaptığı ödeme tutarı matrahın hesabı sırasında gözönüne alınmak suretiyle yeniden bir karar verilmek üzere bozulmasına karar verildi...” Dş. 4. D. 07.10.1988 gün ve E. 1986/3238, K. 1988/3386, (www.danistay.gov.tr, 26.07.2012).

²⁸⁸ Vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan hakların hukuki işlemlerle devri, ancak kanuni bir izne (yetkiye) dayalı olarak gerçekleştirilebilir. (Merk, s. 98; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 168; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 38, Rz. 29). Nitekim Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenen devir ve birleşme hallerinde (KVK.m.18-20) devredilen veya birleşilen kurumun eski kurumun vergi borçlarını üstlenmesi, yükümlülüğün devrine kanunen izin verilen duruma örnek olarak gösterilebilir.

²⁸⁹ Horst Vogel, “Wertungsdivergenzen zwischen Steuerrecht, Zivilrecht und Strafrecht”, **NJW.**, 1985, s. 2990.

²⁹⁰ Güneş, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 605; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 78.

kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir” (VUK.m.8) düzenlemesinin somut bir görünümü olarak kabul edilmelidir.

Vergiye doğuran olaya yönelik özel hukuk sözleşmelerinin bağlayıcılığını kanaatimizce iki bakımdan değerlendirmek mümkündür. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra, doğan yükümlülük ve/veya sorumluluğun başkasına devrine yönelik sözleşmeler, verginin kanuniliği ve Vergi Usul Kanunu’nun yukarıda irdelenen hükmü karşısında vergi dairesine karşı bir hüküm ifade etmeyecektir. Buna karşılık, tarafların aralarında yapacakları özel hukuk sözleşmeleriyle vergiyi doğuran olayın kimin şahsında gerçekleşeceğini tespit etmeleri mümkün olup, bu yönde yapılacak sözleşmeler vergi idaresi açısından bağlayıcı nitelik taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle, Vergi Usul Kanunu’nun 8’nci maddesi hükmü, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra yükümlülük veya sorumluluğun devrine yönelik özel sözleşmeler bakımından uygulama alanı bulmakta; vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden önce tarafların aralarında yapacakları sözleşmeyle vergi yükümlüsünü belirlemeleri/değiştirmeleri durumuna uygulanamamaktadır²⁹¹. Bu şekilde yapılan bir özel hukuk sözleşmesi -peçeleme durumu saklı kalmak kaydıyla- vergi dairesini de bağlamakta, sözleşmeyle yükümlü veya sorumlu statüsü kazanan kişi bu sıfatla vergi dairesine karşı muhatap tutulmaktadır. “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” (VUK.m.3) düzenlemesi de, peçeleme oluşturmayan bu tür bir özel hukuk sözleşmelerinin gerçek mahiyetinin dikkate alınması suretiyle vergilendirme yapılmasını gerektirmektedir.

f. Örf ve Âdet Hukuku Kurallarının Kanunlarla İzin Verilmesi Durumunda Kaynak Olabilmesi

Örf ve âdet hukuku kuralları (Gewohnheitsrecht), bir toplumda sürekli olarak uygulanagelen ve uygulanmasının zorunlu olduğu konusunda bireylerde bir inancın yerleştiği kurallar olarak tanımlanmaktadır²⁹². Bu tanım çerçevesinde örf ve âdet hukuku kurallarının, süreklilik, genel inanç ve devlet desteği olmak üzere üç ana

²⁹¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 99-100; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 168-169; Kızılot ve diğeri, s. 112-113.

²⁹² Lang, in: Tipke/Lang, § 5 Rz. 12; Esener, s. 111; Önen, s. 103; Aydın Zevkliler ve Ayşe Havutçu, **Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004, ss. 48-49; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 121.

unsurunun bulunduğu görülmektedir²⁹³. Hukukun yazılı olmayan kaynakları arasında yer alan ve özellikle özel hukuk alanında yaygın uygulama alanı bulunan örf ve âdet hukuku kuralları, daha çok kanunda yer alan bilinçsiz boşlukların doldurulması konusunda bir işleve sahiptir²⁹⁴.

Vergi hukukunda geniş bir uygulama alanı olan ve neredeyse bütün vergi hukukunu kuşatan kanunilik ilkesi, vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini veya kaldırılmasını gerektirmektedir. Örf ve âdetin vergi hukukunda kaynak değeri taşıyabilmesi kanunlarla bu yönde bir atıf yapılmasını gerektirdiğinden, bu kuralların vergi hukuku kaynağı olma niteliği oldukça zayıftır²⁹⁵. Verginin kanuniliği ilkesine göre, verginin temel unsurları yasama organı tarafından çıkarılan şekli kanunla belirlendiğinden, yazılı olmayan bir hukuk kuralı olan örf ve âdet hukuku kurallarıyla bu unsurlara yönelik bir belirleme yapılması mümkün değildir. Bu çerçevede verginin en önemli unsuru olan vergiyi doğuran olay da kanunlarla belirlenmekte; örf ve âdet hukuku kurallarıyla yeni bir vergiyi doğuran olay yaratılamamakta, varolan bir vergiyi doğuran olay değiştirilememekte veya kaldırılamamaktadır²⁹⁶. Verginin kanuniliği ilkesi vergisel bir sonucun örf ve âdet hukuku kurallarıyla yaratılması yolunu kapattığından, örf ve âdet hukuku kuralları sözkonusu ilkenin uygulanması bakımından “kanun” sayılmamaktadır²⁹⁷. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, Çarşı ve Mahallât Bekçileri Hakkındaki Kanun’un 3’üncü maddesinde, bekçilere ödenecek ücretlerin mahallenin örf ve teamülleri ile ihtiyaçları dikkate alınarak mahalli idare meclislerince belirleneceğine dair hükmü, örf ve âdetin mali gücü kapsamadığı ve ücretin kanunla belirlenmesinin zorunlu olduğu gerekçeleriyle iptal etmiştir²⁹⁸.

²⁹³ Esener, ss. 112-114; Güriz, ss. 11-12; Gözübüyük, s. 55; Bilge, ss. 32-34; Önen, s. 104.

²⁹⁴ Esener, s. 112.

²⁹⁵ Karakoç, **Genel Vergi**, s. 122; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 103. “Ödenecek vergiyi örf ve teamüle göre saptamanın yasallık ilkesiyle bağdaşırılığı tartışılabilir”. (Yılmaz Aliefendioğlu, “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları – Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi”, **Ünal Tekinalp’e Armağan**, Cilt: III, İstanbul, 2003, s. 231). Örf ve âdete atıf yapan vergi düzenlemelerine ilişkin olarak bkz. VUK. m.228, VİVK. m.4/c, KDVK. m. 25/a.

²⁹⁶ Lang, in: Tipke ve Lang, § 5, Rz. 13; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 4, Rz. 104; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 26; Pahlke, in: Pahlke ve Koenig, § 4, Rz. 16; Jochum, s. 66. Benzer yönde bir karar için bkz. BFH. II 28/58 U, BStBl. III 1959, 176.

²⁹⁷ Lang, in: Tipke ve Lang, § 5, Rz. 13.

²⁹⁸ “...iptali istenen hükmün mali güç esasını gözetmediği görülmektedir. Gerçekten, kanunun 3 üncü maddesinde bekçilere verilecek ücretin miktarı ile tevzi tarzının, ‘mahallerinin Örf ve teamülüne ve ihtiyacına göre mahallî idare meclislerince karar altına alınacağı yazılıdır. Demek

Örf ve âdet hukuku kurallarının vergiyi doğuran olayla ilgisini kanaatimizce iki bakımdan değerlendirmek mümkündür. Vergiyi doğuran olay ve unsurlarının kanunlarla belirlenmesi zorunlu olduğundan, kural koymak bakımından kanunilik ilkesinin niteliği gereği örf ve âdet hukuku kurallarının hiçbir etkisi olamaz. Buna karşılık vergiyi doğuran olay özel hukuk alanında gerçekleştiğinden, vergiyi doğuran olay olarak kanunlarda kabul edilen özel hukuk ilişkisinin (maddi olay-hukukî durum) saptanmasında örf ve âdet hukuku kuralları uygulama alanı bulabilmektedir²⁹⁹. Çünkü örf ve âdet hukuku kuralları daha çok özel hukuk ilişkileri bakımında uygulanmakta, özel hukuk ilişkileri çerçevesinde gerçekleşen olaylara vergisel sonuçlar bağlanmaktadır. Bu nedenle, peçeleme durumu hariç tutulacak olursa, bir özel hukuk ilişkisi çerçevesinde örf ve âdet hukuku kurallarına göre tespit edilen vergiyi doğuran olaya göre vergilendirme yapılması gerekmektedir.

g. Kıyas Yasağının Geçerli Olması

Kıyas (Analogie), kanunda belirli bir durum için düzenlenen bir kuralın, nitelikleri ve özellikleri bu duruma benzeyen ve fakat kanunda herhangi bir

ki, bekçi ücreti olarak ne kadar para toplanacağını ve bunun ne kadarının kimlerden alınacağını idare meclisi belli edecektir. Bu hükmünde bekçi ücretlerini kişilerden malî güçlerine göre almağa idareyi zorlayan bir yön yoktur, İdare sadece, Örf ve teamül ile ve ihtiyaçla bağlıdır. Söz konusu ihtiyaç, bekçilik hizmetinin, gerektireceği paranın toplamını ifade eder. Önemli olan, bu paranın, herkesten, malî gücüne göre alınmasıdır. Anılan hükmünde yer alan örf ve teamül terimi bu hususta açık bir dayanak ve direktif niteliğinde değildir. Örf ve teamüller kendiliğinden doğar, yayılır ve zamanla yerleşir. Örf ve teamüllerin tesbiti her zaman kolay olmaz ve üstelik bunlar da gene zamanla değişebilir veya terk edilebilirler. Ayrıca, belli bir alanda, çeşitli yönlerde örf ve teamüller meydana gelebilir. Böyle olunca, kanundan önce de alındığı anlaşılan bekçi ücretlerinin herkesin malî gücüne göre alınması yolunda bir örf ve teamülün kurulup kurulmadığı, bunun devam edip etmediği ve kanunda hangi örf ve teamülün kastedildiği, tartışmağa elverişli birer konudur. Başlı başına bu tartışma imkânı, Anayasa'nın 61 inci maddesinde malî yükümler için öngörülen malî güç unsurunun kanunda gözetilmediğini kabul için yeter bir nedendir. Zira bu unsurun açık bir direktif teşkil edecek şekilde kanunda yer alması ve bunun, uygulayanların anlayışına ve yorumuna bırakılmaması zorunludur. / ...Anayasa'ya uygunluğu sağlamak için, malî güç konusunun, kanunla düzenlenmesi zorunludur. / ... Öte yandan yukarıda belirtildiği üzere, malî bir yüküm olan bekçi ücretlerinin konusunun, matrahının ve nisbetinin gösterilmesi veya hiç olmazsa en yüksek sınırının ve bir de bununla kimlerin yükümlü tutulacaklarının gösterilmesi gerekirken kanunda sadece konu belirtilmiş ve böylece öteki konular, idarenin takdirine bırakılmıştır, idare, bu takdir hakkına dayanarak ihtiyacı genişletmek suretiyle çok yüksek bekçi ücretleri alabileceği gibi yükümlülere de kendisi belli edebilecek ve örneğin her ailenin bütün fertlerini bu yüküme tabi tutabilecek veya bazı kişileri bunun dışında bırakabilecektir.” Ay.M. 26.10.1965 gün ve E.1965/25, K.1965/57, (RG. 08.12.1965 – 12171).

²⁹⁹

Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 16.

düzenlemeye konu olmamış bir duruma uygulanması olarak tanımlanmaktadır³⁰⁰. Kanunda yer alan boşlukları³⁰¹ doldurmak için başvuru olan kıyas³⁰² yoluyla, kanunda bir olay için öngörülmüş hukukî bir sonuç, düzenlenmemiş benzer bir olay için kanunun belirlediği yönde daha da ileri götürülmektedir³⁰³.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde ifadesini bulan verginin kanuniliği ilkesi ve yine kaynağını Anayasa'nın 2'nci maddesindeki hukuk devleti ilkesinde bulan hukuki güvenlik ilkesi, vergi hukukunda kanunda varolan boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasını engellemektedir. Diğer bir ifadeyle, verginin ancak kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilirliği anlamına gelen kanunilik ilkesi ile kişilerin vergi kanunları karşısındaki durumlarını net olarak görebilmesi ve vergisel durumunu buna göre ayarlayabilmesini gerektiren hukukî güvenlik ilkesi³⁰⁴, vergi hukukunda boşlukların kıyas yoluyla doldurulmasını önlemekte ve bir kıyas yasağı (Analogieverbot) getirmektedir³⁰⁵. Kıyas yoluyla kanun boşluklarının doldurulabileceğinin kabul edilmesi, vergi koyma bakımından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar yaratılması veya varolan vergi

³⁰⁰ Jochum, s. 72; Güriz, s. 101; Gözübüyük, s. 77; Bilge, s. 204; Esener, s. 236, Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 163-164; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 185; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 54.

³⁰¹ Boşluk kavramı ve boşluk türleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. İdris Hakan Furtun, **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 58 vd.

³⁰² Jochum, s. 72; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29.

³⁰³ Pahlke: in: Pahlke ve Koenig, § 4, Rz. 116.

³⁰⁴ Taylar, **Hukuki Güvenlik**, ss. 201-202.

³⁰⁵ Bkz. Drüen, in: Tipke/Kruse, § 4, Rz. 362; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 61; Pahlke: in: Pahlke/Koenig, § 4, Rz. 116; Hey, ss. 567-576; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 7, 174; Saygılıoğlu, **Yorum**, s. 74; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 164; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 185; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 51-52; Oktar, s. 58; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 55; Tekbaş, Yargısal Denetim, s. 218; Yılmaz, s. 200; Çomaklı ve Gödekli, s. 43. Hâkim görüş kıyas yasağı olmakla birlikte, Alman Hukuku'nda *Tipke/Lang* tarafından dile getirilen bir görüşe göre, vergi hukukunda da kıyas yapmaya uygun ilkeler bulunduğu kuşkusuzdur. Bu bağlamda verginin kanuniliği ilkesi, hukuk uygulayıcısının kıyas yoluyla boşluk doldurmasını engellememekte; hatta kanunda açık olmayan durumların kıyas yoluyla daha somut hale getirilmesi suretiyle kanun koyucunun iradesi ortaya çıkarılmaktadır ki bu yaklaşım demokratik devlet ilkesi ile de örtüşmektedir. Kanun boşluklarının kıyas yoluyla doldurulması (tamamlanması) suretiyle kanunların daha da iyi uygulanabilir hale getirilmeleri, kuvvetler ayrılığı ilkesini de ihlâl etmemektedir. (Lang, in: Tipke ve Lang, § 5, Rz. 59 vd.). Bu görüşten esinlenen *Furtun* da, aradaki benzerlik vargısı doğru kurulduğu müddetçe, kıyas yoluyla boşluk doldurulmasının verginin kanuniliği ilkesine aykırı düşmeyeceği görüşündedir. Yazara göre, kıyas yoluyla boşluk doldurulmasında kanundan hareketle bir çözüm getirilmekte, kanun kapsamı içinde kalınmakta, kanunun öngördüğü bir çözüm mantıksal açıdan tutarlı biçimde kanunda düzenlenmemiş benzer olay için de geçerli kılınmaktadır. (Furtun, s. 175, 178). Ayrıca vergi usulüne ilişkin kanunlar bakımından kıyas yasağı geçerli değildir. (Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 4, Rz. 363; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 187).

yüklerinin değiştirilmesi sonucunu doğuracağından kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacaktır³⁰⁶. Kıyas yasağı uygulaması yoluyla, tipe uygun vergilendirme ilkesinin içeriği somutlaştırılmaktadır³⁰⁷.

Türk Vergi Hukuku'nda çok tartışılmış olmamakla birlikte, özellikle Alman Vergi Hukuku'nda, lehe kıyas-aleyhe kıyas ayırımı yapılmaktadır. Bu noktada kıyas yoluyla vergiyi doğuran olayların genişletilmesi veya yeni vergiyi doğuran olayların yaratılması, yükümlü aleyhine sonuç doğurduğundan kabul edilmemektedir³⁰⁸. Buna karşılık yükümlü aleyhine sonuç doğurmayan kıyasın yani yükümlü lehine kıyasın mümkün olduğu savunulmaktadır³⁰⁹.

Vergiyi doğuran olay bakımından lehe veya aleyhe olduğuna bakılmaksızın kıyas yasağını kabul etmek, kanaatimizce uygun olacaktır³¹⁰. Vergi ve diğer mali yükümlülüklerin ancak yasama organı tarafından çıkarılan bir şekli kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılabilceğini öngören kanunilik ilkesi, bu niteliği gereği, kanunlarda vergiyi doğuran olay olarak gösterilmemiş olan hukukî ilişkilerin yükümlü aleyhine kıyas yoluyla vergiyi doğuran olay kabul edilmelerini veya vergiyi doğuran olayların kapsamının kıyas yoluyla genişletilmesini engellemektedir. Benzer şekilde vergiyi doğuran olay bakımından yükümlü lehine kıyas yapılması ve böylece devlet lehine vergi alacağı doğmasını sağlayabilecek bir hukukî ilişkinin kıyas yoluyla vergi dışı bırakılması da kanunilik ilkesine aykırı bir sonuç ortaya çıkması sonucunu doğuracaktır. Vergi, anayasal bir borç ilişkisi olup, bu ilişkinin kurulması veya sona vermesi sonucunu doğuran durumların kanunlarda açık bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yükümlü lehine veya aleyhine olduğuna bakılmaksızın kıyas yasağını kabul etmek, hem hak ve özgürlükleri bakımından vergisel müdahaleye maruz kalacak kişiler açısından hem de kamu harcamalarının

³⁰⁶ Flume, ss. 76-79; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29. Böyle bir tutumun kamu hukukunda fonksiyon gaspına yol açacağı yönünde bkz. Karakoç, **Genel Vergi**, s. 185.

³⁰⁷ Kamm, s. 84.

³⁰⁸ Flume, s. 65; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 4, Rz. 360; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 60; Birk, **Steuerrecht**, s. 47; Hey, s. 569; Pahlke: in: Pahlke ve Koenig, § 4, Rz. 117; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 22; Jochum, s. 73. Bu yönde bkz. BVerfG. 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318/328; BFH. 1 R 141/97, BStBl. II 1999, 832, 834.

³⁰⁹ Pahlke: in: Pahlke ve Koenig, § 4, Rz. 117; Jochum, s. 73.

³¹⁰ Kıyasın hazine ya da yükümlü lehine sonuç vermesinin kıyas yasağının geçerliliğini etkilemeyeceği yönünde bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 29; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 187.

finansmanı amacıyla vergi geliri elde etmesi gereken Devlet açısından bir güvence oluşturacaktır.

6. İlkenin İstisnaları

a. Genel Olarak

Anayasa'nın 73'üncü maddesinde açık bir şekilde düzenlenen verginin kanuniliği ilkesi, vergilendirme alanındaki düzenlemelerin kural olarak yasama organı tarafından çıkarılan şekli bir kanunla yapılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle vergiye ilişkin temel düzenlemeler yapma yetkisi yasama organına (TBMM) ait olup, yasama sürecindeki ilke ve kurallara uyularak çıkarılan kanunlar vergi hukukunun asli (bağlayıcı) kaynağı konumundadır. Kanunlaşma/kanunlaştırma sürecinin uzun ve tartışmalara gebe bir süreç olması, ekonomik ve sosyal hayatın sürekli gelişen ve değişen bir özellik arz etmesi, ekonomide ani karar alma dönemlerinde kanuni düzenlemelerin beklenmesinin bir takım riskler taşıması gibi özetlenebilecek nedenlerle kanunilik ilkesinin yumuşatılması kaçınılmaz bir gereklilik olarak kendini göstermektedir. Bu gerekliliğin bir sonucu olarak Türk Hukuku'nda da yasama organına ait olan vergiye ilişkin kural koyma yetkisinin belirli kayıt ve sınırlamalarla diğer anayasal organlarla paylaşılmasını sonuçlayan düzenlemeler kabul edilmiştir. Parlamenter sistemin yumuşak ve dengeli bir kuvvetler ayırımını esas alan özelliği, böylece vergiye ilişkin düzenlemeler bakımından da etkisini göstermiş ve vergilendirme alanında yürütmeye bazı yetkiler verilerek kanunilik ilkesine istisnalar getirilmiştir.

Şekli anlamda kanun-maddi anlamda kanun ayırımı çerçevesinde şekli kanun anlayışının benimsendiği bir sistemde, yürütmeye ve özellikle Bakanlar Kurulu'na verilen düzenleme yapma yetkisinin kanunilik ilkesinin istisnası olarak nitelendirilmesi kanaatimizce zorunludur. Şekli kanun anlayışı, yasama organı tarafından gerekli yasama süreci izlenerek "kanun" adı altında yapılan düzenlemeleri kabul ettiğinden, vergiye ilişkin olarak yasama organı dışında herhangi bir organa verilen yetkiler, kanunilik ilkesinin istisnasını oluşturacaktır. Bu çerçevede vergi ve diğer mali yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması

durumu kanunilik ilkesini; vergiye ilişkin olarak yürütmeye verilen diğer düzenleyici işlem tesis etme yetkisi ise kanunilik ilkesinin istisnasını ifade etmektedir³¹¹. Genel ve düzenleyici olan her türlü hukuk kuralını “kanun” kavramı içinde değerlendirerek maddi kanun anlayışını benimseyen bir sistemde, bu tür düzenlemeleri kanunilik ilkesinin istisnaları olarak ifade etmenin zaten bir anlamı bulunmamaktadır.

Vergi hukukunda kanunilik ilkesinin istisnaları olarak kabul edilebilecek üç temel düzenleme bulunmaktadır. Bunlardan *birincisi*, Anayasa’nın 73’üncü maddesinin son fıkrasında belirli kayıt ve sınırlamalarla Bakanlar Kurulu’na verilen temel düzenleme yetkisidir. *İkincisi*, Anayasa’nın 167’nci maddesinin 2’nci fıkrasında Bakanlar Kurulu’na dış ticarete ilişkin olarak tanınan düzenleme yetkisidir. *Üçüncüsü* ise, Anayasa’da belirtilen sebeplerden birinin bulunması durumunda ilân edilen olağanüstü hal veya sıkıyönetim döneminde yürütmenin sahip olduğu ve istisnai olarak nitelendirilebilecek yetkidir. Bu yetkilerin vergiyi doğuran olayı kapsayıp kapsamadığı ise, ayrıca incelenmesi gereken bir konudur.

b. Bakanlar Kurulu’na Tanınan Temel Düzenleme Yetkisi (Any.m.73/son)

Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 4’üncü ve son fıkrasına göre, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir*”. 1961 Anayasa’nın ilk şeklinde yer almayan bu yetki, 1971 yılında yapılan anayasa değişikliğiyle 1961 Anayasası’na eklenmiş³¹² ve 1982 Anayasası’nda da varlığını korumuştur. Ekonomiye çabuk ve

³¹¹ Anayasa Mahkemesi de yürütme organına verilen bu tür yetkileri kanunilik ilkesinin istisnası olarak değerlendirmektedir. “...Bakanlar Kurulu’na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır.” Ay.M. 15.07.2004 gün ve E.2003/33, K.2004/101, (RG. 02.03.2005 – 25743).

³¹² 1971 yılında bu anayasa değişikliği yapılmadan önce Anayasa Mahkemesi, vermiş olduğu kararlarda, vergide indirim yapmanın, vergiden bağışık veya ayrı tutmanın ve vergi oranlarında indirim yapmanın vergi koymak kadar önemli olduğuna ve bu kavramın içeriğine dâhil olduğuna, bu yöndeki düzenlemelerin kanunla yapılması gerektiğine hükmetmiştir. Ay.M. 25.10.1969 gün, E.1967/41, K.1969/57, (RG. 12.03.1971 – 13776); Ay.M. 15.06.1971 gün ve E.1970/55, K.1971/57, (RG. 24.02.1972 – 14109)

etkin müdahale etme zorunluluğu, yürütme organının vergilendirme alanında güçlendirilmesini gerekli kılmıştır³¹³. Vergilerin ekonomi politikalarının bir aracı olarak kullanılması ve değişen ekonomik koşullara karşı vergisel tedbirlerin hızlı bir şekilde alınabilmesi zorunluluğu, yürütme organına belirli sınırlamalarla vergisel yetki devrini haklı kılmaktadır³¹⁴. Kanunilik ilkesinin sert kalıpları içinde kalınması durumunda, yavaş işleyen yasama süreci içinde gerekli tedbirlerin zamanında alınması ve verginin etkili bir maliye politikası aracı olarak kullanılması da mümkün olmayacaktır³¹⁵. Bu gerekçelerin zorunlu bir sonucu olarak vergilendirme alanında Bakanlar Kurulu'na, anayasal kapsamı çok geniş olmamakla birlikte, kanunlarla çok geniş bazı yetkiler verilmiştir³¹⁶. Bakanlar Kurulu'na verilen bu düzenleme yetkinin üç bakımdan sınırlandırıldığı söylenebilir:

Birinci sınır, Bakanlar Kurulu'nun doğrudan düzenleme yapma yetkisine sahip olmadığı ve ancak kanuni bir dayanak bulunması durumunda yetki kullanabileceği noktasındadır. Gerçekten de Bakanlar Kurulu kanun koyucu yerine

³¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 36; Çağan, **Parlamentar Kontrol**, s. 218; Uygun, s. 104; Sabahattin Yürekli, "Bakanlar Kurulu'nun Vergilendirme Yetkisi", **GzÜHFD.**, Cilt: 1, Sayı: 2, Aralık 1997, **Naci Kınacıoğlu'na Armağan**, s. 288.

³¹⁴ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 109; Akif Erginay, "Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri", **Fadıl Hakkı Sur'un Anısına Armağan**, Ankara, 1983, s. 62; Kaneti, **Anayasal Temeller**, s. 33; Aliefendioğlu, **Yasallık ve Adalet**, s. 228; Kırmızı, **Verginin Kanuniliği**, s. 12; Kütükçü, s. 129; Gençay-Karabulut, ss. 121-122; Gerçek, **Bakanlar Kurulu**, s. 110; Aykut Tavşancı, "Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası", **Vergi Sorunları**, Sayı: 189, Haziran 2004, s. 149; Kemal Gündüz, "Verginin Anayasal Çerçevesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 78, Mart 1995, s. 110; M. Aykut Keleş, "Vergi Kanunları ile Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", **Yaklaşım**, Sayı: 105, <http://www.yaklasim.com> Erişim.05.10.2010.

³¹⁵ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 110; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 327; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 180-181. Ekonomiye etkin ve çabuk müdahale gereğine karşılık yasama organının yavaş çalışması, idari düzenlemelerin kolay yapılabilmesi, enflasyondan kaynaklanan aşınmanın telafi edilmesi, verginin kısa vadeli maliye politikasının aracı olması, yasama organının baskı gruplarından daha fazla etkilenmesi, gizli düzenleme zorunluluğu ve yükümlülerin vergi kanunlarına karşı olumsuz tepkileri, Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin genel gerekçeleri olarak gösterilmektedir. (Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 108). "...Öte yandan çağdaş devletlerin; sermaye birikiminin teşviki, kalkınma hızının artırılması, enflasyonun durdurulması, işsizliğin önlenmesi, ödemeler dengesi açığının giderilmesi ve tüketim yapısının ıslahı gibi temel sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmak için kullandığı etkin araçlardan biri çeşitli gelirlerle uygulanan vergi oranlarının indirilip yükseltilmesidir. Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerine kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." hükmüne yer vermesi bu nedenledir..." Ay.M. 19.03.1987 gün ve E.1986/5, K.1987/7, (RG. 12.11.1987 – 19632).

³¹⁶ Bakanlar Kurulu'na başta vergi oranlarına ilişkin olmak üzere tanınan geniş yetkilerin kanunilik ve belirlilik ilkeleri ile bağdaştığını söylemek mümkün değildir. Vergi mevzuatında Bakanlar Kurulu'na yetki veren kanun hükümleri ve bu yetkilerin kapsamı hakkında ayrıntılı bir tablo için bkz. Keleş, <http://www.yaklasim.com>, Erişim.05.10.2010.

geçerek doğrudan doğruya yetki kullanamamakta; ancak kanunla verilmesi durumunda bu yetkiyi kullanabilmektedir³¹⁷.

İkinci sınır, kanunla verilecek yetkinin alt ve üst sınırlarının yine kanunla belirlenmesi zorunluluğu getirilerek çizilmiştir. Bakanlar Kurulu'nun yapacağı değişikliklerin alt ve üst sınırları belirlenmek suretiyle, temel hak ve özgürlüklerine müdahalede bulunan ödevlilerin vergisel durumları güvence altına alınmakta ve böylece hukuki güvenlikleri sağlanmaktadır³¹⁸.

Üçüncü ve kanaatimizce en önemli sınır ise, düzenleme yapılabilecek alanlar sınırlı sayıda (numerus clauses) gösterilmek suretiyle, verginin bazı unsurlarına hasredilmiştir. Anayasa metninden de açıkça anlaşılacağı üzere Bakanlar Kurulu'na kanunlarla verilebilecek yetki, *muafiyet*, *istisna*, *oran* ve *indirim* konularıyla sınırlandırılmış olup, bunların dışındaki konularda yetki verilmesi veya Bakanlar Kurulu tarafından, verilen yetkide gösterilen konu dışında bir konuda yetki kullanılması mümkün değildir.

Anayasa hükmüyle Bakanlar Kurulu'na tanınan düzenleme yetkisi, vergiyi doğuran olayı kapsamamaktadır³¹⁹. Bu nedenle Bakanlar Kurulu'na vergiyi doğuran olaya ve unsurlarına (yükümlü, konu, isnadiyet) ilişkin düzenleme yetkisi verilmesi ve/veya Bakanlar Kurulu tarafından bu yönde yetki kullanılması Anayasa'ya açıkça aykırı olacaktır. Belirtilmelidir ki Bakanlar Kurulu'nun vergiyi doğuran olay konusunda düzenleme yapma yetkisine sahip olmaması, Türk Vergi Hukuku doktrin ve uygulamasında dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramının kabul edilmiş olmasının bir sonucudur. Muafiyet, istisna, oran ve indirim geniş anlamda vergiyi doğuran olay kapsamında değerlendirildiğinden, kavramın geniş anlamda kabulü durumunda Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin vergiyi doğuran olayı kapsadığı söylenebilir.

³¹⁷ Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, ss. 126-127; Gerek ve Aydın, s. 166; Tekbaş ve Öz, s. 181; Gerçek, **Bakanlar Kurulu**, ss. 112-113; Yılmazoğlu, s. 81.

³¹⁸ Alt ve üst sınırlar arasındaki makasın yüksek tutulması ve böylece Bakanlar Kurulu'na vergileri fahiş oranlarda arttırma yetkisinin verilmiş olması hukukî güvenlik ilkesini zedelemektedir. (Taylar, **Hukuki Güvenlik**, s. 202). Bu yönde bir Anayasa Mahkemesi kararı için bkz. Ay.M. 16.01.2003 gün ve E.2001/36, K.2003/3, (RG. 21.11.2003 – 25296).

³¹⁹ Bkz. Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 127; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 327; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 184; Kırmızı, **Verginin Kanuniliği**, s. 14; Tekbaş ve Öz, s. 177, 181; Gençay-Karabulut, ss. 124-125; Yusuf Ziya Taşkan, **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 38.

**c. Bakanlar Kurulu’na Dış Ticarete İlişkin Olarak Tanınan Yetki
(Any.m.167/II)**

Anayasa’nın 67’nci maddesinin 2’nci fıkrasına göre, “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir*”. 1961 Anayasası’nda bulunmayan bu hüküm, ilk kez 1982 Anayasası ile getirilmiş, ancak madde gerekçesinde düzenlemenin amacına yönelik herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Gerekçede herhangi bir belirleme yapılmamış olmasına karşın, düzenlemenin teknolojik ilerlemeyle ekonomik gelişmelerin getirdiği zorunluluklar karşısında, bu tür yükümlülüklerin izlenen ekonomik politikayla uyumlu şekilde, hızlı ve gizli olarak getirilebilmesi ve düzenlemenin son derece teknik bir konuyu içerecek olması nedenleriyle getirildiği savunulmaktadır³²⁰.

Anayasa’nın bu düzenlemesiyle dış ticaretin ülke ekonomisi yararına düzenlenmesi amacıyla sınırlı olmak üzere, ithalât, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koyma ve kaldırma konusunda Bakanlar Kurulu’nun *kanunla* yetkilendirilmesine olanak sağlanmıştır. Bakanlar Kurulu’na tanınan bu düzenleme yetkisi, Anayasa’nın 73’üncü maddesindeki esaslardan bağımsız bir yetki olup, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler dışında kalan “ek mali yükümlülükler”e yöneliktir³²¹. Her ne kadar kamusal güce dayalı olarak alınıyor olmaları nedeniyle benzeri malî yükümlülükler kapsamında değerlendirilebilecekleri yönünde görüş bulunmakla birlikte³²², düzenlemenin Anayasa’da yer aldığı kısım ve madde metninden, anayasa

³²⁰ Bumin Doğrusöz, “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 43, Mart 1985, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=422>. Erişim. 24.01.2011, Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, ss. 195-196; Taşkan, s. 40.

³²¹ Kırmızı, **Verginin Kanuniliği**, s. 15; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 19-20; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, ss. 137-138; Gerek ve Aydın, ss. 223-224.

³²² Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 8; Doğrusöz, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, Erişim.24.01.2011; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 195; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 12; Başaran-Yavaşlar, **Müdahalede Sınır**, s. 158.

koyucunun bu yetki ile Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki yetkiyi farklı değerlendirdiği sonucu ortaya çıkmaktadır³²³.

Bakanlar Kurulu'na dış ticarete ilişkin olarak verilen bu yetkinin kapsamı oldukça geniş olup, Bakanlar Kurulu bu konuda geniş, serbest ve sürekli bir vergilendirme yetkisi ile donatılmıştır³²⁴. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasındaki sınırlı sayıda konuyu kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değiştirme yetkisinden farklı olarak, Bakanlar Kurulu, ek mali yükümlülükler koyma ve kaldırma yetkisine sahiptir³²⁵. Bakanlar Kurulu'na kanunla verilebilecek bu yetki, dış ticaretle ilgili olmak üzere konulacak mali yükümlülüğün konusunu belirlemeyi, oran veya miktarını saptamayı ve bu yükümlülüklerle ilgili diğer esasları belirlemeyi içermektedir³²⁶. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlarda bu hususu teyit etmekte ve Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin mali yükümlülüğün temel unsurlarına ilişkin düzenlemeler yapma yetkisini kapsadığını belirtmektedir³²⁷.

³²³ Bu kavram farklılığı, “benzeri mali yükümlülükler” ile “dış ticarete ilişkin ek mali yükümlülükler” in tâbi olduğu hukuksal düzenin farklı olmasının zorunlu bir sonucudur. Yoksa dış ticarete ilişkin ek mali yükümlülük de *kavramsal olarak* Anayasa'nın 73'üncü maddesinde geçen “benzeri mali yükümlülük” kapsamında değerlendirilebilir. Bu yönde değerlendirme için bkz. Saban, **Vergi Hukuku**, s. 13.

³²⁴ Çağan, **Parlamentar Kontrol**, s. 218; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 318. Ayrıca bkz. Yılmazoğlu, s. 64. Yetkinin kanunilik ilkesinin içeriğini boşaltma tehlikesi doğuracak kadar geniş olduğu yönünde bkz. Başaran-Yavaşlar, **Müdahalede Sınır**, s. 158.

³²⁵ Gerek ve Aydın, ss. 223-224.

³²⁶ Doğrusöz, <http://www.vergidunyasi.com.tr>, Erişim.24.01.2011; Taşkan, s. 41; Tavşancı, s. 153.

³²⁷ “...Anayasa'nın 167. Maddesinin ikinci fıkrası, Dış Ticaretin ülke ekonomisi yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebileceğini hükme bağlamıştır. / Görüldüğü gibi, Anayasa Koyucu burada "Vergi Ödevinde öngörülenden tamamen ayrı bir esas benimsemiştir: Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur; değiştirilir veya kaldırılır. Bunlardan muaflik, istisnalar ve indirimler ile oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Oysa Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrası ile sözü edilen "ek mali yükümlülüklerin" konulması ve kaldırılmasında Bakanlar Kuruluna kanunla yetkisi verilmesi söz konusudur. Bir "ek mali yükümlülüğün konulması" onun nevinin ve miktarının saptanması demektir. Türü ve miktarı belli olmayan bir yükümlülük konulamaz. Şu halde, dış ticaretin, ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi amacıyla ek mali yükümlülükler koymaya yetkili kılınan Bakanlar Kurulu, ülke ekonomisi ne gibi ek mali yükümlülükler konulmasını gerektiriyorsa, bunun nevinin ve miktarını saptamada serbest olacaktır. Esasen, önceden nelerden ibaret olacağını saymaya ve miktarını saptamaya olanak da yoktur. Başka ülkelerin alacağı önlemlere veya onların ekonomisinin gidişine ya da memleketimizdeki ekonomik olaylara bakılarak günü gününe alınacak tedbirlerle dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına düzenlenmesi sağlanacaktır. / Bu nedenlerle söz konusu 3. maddenin Bakanlar Kuruluna ek mali yükümlülükler koymaya; bunların nevi ve miktarlarını tespit etmeye yetki veren kuralı, Anayasa'nın 167. maddesinin ikinci fıkrasına aykırı bulunmamıştır.” Ay.M. 11.01.1985 gün ve E.1984/6, K.1985/1, (RG. 17.06.1985 – 18787).

Bakanlar Kurulu'na dış ticarete ilişkin olarak tanınan bu yetkinin, ek mali yükümlülüğü doğuran olayı (vergiyi doğuran olay) kapsayıp kapsamadığı konusunda, kanaatimizce, yukarıdaki belirlemeler ışığında, olan ve olması gereken hukuk açısından farklı sonuçlara ulaşmak mümkündür. Olan hukuk açısından değerlendirme yapmak gerekirse, anayasa koyucu dış ticarete ilişkin olarak Bakanlar Kurulu'na Anayasa'nın 73'üncü maddesinden farklı olarak, yetkinin kanunla verilmesi zorunluluğu hariç, herhangi bir sınır koymamıştır. Bu nedenle Bakanlar Kurulu, kanunla yetkilendirilmiş olmak kaydıyla, dış ticarete ilişkin olarak ek mali yükümlülükleri doğuran olayı belirleme yetkisine sahiptir. Olması gereken hukuk açısından ise, iki farklı noktada değerlendirme yapmak mümkündür. *Birincisi*, Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki bu düzenlemenin kaldırılması ve böylece dış ticarete ilişkin ek mali yükümlülüklerin Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki "benzeri mali yükümlülükler" in hukuki rejimine tâbi tutulmalarıdır. Düzenlemenin kaldırılmak istenmemesi durumunda ise, bu yetkiye ilişkin maddenin Anayasa'nın 73'üncü maddesi içine alınması ve verilecek yetkinin sınırlarının net bir biçimde maddedeki diğer düzenlemelerle uyumlu bir şekilde çizilmesi uygun olacaktır. *İkinci* olarak da anayasal bir düzenleme yapılınca kadar, hukukun birçok ilkesine aykırı olarak değerlendirilebilecek bu yetkinin sınırları yine yetkiyi veren kanunla belirlenebilir. Bakanlar Kurulu'na dış ticarete ilişkin olarak ek mali yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisi veren kanun³²⁸, mali yükümlülüğü doğuran olay dâhil olmak üzere, ek mali yükümün konusu, yükümlüsü ve oranını belirlemede kullanılacak ilkeleri içermelidir³²⁹. Bu yöndeki bir uygulama, Anayasa ile tanınmış olan bu geniş yetkinin kullanılması sonucu ortaya çıkması muhtemel belirsizlikleri ve hukuka aykırılıkları minimum düzeye indirebilecektir.

³²⁸ İlgili kanun, 2976 Sayılı Dış Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun (RG. 15.02.1984 – 18313) olmakla birlikte Kanun'da Bakanlar Kurulu'nun kullanacağı yetkinin herhangi bir sınırı gösterilmemektedir. Kanun, "*İthalat, ihracat veya dış ticaret işlemleri üzerine konulan ek mali yükümlülüklerin nevi, miktarı, tahsili, takibi, iadesi, gerektiğinde bütçeye irat kaydedilmesi, bir fonda toplanması ve fonun kullanım esasları Bakanlar Kurulu kararında gösterilir*" düzenlemesiyle Bakanlar Kurulu'na bu yönde oldukça geniş bir hareket alanı bırakmaktadır.

³²⁹ Başaran, s. 118. Uygun, yetkinin kanunla verileceği koşulundan hareketle, yetki veren kanunun yargısal denetime ölçü oluşturacak bazı esasları belirlemesi gerektiği, 167'nci maddenin ikinci fıkrasında "yasa" kaydının yer aldığı ve bunun da konunun temel esaslarının kanun ile düzenlenmesini gerekli kıldığı görüşündedir. (Uygun, s. 108).

d. Yürütmenin Doğrudan Anayasa'dan Kaynaklanan Düzenleme Yetkisi

Bakanlar Kurulu'nun Anayasa'nın 73'üncü ve 167'nci maddelerinde ifade edilen düzenleme yetkisini kullanabilmesi, bu yönde yasama organı tarafından kanunla yetkilendirilmesine bağlıdır. İdarenin düzenleme yapma yetkisini kullanabilmesi kanuni bir dayanak gerektirdiğinden, Anayasa'nın her iki hükmünün de idarenin kanuniliği ilkesine de vurgu yaptığı söylenebilir. Buna karşılık, ülkenin olağanüstü yönetim usulleriyle yönetilmeye başlanması durumunda yürütmenin düzenleyici işlem yapma yetkisi genişlemekte; Bakanlar Kurulu, herhangi bir yetki kanununa ihtiyaç duymaksızın olağanüstü kanun hükmünde kararnamelerle genel ve soyut nitelikli kural koyabilmektedir. Bu yetkiye dayalı olarak vergiye ilişkin yapılan düzenlemeler de verginin kanuniliği ilkesinin önemli bir istisnasını oluşturmaktadır.

Anayasa'nın 119'uncu maddesi, “tabii afet, tehlikeli salgın hastalık ve ağır ekonomik bunalım”; 120'nci maddesi, “şiddet olaylarının yaygınlaşması ve kamu düzeninin ciddi şekilde bozulması” sebeplerinin bulunması durumunda olağanüstü hal ilân edilebileceğini düzenlemektedir. 122'nci maddesinde ise, sıkıyönetim ilân edilebilecek durumlar gösterilmektedir. Olağanüstü hal ve sıkıyönetim ilân edilmesi durumunda, Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu, olağanüstü hal ve sıkıyönetimin gerekli kıldığı konularda kanun hükmünde kararname çıkarabilmektedir. (Any.m.121/3, 122/2). Anayasa'nın “*Ancak sıkıyönetim ve olağanüstü haller saklı kalmak üzere, Anayasanın ikinci kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde yer alan temel haklar, kişi hakları ve ödevleri ile dördüncü bölümünde yer alan siyasî haklar ve ödevler kanun hükmünde kararnamelerle düzenlenemez.*” hükmünden (Any.m.91/1-2.c) sıkıyönetim ve olağanüstü hal ilânından sonra çıkarılan kanun hükmünde kararnamelerle siyasi hak ve ödevlerin de düzenlenebileceği sonucuna varılmaktadır³³⁰. Bu nedenle olağanüstü hal ve sıkıyönetim ilânından sonra durumun gerekleri ile sınırlı olmak üzere, olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleri ile vergi ödevine ilişkin düzenleme yapılabilir³³¹.

³³⁰ Ancak olağan kanun hükmünde kararnamelerden farklı olarak, olağanüstü dönem kanun hükmünde kararnamelerinin iptali için Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Any.m.148/1-3.c).

³³¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 36; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 329; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 191; Kırman, **Verginin Kanuniliği**, s. 20; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**,

Olağanüstü hal veya sıkıyönetim durumlarında Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki kanunilik ilkesi işlememekte; vergilendirmeye ilişkin kural koyma, değiştirme ve kaldırma gibi tasarruflar kanun hükmünde kararnamelerle gerçekleştirilebilmektedir³³². Dolayısıyla genişleyen kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisine dayalı olarak verginin temel unsurlarına yönelik düzenlemeler yapılabilmektedir. Bu çerçevede olağanüstü kanun hükmünde kararnamelerle yeni vergiyi doğuran olaylar getirilebilmekte, vergiyi doğuran olaylar değiştirilebilmekte veya kaldırılabilir. Hatta vergiyi doğuran olaya ilişkin yapılan düzenlemelerin geçmişe etkili bir şekilde uygulanabilmesi de mümkündür. Anayasa'nın, olağanüstü yönetim hallerinde temel hak ve hürriyetlerin kullanılmasının kısmen veya tamamen durdurulabileceğine ve bunlar için Anayasa'da öngörülen güvencelere aykırı tedbirler alınabileceğine ilişkin 14'üncü maddesi hükmü, bu yöndeki uygulamalara kaynaklık teşkil etmektedir.

ss. 136-137; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 128; Gerek ve Aydın, s. 218; Taşkan, s. 33; Tavşancı, ss. 153-155.

³³² Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 191; Yürekli, ss. 285-286; Gündüz, s. 111.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN (TİPE UYGUN) OLAYIN UNSURLARI

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi hukukunda vergi borcunu doğuran kamu hukuku ilişkisi olarak tanımlanabilecek olan vergiyi doğuran olay, bu yönüyle vergi hukukunun en temel kavramı olarak nitelendirilebilir. Borç veya sorumluluk doğuran her hukukî ilişki, kendine ve içinde bulunduğu hukuk alanına özgü bazı özellikler taşımakta ve çeşitli unsurlardan oluşmaktadır. Örneğin borçlar hukukunda borcun bir kaynağı olarak düzenlenen haksız fiil, davranış, zarar, uygun illiyet bağı, kusur ve hukuka aykırılık gibi temel kurucu unsurlardan oluşmaktadır³³³. Benzer şekilde ceza sorumluluğunu doğuran fiil olarak suç, tipe uygun eylem, hukuka aykırılık ve kusurluluk gibi unsurlara ayrılarak incelenmekte ve değerlendirilmektedir³³⁴. Her hukukî ilişkinin unsurlara ayrılarak incelenmesi, hem teoride hem de pratikte kavramların daha doğru ve sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle vergi yükümlülüğünü doğuran hukuki ilişki olan vergiyi doğuran olayın da unsurlara ayrılarak incelenmesi, kavramın hem içeriğinin hem de niteliğinin belirlenmesi noktasında önem taşımaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki vergiyi doğuran olayın unsurlara ayrılarak incelenmesi, Türk Vergi Hukuku'nda - Alman Vergi Hukuku'nun aksine - yaygın bir uygulama değildir.

Vergiyi doğuran olayın unsurları konusunda yapılacak değerlendirme, öncelikle vergiyi doğuran olayın tanımı konusundaki yaklaşımların tespitini zorunlu kılmaktadır. “Kavram-Tanım” bölümünde de değinildiği üzere, vergiyi doğuran

³³³ Eren, s. 468 vd.; Kılıçoğlu, s. 268. Ayrıca bkz. Oğuzman ve Öz, s. 491 vd.; Safa Reisoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 22. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011, s. 161 vd.

³³⁴ İçel ve diğerleri, s. 16, 53 vd.; Öztürk ve Erdem, Ceza Hukuku, s. 154; Demirbaş, s. 190; Özbek ve diğerleri, Genel Hükümler, s. 195; Hakeri, s. 114; Koca ve Üzülmüş, s. 121. Ancak belirtmek gerekir ki suç genel teorisi içinde suçun tanımı ve unsurları, ceza hukukunun tartışmalı konularından biri olup, suçun unsurları konusunda farklı görüşlere rastlamak mümkündür. Örneğin, *Dönmezer* ile *Centel/Zafer/Çakmut'a* göre suç, kanuni unsur, maddi unsur, hukuka aykırılık ve manevi unsurlarından oluşmaktadır. (Dönmezer, s. 86; Centel, Zafer ve Çakmut, s. 205). *Özgenç'e* göre suçun unsurları, maddi unsur, manevi unsur, hukuka aykırılık ve kusurluluk unsurlarıdır. (Özgenç, s. 155 vd.). *Artuk/Gökçen/Yenidünya'ya* göre ise suçun unsurları, tipiklik, maddi unsurlar, manevi unsurlar ve hukuka aykırılık unsurudur. (Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 228).

olayın unsurlarına ışık tutabilecek şekilde, geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere iki tür tanımlama yapılmaktadır. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay ile dar anlamda vergiyi doğuran olay olarak yapılan tanımlar, vergiyi doğuran olayın unsurları konusundaki yaklaşımları da ortaya koymaktadır. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın unsurları geniş ve dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramlarından hangisinin benimsendiğine bağlı olarak farklılık göstermektedir.

Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcunun doğumu için gerçekleşmesi gerekli ve zorunlu kanuni şartların bütünü olarak tanımlandığından, geniş anlamda vergiyi doğuran olay teorisi, vergiyi doğuran olayın unsurlarının geniş bir yelpazede ele alınmasını zorunlu kılmaktadır. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, başta verginin yükümlüsü, verginin konusu, verginin matrahı ve verginin oranı olmak üzere vergi borcunu sebep ve miktar olarak belirleyen unsurlar ile vergi borcunu azaltan veya ortadan kaldıran muafiyet, istisna ve indirim gibi unsurlardan oluşmaktadır³³⁵. Alman Hukuku'nda benimsenen bu yaklaşım, vergi borcu ilişkisini kuran, azaltan ve hatta ortadan kaldıran kanuni sebeplerin vergiyi doğuran olay (Steuertatbestand) kapsamında değerlendirilmesini gerektirdiğinden, neredeyse “vergi” kavramına eşdeğer bir kavram ortaya çıkmaktadır. Birçok tanımlamada “verginin unsurları” içerisinde değerlendirilen bu unsurların, geniş anlamda vergiyi doğuran olay teorisinde, vergiyi doğuran olay kapsamında ele alındığı ve incelendiği görülmektedir.

Dar anlamda vergiyi doğuran olay ise, verginin yükümlüsü ile verginin konusu arasında vergi kanunlarının düzenlediği türden kurulan bir hukukî ilişki olarak, vergiyi doğuran olaya daha dar bir bakış açısı getirmektedir. Dar anlamda vergiyi doğuran olay teorisi, vergi hukukunda vergi borcu ilişkisini kuran unsurlardan “olay-eylem-hareket” kavramını öne çıkarmakta; vergi kanunlarında, bir kişi (vergi yükümlüsü) ile vergi konusu arasında bağ kuran ve sonuçları ilgili kişi üzerinde gerçekleşen hukukî olayı vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir. Türk Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olaya yönelik tanımlar incelendiğinde, dar anlamda vergiyi doğuran olay teorisinin benimsendiği ve yapılan tanımların vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında hukukî bağ kurarak vergi borcunun doğumuna

³³⁵ Bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 22 vd.; Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts AT*, s. 113.

sebeup olan olay/hukukî durum noktasında toplandığı görülmektedir³³⁶. Vergiyi doğuran olayı neredeyse verginin unsurları gibi gören geniş anlamda vergiyi doğuran olayın aksine dar anlamda vergiyi doğuran olay, kavramı açıklamada daha isabetli görülmektedir. Çalışmada, Türk Vergi Hukuku'nda da hâkim teori olarak kabul edilen dar anlamda vergiyi doğuran olay teorisinin yaptığı tanımlama benimsendiğinden, vergiyi doğuran olayın unsurları dar anlamı dikkate alınmak suretiyle açıklanmaktadır.

Türk Vergi Hukuku'nda yaygın bir uygulama olmamakla birlikte, dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramı ve bu kavrama yönelik tanımlardan yararlanmak suretiyle, vergiyi doğuran olayı unsurlara ayırarak incelemek mümkündür³³⁷. Bir kişi ile vergi konusu arasında gerçekleşen ve neticesine vergisel sonuçlar bağlanan olay veya hukukî durum olarak tanımlanabilen vergiyi doğuran olayın, üç kurucu-ana unsuru bulunmaktadır. *Birincisi*, vergiyi doğuran olayın “*kişi unsuru*” dur. Vergiyi doğuran olay, vergi borcu ilişkisinde, bu olayı gerçekleştiren kişiyi vergi borçlusu haline getirdiğinden, öncelikle bu hukukî ilişkiyi gerçekleştirecek bir hukuk süjesine ihtiyaç bulunmaktadır³³⁸. *İkincisi*, vergiyi doğuran olayın “*konu unsuru*” olup, bir kişinin verginin konusu olarak gösterilmiş bir konuyla ilişki halinde bulunması durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. *Üçüncüsü* ise, vergiyi doğuran olayın “*isnadiyet unsuru*” dur. Türk Vergi Hukuku'nda “vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesi”³³⁹ olarak da ifade edilen bu unsur, kişinin vergi konusu ile ilişkiye girmek suretiyle gerçekleştirdiği sonucun kendisine yüklenebilmesini ifade

³³⁶ Nitekim Türk Ceza Hukuku'nda da tipiklik dar anlamıyla kabul edilmekte ve suçun bir unsuru olarak tipiklik “tipe uygun eylem” kavramıyla açıklanmaktadır. Bu çerçevede, kanunlarda suç olarak düzenlenen bir hareketin bir kişi (fail) tarafından bir suç konusuna yöneltilmesi ve bu hareket sonucunda gerçekleşen sonucun kişiye isnad edilebilir olması durumunda tipe uygun eylem gerçekleşmiş sayılmaktadır. Tipe uygun bu eylemin hukuka aykırı ve kusurlu bir eylem özelliklerini taşıması durumunda ise, suç gerçekleşmiş sayılmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Özbek ve diğerleri, Genel Hükümler, s. 195 vd.; Koca ve Üzülmüş, s. 136 vd.

³³⁷ “Vergiyi Doğuran Olayın Unsurları” başlıklı spesifik bir değerlendirme için bkz. Kırmızı, **BSMV**, s. 47 vd. Yazar, banka ve sigorta muameleleri vergisinde vergiyi doğuran olayı, vergiyi doğuran olayın unsurları çerçevesinde incelemektedir..

³³⁸ Kişiler arasındaki sosyal bir ilişkiye dayanmayan sosyal düzen kuralının varlığı mümkün değildir. Bu nedenle kişiler arasında meydana gelen ve hukukî sonuç doğuran ilişkiler “hukukî ilişki” olarak tanımlanmaktadır. Hukukî ilişkiler, kişiler arasında gerçekleştiğinden, bir kişi hukukun kendisine sağladığı yetkilere dayanarak hukukî ilişkide bulunabilir. Bu hukukî ilişkiler sonucunda hak sahibi ve yükümlü olmak üzere iki kişi ortaya çıkmaktadır. (Gözübüyük, s. 134, Bilge, s. 209). Bu açıklamalardan da açıkça anlaşılacağı üzere kişi unsuru, bir hukukî ilişkinin kurucu unsurlarından birisidir.

³³⁹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 72; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 205; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 61.

etmektedir. Vergiyi doğuran olayın unsurları dikkate alındığında, verginin unsurları kapsamında “verginin yükümlüsü” olarak incelenen unsurun vergiyi doğuran olay çerçevesinde “kişi unsuru”, “verginin konusu” olarak incelenen unsurun da vergiyi doğuran olayın “konu unsuru” olarak incelenmesi daha uygun görünmektedir.

Vergiyi doğuran olayın unsurlarına ayrılmak suretiyle incelenmesi, kanaatimizce hem yararlı hem de zorunludur. Çünkü vergiyi doğuran olayı, vergi yükümlüsü ve vergi konusundan bağımsız olarak ele almak mümkün değildir. Vergiyi doğuran olay, borç ilişkisi doğuran bir hukukî ilişki olarak düşünüldüğünde, bu borç ilişkisinin kişiden veya konudan ayrı olarak sadece eylemin/olayın isnadiyetine hasredilmesi düşünülemez. Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse, gelir vergisinde “*bir gerçek kişinin gelir elde etmesi*” olarak düzenlenen vergiyi doğuran olayda “elde etme” şeklindeki isnadiyet unsurunun “gerçek kişi” ve “gelir” kavramlarından ayrı olarak düşünülmesi mümkün değildir. “Elde etme” kavramı tek başına bir anlam ifade etmediğinden, bu durumda “kimin”, “neyi” elde ettiği sorularına cevap aramak gerekmektedir. Böylece “*bir gerçek kişinin gelir elde etmesi*” vergiyi doğuran olay olarak ortaya çıkmaktadır. Bu vergiyi doğuran olayda “bir gerçek kişi” kişi unsuru, “gelir” konu unsuru, “elde etme” ise isnadiyet unsuruna karşılık gelmektedir³⁴⁰. Benzer şekilde, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay olarak düzenlenen “*bir kişinin mal teslim etmesi*” (KDVK.m.10/a) örneğinde³⁴¹, “bir kişi” kişi unsurunu, “mal” konu unsurunu, “teslim etme” ise isnadiyet unsurunu ifade etmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, malların ivazsız bir şekilde bir kişiden diğer bir kişiye intikalini vergilendirmekte (VİVK.m.1), verginin yükümlüsü, “...veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıs” (VİVK.m.5) olarak kabul edilmektedir. Veraset ve intikal vergisi açısından, “mallar” konu unsurunu, “kişi” kişi unsurunu, “ivazsız iktisap” ise isnadiyet unsurunu oluşturmaktadır. Yükümlüye ilişkin olarak yapılan tanım da incelendiğinde, herhangi bir kişinin değil ivazsız mal iktisap eden kişinin verginin yükümlüsü olarak kabul

³⁴⁰ Feyzioğlu da Fransız yazar Wuold’un görüşlerini aktarırken onun kullandığı benzer bir örneği vermektedir. Buna göre, bir kâr elde edilmesi örneğinde, vergiyi doğuran olayın üç ana unsuru bulunmaktadır. “...Bir şahıs (mükellef) (1), Bir vergi mevzuu (2) ve bu ikisi arasında muayyen bir münasebet (3).” (Feyzioğlu, s. 57). “Gerçekten, her vergide bunu ödemeye mecbur olan bir şahıs vardır, ve ancak bu şahısla vergi mevzuu arasındaki muayyen bazı münasebetler sayesinde bir vergi borcu ortaya çıkar. Ekseriya, sözü geçen münasebetlere-mükellefiyet doğurucu vakia (sebeb)- adı verilmektedir.” (Neumark, s. 65).

³⁴¹ Bu teslimin ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekmektedir. (KDVK.m.1).

edildiği, bu tanımın vergiyi doğuran olayın üç unsurunu da kapsadığı görülmektedir. Banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından, “banka ve sigorta şirketlerinin gerçekleştirdikleri işlemler dolayısıyla kendi lehlerine nakden veya hesaben para tahsil etmeleri” olarak belirtilebilecek vergiyi doğuran olayda, “banka ve sigorta şirketleri” kişi unsuruna, “gerçekleştirdikleri işlemler” konu unsuruna, “lehe nakden veya hesaben para tahsil etmeleri” ise isnadiyete denk gelmektedir³⁴². Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın kem kişiyi hem de konuyu içerecek şekilde tanımlanması ve incelenmesi zorunludur. Çalışmada da vergiyi doğuran olay Türk Vergi Hukuku’nda da kabul edilen dar anlamı ele alınmak suretiyle, üç ana unsura ayrılarak incelenmektedir.

II. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN KİŞİ (ÖZNEL) UNSURU

A. Genel Açıklama

Vergiyi doğuran olay, hak sahibi olan vergi alacaklısı ile yükümlülük sahibi olan vergi borçlusu arasındaki hukukî ilişkiyi ifade etmektedir³⁴³. Bu açıdan vergi borcu ilişkisinin kurulmasına yol açan kamu hukuku ilişkisi olarak vergiyi doğuran olay, hak sahibi olan vergi alacaklısı lehine alacak doğmasını sonuçlamakta, buna karşılık kanunlarla gösterilen bir kişiyi de vergi borcu altına sokmaktadır. Vergi alacaklısının vergiyi doğuran olayın kişi unsuru içinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine yönelik soyut tartışma şimdilik bir kenara bırakılacak olursa, vergiyi doğuran olay, öncelikle gerçekleşme sonucunda vergi borcunu üstlenecek kişinin, yani vergi borcu ilişkisinin pasif tarafını oluşturacak bir hukuk süjesinin varlığına ihtiyaç duymaktadır. Bir borç ilişkisi borçlu taraf olmadan kurulamayacağına göre, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip vergi borcunu yüklenen kişi olmaksızın vergi borcu ilişkisi de kurulamaz ve yürütülemez. Kim vergiyi doğuran olayın kanuni unsurlarını gerçekleştirirse, mali güce sahip kabul edilecek ve

³⁴² Kırman, vergiyi doğuran olayın unsurları başlığı altında, banka ve sigorta muameleleri vergisinde vergiyi doğuran olayın unsurlarını, “işlemin tarafları”, “bir işlemin varlığı ve niteliği”, “nakden ya da hesaben tahsilat yapılması” ve “tahsilatın lehe olması” olarak belirlemektedir. (Kırman, **BSMV**, Ss. 47-169). Yazar tarafından doğrudan vurgulanmasa da bu şekilde verilen unsurların, çalışmada genel kabul gören kişi, konu ve isnadiyet unsurlarına denk geldiği rahatlıkla söylenebilir.

³⁴³ Hensel, s. 58; Tipke, **Tatbestandslehre**, s. 105.

vergi borçlusu olacaktır³⁴⁴. Vergi konusu ile kanunlarda belirtilen ilişkiye girmek suretiyle vergi borcunun doğumunu sağlayan, doğan bu vergi borcuna yönelik şekli ve maddî ödevleri yerine getirmek zorunda olan ve ödevlerin yerine getirilmemesine bağlı olarak hukukî yaptırımlara uğrayabilecek olan kişi, vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturmaktadır.

B. Hukukî Bir Kavram Olarak Kişi

1. Özel Hukuk Açısından

Hukuk, kısaca toplum yaşamını düzenleyen ve kamu gücü ile desteklenen kurallar bütünü olarak tanımlanabilmektedir³⁴⁵. Hukuk kurallarının temel amacı da kişiler arasındaki ilişkileri düzenlemektir³⁴⁶. Dolayısıyla kişiler arasındaki ilişkileri düzenleyen, aralarındaki karşılıklı hak ve yükümlülükleri belirleyen maddi yaptırımlı kuralların bütünü olan hukuk kuralları, kişi kavramı olmaksızın düşünülemez. Hukuk varlığını ancak kişilerle sürdürebildiğinden, kişi sadece medeni hukukun veya özel hukukun değil, bütün hukuk dallarının ana kavramını oluşturmaktadır. Çünkü hukuk kuralları tarafından düzenlenen hak ve yükümlülüklerin sahibi yani süjesi kişilerdir³⁴⁷.

Hukukun temel bir kavramı olarak kişi, hak ehliyetine yani haklar edinebilme ehliyetine ve borçlar yüklenebilme ehliyetine sahip bulunan varlıklardır³⁴⁸. Diğer bir ifadeyle hukukî anlamda kişi, haklara ve borçlara sahip olabilen varlıkları ifade etmek üzere kullanılan bir kavramdır³⁴⁹. Hukuk düzeninin toplumsal yaşamı düzenlemek amacıyla öngördüğü hak ve yükümlülükler kişilere yönelik olup, hak

³⁴⁴ Tipke, *Tatbestandslehre*, s. 105.

³⁴⁵ Gözübüyük, s. 5.

³⁴⁶ Güriz, s. 17.

³⁴⁷ Jale G. Akipek ve Turgut Akıntürk, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, 6. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2007, s. 229.

³⁴⁸ Önen, s. 165.

³⁴⁹ M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay-Özdemir, *Kişiler Hukuku-Gerçek ve Tüzel Kişiler*, 10. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 2; Akipek ve Akıntürk, s. 229; Mustafa Dural ve Tufan Öğüz, *Türk Özel Hukuku C.2 Kişiler Hukuku*, 8. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2006, s. 5; Bilge Öztan, *Şahsın Hukuku Hakiki Şahıslar*, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 4; Zevkliler ve Havutçu, s. 97.

sahibi olabilmek ehliyeti sadece kişi denilen varlıklara tanınmıştır. Bu nedenle kişi, hak ve yükümlülüklerin süjesi konumundadır³⁵⁰.

Hukuk bakımından kişi, hukuk düzeni tarafından kendisine hak sahibi, hak süjesi olma iktidarı tanınmış varlık olduğuna göre, kişi kavramı doğal değil tamamen hukukî bir kavram olmaktadır. Çünkü kimlerin veya hangi varlıkların kişi sayılacağını belirlemek, doğrudan doğruya hukuk düzenine kalmıştır³⁵¹. Hak sahibi belirlenirken kanun koyucu, irade sahibi olmanın hukuk düzeninin yarattığı varlıklar (tüzel kişiler) dışında, doğal olarak sadece insana özgü bir nitelik olduğunu dikkate almak mecburiyetindedir³⁵². Nitekim günümüz hukukunda her insan bir kişi ve eşit haklara sahip varlık olarak kabul edilmekte³⁵³, hak süjesi olma özelliği öncelikle insana tanınmaktadır³⁵⁴. Doğal bir varlığı kişi olarak kabul eden hukuk düzeni, toplum ihtiyaçlarına cevap verebilmek için bazı kişi ve mal topluluklarına da kanunlarda gösterilen şartları taşımak kaydıyla kişilik yani hak süjesi olma özelliği tanımıştır³⁵⁵. Bu çerçevede Türk Medeni Kanunu, hak sahibi varlık olarak insanlar (gerçek kişiler) ile bir amaç etrafında birleşmiş insanların meydana getirdiği toplulukları veya bir amaca özgülenmiş malları (tüzel kişiler-hükmi şahıslar) kişi olarak düzenlemektedir.

Gerçek kişiler ve tüzel kişiler, özel hukukun her alanında hak ve yükümlülük sahibi varlıklar olarak kabul edildiğinden, özel hukuk ilişkilerinin tümü gerçek veya tüzel kişiler arasındaki ilişkilerden kaynaklanmaktadır. Kişilerin birbirleriyle hukuken herhangi bir üstün güç kullanımı sözkonusu olmaksızın eşit şartlar dâhilinde gerçekleştirdikleri hukukî eylem veya işlemler, özel hukuk dallarının temelini oluşturmaktadır. Bu çerçevede medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku, iş hukuku ve hatta milletlerarası özel hukuk, kişiler arasında eşitlik temelinde cereyan eden hukukî ilişkileri düzenlemektedir. Bu nedenle kişi kavramının özel hukuka

³⁵⁰ Öztan, s. 4.

³⁵¹ Akipek ve Akıntürk, s. 229. Bu çerçevede Roma Hukuku'nda köleler, kişi sayılmamıştır. Köleler, efendileri tarafından satılabilir, dövülebilir, istendiği gibi kullanılabilir ve hatta öldürülebilir olduğundan, hakkın sahibi (süjesi) değil, hakkın konusunu oluşturmaktadır. (Önen, s. 166).

³⁵² Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 2.

³⁵³ “Her insanın hak ehliyeti vardır. / Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.” (ZGB § 11; TMK.m.8).

³⁵⁴ Öztan, s. 4.

³⁵⁵ Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 2; Dural ve Ögüz, s. 8; Öztan, s. 4.

varlık kazandıran en temel kavram olduğu ve kişi kavramı olmaksızın özel hukukun düşünülemeyeceği rahatlıkla söylenebilir.

2. Kamu Hukuku Açısından

Bir kamu gücü kullanılmasını gerektiren hukuk kuralları olarak tanımlanabilecek olan kamu hukuku kuralları³⁵⁶, belirli bir devletin veya kamu kuruluşunun diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ilişkilerini içeren genel bir kavram olarak kullanılmaktadır³⁵⁷. Özel hukuk ile kamu hukuku ayırımı için kullanılan çeşitli ölçütler bulunmakla birlikte³⁵⁸, günümüzde kamusal bir gücün kullanılıyor olması kamu hukukunun en belirgin özelliği olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla kamu hukuku, kamu adına güç kullanabilecek olan bazı kişi veya kurumların varlığını gerektirmektedir.

Kamu adına güç kullanabilecek olan en önemli tüzel kişilik, devlettir. Kuramsal olarak, bütün kamu hizmetlerinin Devlet tüzel kişiliği tarafından yürütülmesi düşünülebilirse de merkezden yönetim ilkesinin yanında yerinden yönetim ilkesinin de kullanılmasına gerek duyulması, Devlet tüzel kişiliğinden başka özel hukuk kişilerinden farklı kamuya özgü tüzel kişilerin kurulmasına neden olmuştur³⁵⁹. İl özel idaresi, belediye ve köy olarak kurulan yerel yönetimler ile hizmet yönünden yerinden yönetim kuruluşları³⁶⁰, kanunlarla belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde ve yine kanunlara uygun olarak kamusal yetki kullanabilmektedir.

Kamu hukuku ilişkisinde kamu gücünü kullanan kişinin karşısında da yine bir kamu hukuku veya özel hukuk kişisi bulunmakta; bu gücü kullanan kişi ile bu güce muhatap olan kişi arasında gerçekleşen ilişki kamu hukuku ilişkisi olarak kabul edilmektedir³⁶¹. Örneğin, ceza hukukunda cezalandırma yetkisini kullanan devletin

³⁵⁶ Önen, s. 52.

³⁵⁷ Esener, s. 243.

³⁵⁸ Bu ölçütler, çıkar ölçütü, egemenlik ölçütü, irade özgürlüğü ölçütü ve eşitlik ölçütüdür. Bkz. Gözübüyük, ss. 24-25.

³⁵⁹ Gözübüyük, s. 96.

³⁶⁰ Günay, s. 417 vd.

³⁶¹ Bu anlatılanlardan kamu gücüne muhatap olan kişilerin kamu gücünü kullanan kişiler karşısında hukuken korumasız olduğu sonucu çıkarılamamalıdır. Kamusal güce muhatap olan kişiler, sadece yükümlülük değil aynı zamanda hak sahibi kişiler olarak başta Anayasa olmak üzere kanunlarla ve diğer düzenleyici işlemlerle belirlenen hakları kullanabilirler. Anayasa'nın

karşısında, suç adı verilen fiili işlediği iddia edilen fail ve/veya suç ortakları bulunmaktadır. Benzer şekilde idare hukukunda bir kamulaştırma işleminde, kamu adına yetki kullanmak suretiyle taşınmazın mülkiyetine el atabilen kamu tüzel kişisi ile gayrimenkul üzerindeki mülkiyeti sınırlandırılabilen gerçek veya özel hukuk tüzel kişisi bulunmaktadır. Yine vergi borcu ilişkisinde, kanunla vergi almak yetkisine sahip olan devlet ile malvarlığından belirli bir ekonomik değeri vergi olarak ödemekle yükümlendirilen kişi bulunmaktadır. Bu örneklerden açıkça anlaşılacağı üzere, kamu hukuku ilişkileri de kişiler arasındaki hukukî ilişkilerden kaynaklanmakta, ancak bu hukukî ilişkilerin kendine özgü bazı nitelikleri bulunmaktadır.

C. Vergi Hukuku Açısından Kişi

1. Kavram

Hukukî ilişkiyi gerçekleştirecek kişi veya kişilerin bulunması, bir hukukî ilişkinin temel kurucu unsurlarından birisini oluşturduğundan, bu unsur olmaksızın hukukî ilişkileri incelemek mümkün değildir. Özellikle borç ilişkileri, borcu doğuran hukukî ilişkiyi gerçekleştirmek suretiyle gerek özel hukuk gerekse kamu hukuku açısından bazı temel hak müdahalelerine uğrayacak kişileri, hem hak hem de yükümlülük sahibi hukuk sùjeleri olarak ön plâna çıkarmaktadır. Bu bakımdan vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında bir borç ilişkisi kurulmasını sağlayan vergiyi doğuran olayda, vergi konusu ile vergi kanunlarının düzenlediği türden bir hukukî ilişkiye girmek suretiyle vergi borcunun kendi üzerinde doğmasına sebep olan ve yine vergi kanunları gereğince bu vergi borcunun maddi ve şekli yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda olan hukuk sùjesi, vergiyi doğuran olayın “kişi unsuru” nu oluşturmaktadır.

Doktrinde vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu ifade etmek için kullanılan farklı kavramlara rastlamak mümkündür. “Vergiyi doğuran olayın kişi-özel unsuru

“Herkes, kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez temel hak ve hürriyetlere sahiptir.” (Any.m.12) yönündeki hükmü de bu yönüyle kişilere üst düzeyde hukukî koruma sağlamaktadır.

(tarafı) / persönliche Seite des Steuertatbestandes”³⁶², “vergiyi doğuran olayın subjektif unsuru / subjektive Seite des Steuertatbestandes”³⁶³, “vergi süjesi (Steuersubjekt)”³⁶⁴ ve “vergi yükümlüsü (mükellefi)”³⁶⁵ olarak farklılaşan kavramlar, esas itibarıyla vergi borcu ilişkisinin pasif tarafını ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Aynı unsura yönelmiş olsalar da farklı alanlara vurgu yapıyor olmaları nedeniyle kavramlar arasında farklılıklar bulunduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. “Kişi unsuru” kavramı daha çok hukukî ilişkiye ve bu hukukî ilişkinin unsurlarına vurgu yaparken; “vergi süjesi” kavramındaki vurgu, hukukî ilişkiden uzaklaşmakta, hak ve yükümlülük sahibi olabilen kişiye yönelmektedir. “Vergi yükümlüsü” kavramı ise, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra kişinin üstlendiği hukukî statüyü ön plâna çıkarmaktadır. Teorik bir tartışma konusu olsa da bu kavramlardan hangisinin “kişi” yi ifade etmek bakımından daha elverişli olduğunun belirlenmesi, vergiyi doğuran olayın niteliği ve unsurlarının belirlenmesi noktasında önem taşımaktadır.

Vergiye doğuran olay açısından “kişi” yi ifade etmek üzere “kişi unsuru” kavramının kullanılması kanaatimizce daha isabetli görünmektedir. Vergiyi doğuran olayın borç ilişkisi doğuran bir kamu hukuku ilişkisi olması, borç ve/veya sorumluluk doğuran olay ve durumların unsurlara ayrılarak incelenmesinin yaygın olması ve kavramın açıklanması konusunda pratik yararlar sağlaması, vergiyi doğuran olayın “kişi unsuru” kavramının benimsenmesini ve kullanılmasını daha isabetli hale getirmektedir. “Vergi süjesi” kavramı isabetsiz bir kavram olmamakla birlikte, hukukî bir ilişki olarak vergiyi doğuran olayı ve unsurlarını ifade etmekte yetersiz kalmaktadır. “Vergi yükümlüsü” kavramı ise, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra bir hukuk süjesinin sahip olduğu kamu hukuku statüsünü (yükümlülüğünü) ifade etmekte ve vergiyi doğuran olayın öncesine veya

³⁶² Hensel, s. 58; Haaser, s. 11; Hahn, s. 102 vd.

³⁶³ Rüdiger Von Groll, “Zur mittelbaren Tatbestandsverwirklichung im Steuerrecht”, *StuW.*, 1995, s. 328.

³⁶⁴ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 22; Bayer, *Grundbegriffe des Steuerrechts*, s. 7; Bayer, *Der Stufenbau des Steuertatbestandes*, s. 338, 340; Schick, s. 16; Kruse, *Lehrbuch des Steuerrechts AT*, s. 113; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 38, Rz. 6; Lippross, *Allgemeines Steuerrecht*, s. 16; Jochum, s. 80.

³⁶⁵ “Vergi yükümlüsü”, vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu verginin unsurları içinde değerlendiren Türk Vergi Hukuku’nda hâkim kavram olarak kullanılmaktadır. Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 71-74; Kaneti, *Vergi Hukuku*, ss. 79-81; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 140; Uluatam ve Methibay, ss. 94-97; Karakoç, *Genel Vergi*, ss. 204-207; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 89; Yaltı ve Özgenç, s. 115, Bayraklı, s. 105; Osman Pehlivan, *Vergi Hukuku*, Trabzon, 2008, s. 43.

gerçekleşme anına değil, sonrasına vurgu yapmaktadır³⁶⁶. Vergiyi doğuran olay gerçekleşip vergi borcu ilişkisi kurulmadan kişi vergi yükümlüsü olarak kabul edilememektedir. Vergiyi doğuran olay gerçekleşinceye kadar kişi, soyut ve potansiyel bir vergi yükümlüsü konumundadır³⁶⁷. Bu nedenle vergi yükümlüsü kavramının da vergiyi doğuran olayın “kişi unsuru” nu ifade etmek bakımından yetersiz kaldığı söylenebilir.

2. Kapsam

a. Vergi Borcu İlişkisinin Tarafları Bakımından Kapsamı

(1) Vergi Yükümlüsü (Vergi Mükellefi)³⁶⁸

Vergiyi doğuran olayın kişi unsuru ile vergi borcu ilişkisinde borçlu taraf kastedilmektedir. Kavram tercihi konusunda farklı yaklaşımlara rastlansa da vergiyi doğuran olayın kişi unsurunun vergi yükümlüsünü ifade ettiği, özellikle Türk Vergi Hukuku’nda ittifakla kabul edilmektedir. Tanımlayıcı bir hukuk kuralı olan Vergi Usul Kanunu’nun 8’inci maddesinde, “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” (VUK.m.8/1) şeklinde açıkça tanımlanan vergi yükümlüsü, doktrinde de çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. *Hensel*³⁶⁹, vergi yükümlüsünü, “*vergi borcunu yükümlenen hukuk süjesi*” olarak tanımlamaktadır. *Tipke/Lang*’a göre³⁷⁰, “*vergi yükümlüsü, bir vergi kanununun kendisine vergi konusu ve bununla bağlantılı olarak vergi borcu isnad edilen hukuki*

³⁶⁶ Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, “...Vergi hukukunda, Devletin vergi alacağının doğması için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay VUK’nun 19. maddesinde : “Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder” biçiminde tanımlanmıştır. / Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü belirler...” demek suretiyle, vergi yükümlüsünün/vergi yükümlülüğünün vergi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra doğan bir hukukî durum olduğunu kabul etmektedir. Ay.M. 25.11.1993 gün ve E.1993/3, K.1993/20, (RG. 25.11.1995 – 22477).

³⁶⁷ Hahn, s. 138, 142.

³⁶⁸ Yükümlü ile mükellef, aynı anlama gelen iki kelime olup, yükümlü günümüz Türkçesine daha uygun bir kullanımdır. Yükümlü, “Bir şeyi yapma zorunluluğu olan, memur, mükellef” anlamına gelmektedir. (www.tdk.org.tr, Erişim. 21.02.2010). Doktrinde her iki kullanıma da rastlanmakla birlikte, vergi kanunlarında (Bkz. VUK.m.8, GVK.m.3, KVK.m.2, KDVK.m.8, ÖTVK.m.4) genellikle “mükellef” kelimesinin tercih edildiği görülmektedir.

³⁶⁹ Hensel, s. 58.

³⁷⁰ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 22. Benzer yönde tanım için bkz. Lang, s. 49.

sujesidir”. Lippross’a göre³⁷¹, “vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olayın bütün şartlarını gerçekleştiren vergi süjesidir.” Birk’e göre³⁷² vergi yükümlüsü, “bir vergi borcu yüklenen vergi süjesidir”. Türk Vergi Hukuku’nda ise, vergi yükümlüsü, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren ve vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda olan kişi olarak tanımlanmaktadır³⁷³. Doktrinde yapılan bu tanımlar birlikte değerlendirildiğinde, vergi yükümlüsünün, biri vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmesi diğeri de belirli bir miktardaki vergi borcunu ödemesi olmak üzere iki önemli özelliğe sahip olduğu görülmektedir³⁷⁴. Bu nedenle vergi yükümlüsü, her bir vergi kanununa göre gerçekleştirdiği vergiyi doğuran olay nedeniyle kendi borcunu ödeme yükümü altında olan kişidir³⁷⁵.

Vergi Usul Kanunu’nun “Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.” yönündeki düzenlemesi, vergi yükümlülüğünü daha çok vergi borcunu ödemek şeklindeki maddi ödevle tanımlamaktadır. “Vergi borcu” kavramı daha çok maddi anlamda vergi borcu altına girmeyi ifade etmekte, düzenleme bu haliyle vergi yükümlülüğündeki şekli ödevleri (VUK.m.153-257) kapsam dışı bırakıyor izlenimi vermektedir. Ancak vergi yükümlülüğünü maddi ve şekli ödevleri de içerecek şekilde geniş anlamda ele almak, vergi yükümlülüğüne ilişkin tanımlarda şekli ödevlere ilişkin ifadelerle de yer vermek yükümlülüğün doğası gereği zorunludur³⁷⁶. Vergi yükümlülüğü, sadece dar anlamıyla ele alınmamalı, şekli ödevleri ve hatta vergi sorumluluğunu da içerecek şekilde kullanılmalıdır. Nitekim mehz Alman Vergi Usul Kanunu, “vergi yükümlülüğü/vergi yükümlüsü” kavramını geniş anlamıyla ele almakta ve bu yönde bir tanım getirmektedir. Buna göre, “Vergi yükümlüsü, kendisine vergi borcu düşen, üçüncü bir kişinin vergi borcunu hesaplayıp ödeyen, bir vergi beyannamesi veren,

³⁷¹ Lippross, *Allgemeines Steuerrecht*, s. 16. Benzer bir tanım için bkz. von Groll, s. 329.

³⁷² Birk, *Steuerrecht*, s. 29.

³⁷³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 72; Kaneti, *Vergi Hukuku*, ss. 79-81; Karakoç, *Genel Vergi*, s. 204; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 61; Oktar, s. 65. Anayasa Mahkemesi de kararlarında doktrindeki bu tanımları kullanmaktadır: “...Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsünü belirler. Vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi, verginin yükümlüsüdür. Vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getiren kişi "vergi yükümlüsü" (mükellefi); başkasının vergi borcu için bu görevleri yasalar gereği yerine getirenler (üçüncü kişiler) "vergi sorumlusu"durlar...” Ay.M. 18.07.1994 gün ve E.1994/46, K.1994/57, (RG. 14.12.1995 – 22493). Benzer yönde bir karar için bkz. Ay.M. 25.11.1993 gün ve E.1993/3, K.1993/20, (RG. 25.11.1995 – 22477).

³⁷⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 72; Öncel, s. 40; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 89.

³⁷⁵ Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 33, Rz. 27.

³⁷⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 72.

güvence önlemi gösteren, defter ve kayıtları yöneten ve vergi kanunlarıyla yüklenen diğer yükümlülükleri yerine getiren kişidir” (AO § 33). Kanun vergi yükümlüsünü vergilendirmede maddi ödev yanında, hem şekli ödevleri yükümlenen hem de vergi sorumluluğu kapsamına giren bazı ödevleri yükümlenen kişi olarak tanımlamakta ve bu haliyle geniş anlamda yükümlülük kavramını kabul etmektedir. Bu nedenle doktrinde, vergi yükümlüsü üst başlığı altında, vergi borçlusu (Steuerschuldner) ve sorumluluk borçlusu (Haftungsschuldner) / vergi sorumlusu (Steuerhaftender) kavramları kullanılmaktadır³⁷⁷.

Vergi Usul Kanunu’nun vergi yükümlüsü tanımında dikkati çeken bir eksiklik de Kanun’un sadece “gerçek ve tüzel kişileri” vergi yükümlüsü olarak tanımlamasıdır. Bu tanımla Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın kişi unsuru olarak sadece gerçek ve tüzel kişileri görmekte, buna karşılık tüzel kişi olmayan bazı toplulukları tanımın dışında bırakmaktadır³⁷⁸. Oysa aynı Kanun’un 10’uncu maddesinin 1’inci fıkrası, “*Tüzel kişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” düzenlemesiyle tüzel kişiliği olmayan bazı kişi veya mal topluluklarının da vergi yükümlüsü olabileceğini kabul etmektedir. Dolayısıyla vergi yükümlüsüne ilişkin olarak yapılacak tanımlarda gerçek ve tüzel kişiler yanında tüzel kişiliği olmayan topluluklara da yer verilmesi zorunludur.

Vergi sorumlusu, “...verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” (VUK.m.8/2). Vergi sorumlusu, bir başkasının gerçekleştirmiş olduğu vergiyi doğuran olay sonucunda doğan vergi borcunun ödenmesinden o kişiyle olan hukukî bağlantısı nedeniyle sorumlu tutulan kişidir. Vergi sorumlusunun en önemli özelliği ve vergi yükümlüsünden en önemli farkı, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmemiş olması nedeniyle kendisine maddi anlamda vergi borcu düşmüyor olmasıdır. Vergi borcu, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren

³⁷⁷ Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 33 Rz. 4-5 vd.; Birk, **Steuerrecht**, s. 87-88; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 33, Rz. 27-28; Schneider, s. 373. Türk Vergi Hukuku’nda vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu kavramlarını “vergi borçlusu” kavramı altında değerlendiren görüş için bkz. Kırbaş, s. 64, 74; Uluatam ve Methibay, s. 93, 97.

³⁷⁸ Bkz. ve krş. Kırbaş, s. 64; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 140; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 78.

kişinin şahsında doğduğundan, diğer bir ifadeyle vergisel sonuç vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren kişiye isnad edilebildiğinden, vergi sorumlusunu vergiyi doğuran olayın kişi unsuru içinde değerlendirmek mümkün değildir. Bu nedenle vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olayın bir unsuru değil, ancak kanunla belirlenmiş bir sonucu olarak nitelendirilebilir.

Doktrinde ve mevzuatta yer alan tanımları dikkate almak suretiyle vergi yükümlüsü için şöyle bir tanım yapılabilir: *Vergi yükümlüsü, vergi konusu ile kanunların belirlediği türden bir hukukî ilişkiye girmek suretiyle vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren, gerçekleşen vergiyi doğuran olay nedeniyle vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmek zorunda olan ve kanunlarla gerçek kişiler, tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan topluluklar olarak belirlenebilen hukuk sùjeleridir.*

(2) Vergi Alacaklısının Kişi Unsuru İçinde Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Sorunu

Vergi alacaklısı³⁷⁹ (Steuergläubiger), kısaca gelir sağlama gücünü elinde bulunduran kişi olarak tanımlanmaktadır³⁸⁰. Diğer bir ifadeyle vergi alacaklısı, mevcut bir vergi borcu ilişkisinde borcun ödenmesini talep etme hakkına sahip olan kişiyi ifade etmektedir³⁸¹. Vergi borcu ilişkisi de bir tarafı vergi borcunu yükümlenen diğer tarafı doğan bu borcu talep etme hakkına sahip olan iki kişi arasında gerçekleşen bir kamusal borç ilişkisidir. Bu hukukî ilişki borçlu açısından “edimde bulunma yükümlülüğü”, alacaklı açısından da “alma (tahsil) yükümlülüğü” getirmektedir³⁸². Vergi borcunun alacaklısı, devlet veya vergilendirme yetkisi olan diğer kamu idareleri, borçlusu ise vergi yükümlüsüdür³⁸³.

³⁷⁹ Vergi alacaklısı kavramını karşılamak üzere “vergilendirme sùjesi” kavramı da kullanılmaktadır. Bkz. Neumark, s. 68. Vergi borcunu üstenen kişinin “vergi sùjesi” olarak ifade edildiği durumda, vergi alacaklısının da “vergilendirme sùjesi” olarak ifade edilmesi mümkündür. Devletin bu açıdan sahip olduğu güç, “vergile(ndir)me gücü”dür. Vergileme gücü, fertlere ve kurumlara sahip oldukları bazı kaynakların Devlete transfer edilmesi yükümlülüğünü yüklemek ve zor kullanarak bu yükümlülüğün yerine getirilmesini sağlama gücüdür. Bu konuda bkz. Meltem Dikmen-Canıklioğlu, *Anayasa Arayışları ve Türkiye*, BDS Yayınları, İstanbul, 1998, s. 83.

³⁸⁰ Lang, in: Tipke ve Lang, § 6 Rz. 4, § 7 Rz. 9.

³⁸¹ **Merk**, s. 8, 17.

³⁸² Schranil, s. 73; **Kruse, Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 93.

³⁸³ Neumark, s. 68; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 80. Ayrıca bkz. Kırbaş, s. 64; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 198-199; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 89; Oktar, s. 65.

Vergi alacaklısı kavramı, Türk Vergi Hukuku'nda herhangi bir pozitif hukuk metninde tanımlanmış değildir. Sadece 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da "*alacaklı amme idaresi*" teriminin tanımı yapılmakta ve bunun da "*Devleti, vilayet hususi idarelerini ve belediyeleri*" ifade ettiği belirtilmektedir (AATUHK.m.3). Kanun bu tanımıyla sadece verginin değil bütün asli ve fer'i kamu alacaklarında³⁸⁴ alacaklı sıfatının Devlet, il özel idareleri ve belediyelere ait olduğunu belirlemektedir. Kanunlarda açıkça tanımlanmamakla birlikte, doktrinde ve yargı kararlarında yapılan vergi tanımlarından hareketle de vergi alacaklısının Devlet veya Devlettten aldığı yetkiye dayalı olarak kamu tüzel kişileri olduğu sonucu çıkarılabilmektedir³⁸⁵. Devlet vergi borcu ilişkisinde sahip olduğu alacak hakkını yine Anayasa'nın 127'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında³⁸⁶ çizilen sınırlar gereğince yerel yönetimlere devredebildiğinden, il özel idaresi ve belediye idaresi de kanunlarda gösterilen vergiler bakımından³⁸⁷ alacaklı olabilmektedir.

Vergi borcu ilişkisi, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında kurulan hukukî bir ilişki olarak tanımlandığından, bu noktada vergi alacaklısının vergiyi doğuran olayın subjektif unsuru (kişi unsuru) içerisinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorusu ortaya çıkmaktadır. Doktrinde bazı yazarlar³⁸⁸, vergi borcu ilişkisinde alacaklısı sıfatını taşıyan kişileri de vergiyi doğuran olay çerçevesinde değerlendirmektedirler. Bu görüşe göre, verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde kabul edilen kanun kavramı, anayasal olarak vergilendirme yetkisi olmadan vergi borcu ortaya çıkmayacağını öngörmektedir. Bu nedenle vergi borcunun doğumu için aranan subjektif-kişisel şartlar, sadece vergi borçlusu için

³⁸⁴ Asli ve fer'i kamu alacakları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, **Genel Vergi**, s. 605 vd.

³⁸⁵ Alman Vergi Hukuku'nda verginin açık tanımı yapıldığından vergi alacaklısı bu tanımdan hareketle tespit edilebilmektedir. Buna göre "*Vergiler, gelir elde etmek amacıyla, belirli bir edim (hizmet) karşılığı olarak tanımlanmayan ve bir kamu hukuku tüzel kişisi tarafından, kanunun ödeme yükümlülüğü bağladığı olayı (tipikliği) gerçekleştiren herkese yüklenen parasal edimlerdir.*" (AO § 3/1). Vergiler, bir kamu hukuku tüzel kişisi (kurumu) tarafından konulabildiğinden, vergi alacaklısı sıfatını da bu kurumlar taşımaktadır. Bu çerçevede merkezi federal devlet, eyaletler, belediyeler ve belediye dernekleri ve bölgesel kamu tüzel kişileri, kamu hukuku tüzel kişisi olarak kabul edilmektedir. (Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 3 Rz. 11).

³⁸⁶ İlgili fıkranın metni şöyledir: "*Mahallî idarelerin belirli kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile, kendi aralarında Bakanlar Kurulunun izni ile birlik kurmaları, görevleri, yetkileri, maliye ve kolluk işleri ve merkezî idare ile karşılıklı bağ ve ilgileri kanunla düzenlenir. Bu idarelere, görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır.*".

³⁸⁷ Bu kanunlara örnek olarak 5302 Sayılı İl Özel İdaresi Kanunu ile 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu örnek olarak gösterilebilir.

³⁸⁸ Hensel, s. 58; Lang, s. 43.

değil aynı zamanda vergi alacaklısı için de geçerlidir³⁸⁹. Diğer bir görüşe göre ise³⁹⁰, vergi alacaklılığı, vergi borçluluğu gibi tipik olayın (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmesine bağlı olarak ortaya çıkan hukukî bir durumdur. Kişisel bir vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle ortaya çıkmakta; aynı şekilde vergi borçlusu tarafından gerçekleştirilen vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi alacaklısı lehine somut bir vergi alacağı doğmaktadır³⁹¹. Bu nedenle vergi alacaklısının vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Kanaatimizce, vergi alacaklısının vergiyi doğuran olayın kişi unsuru içinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorusuna, vergi borcu ilişkisi ile vergiyi doğuran olay kavramlarının farklılığından hareketle cevap vermek mümkündür. Vergi borcu ilişkisi, vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında gerçekleşen ve şartları kanunilik ilkesi gereği kanunlarla belirlenen soyut bir kamusal borç ilişkisidir. Bu soyut borç ilişkisi, vergi kanunlarında potansiyel vergi yükümlüsü olarak gösterilen kişinin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmesiyle somut hale gelmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi borcu ilişkisi, vergiyi doğuran olayın vergi yükümlüsü tarafından gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan vergiyi doğuran olay vergi borcu ilişkisinin ön şartı, vergi borcu ilişkisi ise vergiyi doğuran olayın bir sonucudur. Vergi borcu ilişkisinin bir tarafı olarak vergi alacaklılığı da vergiyi doğuran olayın bir sonucu olarak ortaya çıkan bir hukukî durumdur. Vergi alacaklılığını vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak sınıflandırmak, doktrinde haklı olarak belirtildiği gibi³⁹², şartlar ile sonuçları karıştırmak anlamına gelecektir. Dolayısıyla vergi alacaklısı, vergiyi doğuran olayın bir unsuru değil sonucu olarak değerlendirilmelidir.

³⁸⁹ Lang, s. 43.

³⁹⁰ Hahn, s. 146-148.

³⁹¹ Vergi hakkı, vergi alacaklısının vergi borçlusuna karşı verginin ödenmesini istemek yönünde sahip olduğu soyut hakkı ifade etmektedir. (Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 98). Bu soyut hak, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle beraber somut bir vergi alacağı (yükümlü açısından vergi borcu) niteliği kazanmaktadır.

³⁹² Bkz. Hahn, s. 148.

b. Vergi Borcu İlişkisinin Nitelikleri Bakımından Kapsamı

(1) Kişi Unsurunun Hukukî Dayanağı (Kanun Hükümü)

Vergi borcu ilişkisinde borçlu tarafı oluşturan kişi (vergi borçlusu), vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi üzerine vergisel amaçlı bazı temel hak müdahalelerine maruz kalabilmektedir. Temel hak ve hürriyetlere yönelen müdahalelerin şekli ve kapsamı, öncelikle en üst hukuk normu olarak kabul edilen anayasalarla düzenlenmektedir. Anayasal düzenlemeler bu yönüyle hem temel haklarına müdahale edilecek kişiler bakımından hem de temel haklara müdahale etme yetkisine sahip kişi ve kurumlar bakımından güvenceler getirmekte ve/veya sınırlar çizmektedir.

1982 Anayasası'nın Cumhuriyetin niteliklerine ilişkin 2'nci maddesi, temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin 13'üncü maddesi, mülkiyet hakkının kamu yararı amacıyla ve kanunla sınırlanabileceğine ilişkin 35'inci maddesi ile vergi ödevini düzenleyen 73'üncü maddesi hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmesi nedeniyle belirli miktardaki ekonomik değeri vergi olarak ödemek zorunda kalacak kişinin mutlaka kanunlarla belirlenmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Özellikle Anayasa'nın 73'üncü maddesinin "*herkes...vergi ödemekle yükümlüdür.*" şeklinde vergide genelliği ifade eden 1'inci fıkrası ile "*vergi....kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır.*" şeklinde verginin kanuniliğini ifade eden 3'üncü fıkrası hükümleri, vergi yükümlüsünün de kanunla belirlenmesi zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Vergi, herkese kanunlardaki şartlar çerçevesinde yüklenebilen bir kamusal yük olduğuna göre, vergi alacaklısıyla birlikte vergi yükünü taşıyacak kişinin de mutlaka kanunlarla belirlenmesi gerekmektedir³⁹³. Nitekim vergi yükümlülüğünün kaynağının Anayasa'nın 73'üncü maddesinde belirtilen kanunilik ilkesi olduğu genel kabul gören bir yaklaşımdır³⁹⁴. Verginin konulması, genel olarak vergiyi kurucu bütün unsurların da belirlenmesini gerektirdiğinden, vergiyi doğuran olayın kişi unsurunun da vergi kanunlarıyla

³⁹³ Lang, s. 44.

³⁹⁴ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 79; Kırbaş, s. 65; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 140; Kırman, **Verginin Kanuniliği**, s. 9; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 200; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 62; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 107; Oktar, s. 68; Bayraklı, s. 106; Pehlivan, **Vergi Hukuku**, s. 43; Sarılı, s. 31.

belirlenmesi gerekmektedir³⁹⁵. Vergi borcu ilişkisini kuran hukukî ilişki olarak önemi nedeniyle, vergiyi doğuran olay ve bir unsuru olarak kişi unsuru bakımından düzenleme yapma yetkisi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası kapsamında düşünülmemiştir; Bakanlar Kurulu'na bu yönde düzenleme yapma yetkisi verilmemiştir³⁹⁶.

Vergiyi doğuran olayın kişi unsurunun kanunla belirlenmesinin zorunlu olduğu sonucuna, Vergi Usul Kanunu'nun vergi yükümlüsünü ve vergiyi doğuran olayı düzenleyen maddelerinden yararlanarak da ulaşmak mümkündür. “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*” (VUK.m.19) hükmü ile “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” (VUK.m.8/1) hükmü birlikte değerlendirildiğinde, vergiyi doğuran olayın ve bu olayı gerçekleştirecek potansiyel vergi yükümlüsünün “vergi kanunlarıyla” belirlenmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır³⁹⁷. Nitekim Türk Vergi Sistemi'ni oluşturan vergilerde verginin yükümlüsü, ilgili vergi kanununda (örneğin, GVK.m.3; KVK.m.1-2; KDVK.8; ÖTVK.m.4; Gid.VK.m.30; EVK.m.3, 13; VİVK.m.5) açık bir şekilde düzenlenmektedir.

³⁹⁵ Anayasa Mahkemesi'nin anlayışı da vergi yükümlüsü de dâhil olmak üzere verginin temel unsurlarının kanunlarla belirlenmesi gerektiği yönündedir. “...Anayasa koyucunun her çeşit malî yükümlerin kanunla konulmasını emrederken, keyfî ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer almasını kastettiği şüphesizdir. Kanun koyucunun, sadece konusunu belli ederek bir vergi veya resim alınmasına izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli değildir. Malî yükümlerin, yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zaman aşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar, kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını ve hatta temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Bu bakımdan kanunla düzenlenmeleri zorunludur. Nitekim tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri ile müeyyideler ve zamanaşımı, genel ve müşterek hükümler halinde kanunla düzenlenmişlerdir. Öteki yönler, yani yükümlü, matrah ve oran yönleri, her malî yükümlünün özelliğine göre değişik olduğundan bu düzenleme her birisi için kanunla ayrı ayrı yapılmalı ve hiç olmazsa ana çizgileri, başka bir deyimle, çerçevesi belirtilmeli ve bazılarının niteliklerine göre matrah ve oranı, bu mümkün olmazsa, yükümlerin adaletli ölçülere dayandırılan en yüksek sınırları belli edilmelidir. Aksi halde idareye, keyfî uygulamalara meydan verebilecek çok geniş bir takdir yetkisi tanınmış olur.” Ay.M. 03.07.1969 gün ve E.1969/23, K.1969/41, (RG. 07.02.1970 – 13420). Ayrıca bkz. ve krş. Ay.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484); Ay.M. 15.07.2004 gün ve E.2003/33, K.2004/101, (RG. 02.03.2005 – 25743); Ay.M. 15.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146, (RG. 08.01.2010 – 27456).

³⁹⁶ Bakanlar Kurulu, kişi unsuru ile ilgili olarak, yalnızca vergi yükümlülüğündeki “muafiyet” konusunda düzenleme yapma yetkisine sahiptir (Any.m.73/4). Ancak bu düzenleme yapma yetkisi, asli bir yetki olmayıp, alt ve üst sınırları yine kanunlarla belirlenen ikincil bir yetkidir.

³⁹⁷ Alman Vergi Usul Kanunu da “*Vergi borçlusunu veya bir vergi ödemesinin alacaklısını vergi kanunları düzenler. Kanunlar ayrıca üçüncü bir kişinin vergi borçlusu hesabına vergi ödeyip ödemeyeceğini de düzenler.*” (AO § 43) hükmüyle, vergi yükümlüsünün vergi kanunları tarafından belirlenmesi zorunluluğuna işaret etmektedir.

Vergi yükümlüsünün kanunlarla belirlenmesi zorunlu olmakla birlikte, verginin kanuniliği ilkesinin istisnası olarak nitelendirilen çeşitli düzenlemeler nedeniyle, bu konudaki belirlemelerin idarî düzenleyici işlemlerle yapılması da mümkündür. Bu çerçevede, olağanüstü hal veya sıkıyönetim ilânından sonra Cumhurbaşkanının başkanlığında toplanan Bakanlar Kurulu'nun çıkaracağı olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleriyle (Any.m. 121/3, 122/2) vergiyi doğuran olayın kişi unsuruna yönelik düzenlemeler yapılabilmektedir. Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi nezdinde dava konusu edilemeyen bu kanun hükmünde kararnamelerle (Any.m.148/1-3.c) vergi borcu ilişkisinde kişiye yönelik yeni düzenlemeler yapılabilmekte, kişi unsurunun kapsamı genişletilebilmekte veya daraltılabilmektedir. Benzer şekilde Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasındaki hüküm nedeniyle Bakanlar Kurulu, dış ticaret işlemlerine ilişkin olarak ek malî yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisine sahip olduğundan, bu ek malî yükümlükleri üstlenecek kişilere yönelik belirlemelerin de Bakanlar Kurulu tarafından yapılması mümkündür.

Kaynağını Anayasa'nın 2'nci maddesindeki hukuk devleti ilkesinden alan hukukî güvenlik ilkesi, yönetenlere karşı yönetilenlerin hukukî güvenliğini sağlama amacına yönelik olarak, kişilerin vergisel amaçlarla yapılan müdahaleleri önceden görebilmeleri ve davranışlarını buna göre ayarlayabilmelerini ifade etmektedir³⁹⁸. Bu çerçevede vergi kanunları, öncelikle vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmek suretiyle vergi borcu altına girmesi muhtemel kişileri açık bir şekilde göstermelidir. Böylece kişiler, hukukî bir ilişkiyi gerçekleştirmeleri durumunda vergi yükümlüsü olup olmayacaklarını önceden görebilme ve bu tür bir ilişkiyi gerçekleştirip gerçekleştirilmeme konusunda tercihte bulunma olanağına sahip olacaklardır. Verginin yükümlüsünü açık bir şekilde göstermeyen ve bu noktada yürütmeye düzenleme yapma yetkisi veren kanunları ile vergi yükümlüsü konusunda yapılacak kıyasın, Anayasa'nın 2'nci maddesinde ifadesini bulan, hukukî güvenlik ile belirlilik ilkelerini içeren hukuk devleti ilkesine ve ayrıca Anayasa'nın 73'üncü maddesindeki verginin kanuniliği ilkesine aykırı olacağı kuşkusuzdur.

³⁹⁸ Çagan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 172; Öncel, Kumrulu ve Çagan, s. 45-46; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 311; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 207; Taylar, **Hukukî Güvenlik**, s. 199-200.

(2) Kişiyeye İlişkin Özel Hukuk Sözleşmelerinin Durumu

Vergi borcu ilişkisi, kanundan kaynaklanan bir borç ilişkisi olup, kanunun vergiyi bağladığı olayın gerçekleşmesi veya hukukî durumun tamamlanması olarak ifade edilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle doğmaktadır. Bir vergi kanununun vergiyi doğuran olay olarak düzenlediği soyut olayın günlük yaşamda somut olarak gerçekleşmesiyle doğan bu vergi borcu, kişisel somut bir borç halini almakta ve değiştirilememektedir. Vergiyi doğuran olay gerçekleşinceye kadar sadece vergi yükümlüsü olma potansiyeli olan bir kişi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda vergi borçlusu olmakta³⁹⁹ ve soyut borç-alacak ilişkisi somut bir nitelik kazanmaktadır.

Vergiyi doğuran olaylar, çoğunlukla özel hukuk alanında gerçekleşen hukukî olay veya işlemlere dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, sonuçları özel hukuk alanında gerçekleşen olay veya işlemlere vergisel sonuçlar bağlanmakta, vergisel sonucun gerçekleşmesi durumunda vergi borcu ilişkisi kurulmaktadır. Kurulan borç ilişkisi kanunî bir kamusal borç ilişkisi olduğundan, kişilerin aralarında yapacakları özel hukuk sözleşmeleriyle bu borç ilişkisinin borçlu tarafını değiştirip değiştiremeyecekleri konusu, vergi hukukunun tartışmalı bir konusunu oluşturmaktadır. Daha önceki kısımlarda değinildiği gibi bu yönde yapılan sözleşmeler, taraflar arasında özel hukuk alanında sonuç doğurmakla birlikte⁴⁰⁰, vergi idaresine karşı kanunda belirtilen istisnalar dışında hüküm ifade etmemektedir. Nitekim bu husus Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, *"Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyeye veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."* şeklinde açıkça ifade edilmiştir. Bu hüküm gereğince, taraflar yapmış oldukları sözleşmeyle yükümlüyü veya yükümlülüğü düzenlemiş olsalar bile, vergi idaresi vergi kanunlarının belirlediği kişiden yükümlülüğü yerine getirmesini isteyebilecektir⁴⁰¹. Danıştay da Vergi Usul Kanunu'nun bu yöndeki hükmünün uygulanmasını sıkı bir şekilde denetlemekte, vergiyi doğuran olayın

³⁹⁹ Hahn, s. 138, 141.

⁴⁰⁰ Bkz. Kaneti, Vergi Hukuku, s. 97; Güneş, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 597, 601; Akkaya, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, ss. 150-151; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 243; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 91; Şenyüz, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, ss. 33-34.

⁴⁰¹ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 91.

gerçekleşmesiyle doğan yükümlülüğün yazılı veya sözlü, açık veya zımni hukukî işlemlerle değiştirilemeyeceği/devredilemeyeceği yönünde kararlar vermektedir⁴⁰².

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında ifadesini bulan kanunilik ilkesi ile Vergi Usul Kanunu'nun vergi yükümlüsünü tanımlayan 8'inci maddesinin

⁴⁰² "...488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrasında, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu kuralına yer verilmiştir. .../ Bu hükümlere göre; damga vergisinde kağıdı imzalayan olarak belirlenen mükellefin sözleşme ile değiştirilmesi söz konusu olamayacağı gibi beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuku işlemlerinin, beyanda bulunan tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması dışında, idari davaya konu edilmeleri de olanaklı değildir. / Olayda; davacı şirkete Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi tarafından ihale edilen telefon şebekesi işine ilişkin sözleşme uyarınca davacıdan istenen kesin teminat mektubunu düzenleyen bankalar (Koçbank A.Ş., Finansbank A.Ş., Pamukbank A.Ş.), 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca, yalnızca kendilerinin imzası bulunan teminat mektuplarına ilişkin damga vergisinin tamamını davacı Şirketten peşinen tahsil ederek, kendi adlarına ve ihtirazi kayıt koymaksızın beyan ederek ödediğinden, ortada, idari davaya konu edilebilecek bir vergilendirme işlemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, beyan sahipleri tarafından idari davaya konu edilmesine olanak bulunmayan böyle bir işlemin aralarında yaptıkları (açık ya da kapalı, sözlü veya yazılı) sözleşmeye dayanarak muhatabı olmayanlar tarafından dava konusu edilebileceği kabul edilemez..." Dş. 7. D. 06.02.2006 gün ve E.2003/2622, K.2006/368, (Kızılot, **Kararlar ve Muktezalar C. 8**, ss. 506-507); "...6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28. maddesinde, banka ve sigorta şirketlerinin, 10.06.1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, 30. maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisini, banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükümlerine yer verilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde de, mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmıştır. / Bu hükümlere göre; olayda, kredi işlemleri dolayısıyla lehe kalan para üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisinin mükellefi, krediyi kullandıran bankalar olup, kredinin verilmesi sırasında tahsil edilmeyen bu verginin, bankalar ile arasında (açık ya da kapalı, yazılı veya sözlü olarak kurulu) özel hukuk ilişkisi bulunan davacı Şirketten, mükellef olarak istenilmesine, başka bir deyişle, davacının bu verginin mükellefi olarak kabul edilmesine yasal olarak olanak bulunmadığından, dava konusu işlemlerin iptaline dair, yazılı gerekçe ile verilen kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir..." Dş. 7. D. 05.10.2006 gün ve E.2003/576, K.2005/2913, (Kızılot, **Kararlar ve Muktezalar C. 8**, ss. 500-501); "...6183 sayılı Amme Alacaklarının tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 4369 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle değişik 35. maddesinde limited şirket ortaklarının, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olacakları ve bu Kanun hükümleri gereğince takibe tutulacakları hükme bağlanmıştır. / Diğer yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 8. maddesinin 3. fıkrasında; vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı öngörülmüştür. / Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden bir kamu borcu olan vergi borcundan yasa gereği doğan sorumluluğun, borçlu şirketin vergi borcunun olduğu dönemde sahip olunan hisselerinin satışı yoluyla ortadan kaldırılamayacağı anlaşılmaktadır..." Dş. 9. D. 24.05.2006 gün ve E.2004/4420, K.2006/2114, (Kızılot, **Kararlar ve Muktezalar C. 8**, ss. 501-502). "İşinin yıllara yaygın olma özelliğini değiştirmeyeceği gibi işin yıllara yaygın olması nedeniyle kooperatif tarafından tevkifat yapılmayacağı açıklanan özel şartname, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna yönelik özel sözleşmelerin, vergi dairelerini bağlamayacağı yolundaki kural karşısında hukuki sonuç doğurmaz..." Dş. 3. D. 22.04.2004 gün ve E.2002/3459, K.2004/1151, (Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 7, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, ss. 339, 339-341).

1'inci fıkrasının ve vergiyi doğuran olayı düzenleyen 19'uncu maddesinin “kanun” kavramına yapmış oldukları vurgu, vergiyi doğuran olayın kişi unsuru olarak vergi yükümlüsünün kanunlarla belirlenmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu’nun özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağına ilişkin 8’inci maddesinin 3’üncü fıkrasındaki hükmü bulunmasa bile, verginin kanuniliği ilkesinin kapsamından ve vergi borcu ilişkisinin niteliğinden hareketle, vergi yükümlüsünün özel sözleşmelerle belirlenemeyeceği / değiştirilmeyeceği sonucuna ulaşmak mümkündür⁴⁰³.

Vergi kanununun yükümlülük bağladığı somut olayın gerçekleşmesiyle vergi yükümlülüğü doğmakta ve gerçekleşen vergisel sonuç kendisine isnad edilen kişi kanunen yükümlü olarak kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra vergi yükümlüsünün/yükümlülüğünün devrine/değiştirilmesine yönelik özel hukuk sözleşmeleri, vergi dairesine karşı hüküm ifade etmemektedir. Buna karşılık, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önce taraflar arasında yapılan özel hukuk sözleşmeleriyle vergiyi doğuran olayın kimin şahsında gerçekleşeceğinin tespit edilmesine bir engel bulunmamakta; bu yönde yapılan özel hukuk sözleşmeleri vergi hukukunda da geçerli kabul edilmektedir⁴⁰⁴. Çünkü vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra bu olayın kısıtlanması veya ortadan kaldırılması kural olarak mümkün olmamakla birlikte, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine kadar geçen süreçte kişiler vergilendirilebilir olaylara hukukî ve ekonomik olarak etkide bulunabilmektedirler⁴⁰⁵. Bu nedenle, peçeleme durumu hariç olmak üzere⁴⁰⁶, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden önce vergiyi doğuran olayın kişi unsuru hakkında yapılacak özel hukuk sözleşmeleri, vergi hukuku açısından da bağlayıcı kabul edilmelidir.

⁴⁰³ Güneş, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 605.

⁴⁰⁴ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 99-100; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 169; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 84.

⁴⁰⁵ Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 114.

⁴⁰⁶ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 99-100.

(3) Ehliyet

(i) Genel Olarak

Vergi hakkı, vergi alacaklısının parasal bir edim olarak bir vergi ödenmesini talep etmek yönünde sahip olduğu hakkı ifade etmekte; bu talep hakkının karşı tarafında da bir hukuk süjesi olarak vergi borçlusu yer almaktadır. Vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında gerçekleşen vergi borcu ilişkisinde taraflar, hukuk düzeninin çizdiği sınırlar çerçevesinde hem hak hem de yükümlülükler sahip olabilmektedir. Bu kamusal borç ilişkisinin pasif tarafını oluşturan vergi borçlusu da haklara sahip olmakta ve bazı yükümlülükler üstlenmektedir. Hak sahibi olacak ve yükümlülük üstlenecek hukuk süjelerinin, bunları gerçekleştirebilecek hukukî durumda olmaları veya en azından hukuk düzeni tarafından bunları gerçekleştirebileceklerinin kabul edilmiş olması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, kişilerin vergi borcu ilişkisinde hak ve yükümlülük sahibi olabilecek durumda olmaları veya bu durumda olduklarının hukuk tarafından varsayılması zorunludur. Bir borç ilişkisi, ancak bu ilişkiyi hukuken üstlenebilecek bir süje üzerine yükümlendirilebilir⁴⁰⁷. Kimin hangi şartlarda vergi hukuku süjesi olabileceğini belirleme bir sistem tercihi olup, bu tercihin vergi borcu ilişkisinin niteliği gereği kanunlarla belirlenmesi zorunludur. Vergi borçlusunun hukukî bir kişilik olarak tanınmasını sağlayacak vergi hukuku ehliyeti, vergi hukukuna özelliğini veren bir konu olarak vergiyi doğuran olay teorisine dâhil edilmekte, bu ehliyetin vergiyi doğuran olayın kişi unsuru çerçevesinde şekillendirildiği kabul edilmektedir⁴⁰⁸. Bu çerçevede vergiyi doğuran olayın kişi unsuru incelenirken, kişiler açısından “ehliyet” durumunun özel olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(ii) Özel Hukuk Açısından Ehliyet

Vergi hukukunun özel hukuk dalları ile olan ilişkisinde, kişilik ve kişinin ehliyetleri konusu önemli bir yer tutmaktadır. Kişi, haklara ve borçlara sahip olabilen

⁴⁰⁷ Rudolf Schranil, **Besteuerungsrecht und Steueranspruch**, Verlag von Franz Deuticke, Leipzig-Wien, 1925, s. 87.

⁴⁰⁸ Bu yönde değerlendirme için bkz. Lang, ss. 30-31; Hahn, s. 123-124.

varlıklar olarak tanımlandığından; kişiliğin hak sahibi olabilme iktidarı şeklinde aktif, borçları bulunabilme iktidarı şeklinde pasif yönleri bulunan bir içeriğe sahip olduğu görülmektedir. Bu bakımdan geniş anlamda kişiliğin içeriğini oluşturan iki önemli ehliyet bulunmaktadır. Bunlar, kişinin hak sahibi olabilmesi anlamına gelen *hak ehliyeti*, sahip olduğu hakları bizzat kullanabilmesi anlamına gelen *fiil ehliyeti*dir⁴⁰⁹.

Hak ehliyeti, kişilerin hak ve borçlara sahip olabilme ehliyeti olarak tanımlanmaktadır⁴¹⁰. Kişi hak sahibi varlık olarak kabul edildiğinden, hak ehliyeti kişiliğin çekirdeğini oluşturmaktadır. Hak ehliyeti, hak sahibi olabilmenin bir şartı olup, kişiye tanınan bir hak değildir⁴¹¹.

Medeni Kanun'un "Hak ehliyeti" başlıklı 8'inci maddesine göre, "*Her insanın hak ehliyeti vardır. / Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler.*" (TMK.m.8/1-2). Medeni Kanun bu hükmüyle, gerçek kişiler bakımından hak ehliyetini düzenlemiş, her insanın hak ve borçlara sahip olmada eşit olduğunu belirterek, hak ehliyetini genellik ve eşitlik olmak üzere iki önemli ilkeye dayandırmıştır⁴¹². Hak ehliyetine sahip olabilmek için, hukuk düzeni karşısında kişilik kazanmış olmak yeterlidir. Hak ehliyeti de kişilik gibi "doğumla başlar" ve "ölümle ortadan kalkar"⁴¹³. Medeni Kanun bu durumu, "*Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer.*" (TMK.m.28/1) hükmüyle ifade etmiştir. Hatta Kanun, "*Çocuk hak ehliyetini, sağ doğmak koşuluyla, ana rahmine düştüğü andan başlayarak elde eder.*" (TMK.m.28/2) hükmüyle, kişiliğin ve dolayısıyla hak ehliyetinin sağ doğmak kaydıyla geçmişe etkili olarak ana rahmine düştüğü andan itibaren kazanılan bir hukukî durum olduğunu kabul etmektedir.

Hukuk süjesi olabilen varlıklar hak ehliyetine sahip kabul edildiğinden, tüzel kişiler de bir hukuk süjesi olarak hak sahibi olabilirler ve borçlar edinebilirler. Medeni Kanun da tüzel kişilerin hak ehliyetine sahip olduğunu kabul etmekte, ancak hak ehliyeti bakımından tüzel kişiler ile gerçek kişiler arasındaki farklılığa vurgu

⁴⁰⁹ Akipek ve Akıntürk, s. 230, 267.

⁴¹⁰ Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 40; Akipek ve Akıntürk, s. 267; Dural ve Ögüz, s. 37, Öztan, s. 39; Zevkliler ve Havutçu, s. 106.

⁴¹¹ Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 40.

⁴¹² Dural ve Ögüz, s. 37 vd.; Zevkliler ve Havutçu, ss. 106-107.

⁴¹³ Akipek ve Akıntürk, s. 271.

yapmaktadır. Kanun’a göre, “*Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış gereği insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışındaki bütün haklara ve borçlara ehildirler.*” (TMK.m.48). Medeni Kanun bu düzenlemesiyle, tüzel kişilerin tam hak ehliyetine sahip olmalarını kabul etmiştir. Tüzel kişiler, yaratılış gereği sadece insana özgü olan cins, yaş, hısımlık gibi nitelikler dışında bütün hak ve borçlara ehildirler. Amaç, tüzel kişinin bağımsız bir hak süjesi olarak hukuk alanına katılmasını sağlamak olduğuna göre, hak ehliyeti de bu amaca uygun bir içeriğe sahip olacaktır⁴¹⁴.

Fiil ehliyeti ise, “kişinin bizzat kendi fiilleriyle kendi lehine haklar yaratmak, bu hakları sınırlamak veya ortadan kaldırmak ve kendi fiilleriyle kendisini borç altına sokmak iktidarı” olarak tanımlanmaktadır⁴¹⁵. Diğer bir ifadeyle fiil ehliyeti, kişinin kendi fiilleriyle hak ve borçlar kurabilmesi, bunları değiştirebilmesi veya son verebilmesi ya da yeni hukukî durumlar yaratabilmesidir⁴¹⁶. Kişiler, hak ve borçlara ehil olmak bakımından eşit olmalarına rağmen, herkesin hak ve borçlarını bizzat yerine getirmesi mümkün değildir. Kendi fiilleriyle hak ve borçlar edinebilmek için belirli bir olgunluğa erişmiş olmak şart olup, bu olgunluğa ulaşma durumu fiil ehliyeti olarak kabul edilmektedir⁴¹⁷. Medeni Kanun’a göre, “*Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir.*” (TMK.m.9). Fiil ehliyetinin koşulları ise, “*Ayırt etme gücüne sahip ve kısıtlı olmayan her ergin kişinin fiil ehliyeti vardır.*” (TMK.m.10) hükmüyle, ayırt etme gücüne sahip olmak, kısıtlı olmamak ve ergin olmak şeklinde belirlenmiştir. Tüzel kişiler için fiil ehliyeti ise, “*Tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar.*” (TMK.m.49) hükmüyle düzenlenmiştir. Böylece tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine sahip oldukları anda fiil ehliyetine sahip olmakta ve bu organlar aracılığıyla fiil ehliyetini kullanıp (TMK.m.50) haklar edinebilmekte ve borç sahibi olabilmektedir. Tüzel kişiler, gerçek kişiler gibi doğal bir iradeye sahip olmadıklarından, bu kişiler için fiil ehliyetinin kendi bünyelerine uygun bir biçimde düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır⁴¹⁸.

⁴¹⁴ Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 230.

⁴¹⁵ Akipek ve Akıntürk, ss. 280-281.

⁴¹⁶ Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 47; Dural ve Ögüz, s. 45; Öztan, s. 51; Zevkliler ve Havutçu, s. 109.

⁴¹⁷ Akipek ve Akıntürk, ss. 279-280.

⁴¹⁸ Oğuzman, Seliçi ve Oktay-Özdemir, s. 235.

(iii) Vergi Hukuku Açısından Ehliyet

(iii1) Kavram

Borç doğuran bir hukukî ilişki olarak vergi borcu ilişkisinde, tarafların hak ve borç sahibi olabilmek veya bu hak ve borçları bizzat yerine getirebilmek için belirli bir hukukî olgunluk düzeyine ulaşmış olması gerekmektedir. Bu açıdan vergi hukukunda ehliyeti ifade etmek üzere, “vergisel hak ehliyeti (Steuerrechtsfähigkeit-steuerrechtliche Rechtsfähigkeit)”⁴¹⁹ ile “vergi ehliyeti (Steuerfähigkeit)”⁴²⁰ kavramları kullanılmaktadır. Bunlardan hangisinin vergi hukuku açısından uygun ve elverişli olduğunun tespiti, kavramlar üzerinde içeriksel değerlendirme yapma zorunluluğu gerektirmektedir. Vergi ehliyeti terimi, dilsel kullanımda, bir vergiyi fiili veya ekonomik olarak taşıyabilme yeteneğini ifade etmektedir. Bu yönüyle vergi ehliyeti, hukukî bir kategori oluşturmamakta, ancak kanun koyucunun vergisel yük dağılımı konusunda vereceği kararlarda rol oynamaktadır. Kavram bu nedenle hukuk tekniği bakımından vergiyi doğuran olayın şekillendirilmesinde herhangi bir önem taşımamaktadır⁴²¹. Ekonomik anlamda vergi yükünü taşıyabilme ehliyeti (malî güç, ödeme gücü) anlamına gelen vergi ehliyeti yerine, daha hukukî bir kavram olması, hukukî bir kavram olan hak ehliyetine vurgu yapması ve vergi hukukunun kendine özgü özelliklerini de içermesi gibi nedenlerle vergisel hak ehliyeti kavramının kullanılması daha uygun görünmektedir. Özel hukukun tanımladığı hak ehliyeti kavramı, vergi hukuku alanında da geçerli olmasına rağmen, vergi borcu ilişkisinde haklara ve/veya borçlara sahip olabilme yeteneğini ifade etmek bakımından, vergi hukukunun özel hukuktan ayrılan yönlerini dikkate alan “*vergisel hak ehliyeti*” kavramının kullanılması, kanaatimizce de uygun olacaktır.

⁴¹⁹ Hensel, s. 58; Merk, s. 20 vd.; Hans Bürger, “Die Entstehung der Steuerschuld”, **FA.**, 1928, s. 25; Lang, in: Tipke ve Lang, § 6, Rz. 11 vd.; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 33, Rz. 25 vd.; Lang, s. 30, 31; Hahn, s. 123 vd.; **Schick**, ss. 16-17; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 33, Rz. 2 vd.

⁴²⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 74; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 96; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 207; Çomaklı ve Gödekli, s. 75 vd. Vergi Usul Kanunu’nun 9’uncu maddesinin kenar başlığı da “*Vergi Ehliyeti*” şeklindedir.

⁴²¹ Hahn, s. 128.

(iii2) Hukukî Anlamda (Vergisel Hak Ehliyeti)

Vergisel hak ehliyeti, vergi hukukuna ilişkin hakların ve yükümlülüklerin taşıyıcısı, vergi borcu ilişkisinin tarafı olabilme yeteneğini ifade etmektedir⁴²². Vergi sorumlusu olarak vergi borcunun ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap tutulabilmek için de hak ehliyeti aranmasına rağmen, vergiyi doğuran olay açısından, bu olayı gerçekleştirerek vergi yükümlüsü olacak olan kişinin hak ehliyeti önem arz etmektedir. Bu nedenle vergiyi doğuran olay bakımından aranan vergisel hak ehliyeti, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirerek vergi borcunun borçlusu, vergi borcu ilişkisinin borçlu tarafı olabilme ehliyetidir.

Hak ehliyetine hakların ve yükümlülüklerin taşıyıcısı olabilme ehliyeti olarak getirilen tanım, anlaşılır ve esas itibarıyla özel hukuka ait olan bir tanımdır⁴²³. Özel hukuk alanında gelişme gösteren hak ehliyeti kavramının kamu hukuku alanında farklı özellikler göstermesi mümkündür. Çünkü hak ehliyeti kavramı göreceli bir kavram olup, her hukuk alanında farklı düzenlemelere konu olabilmektedir⁴²⁴. Hak ehliyetinin göreceli olma özelliği, beraberinde kanun tekniği bakımından, “*tam hak ehliyeti-dar (kısmi) hak ehliyeti*” ayrımını getirmektedir. Bir kanunun bir hukuk süjesini sınırsız hak ehliyeti sahibi olarak tanınması tam hak ehliyeti; sadece belirli bir hukuk alanına ilişkin hak ve yükümlülükler sahip olabilecek şekilde sınırlı hak ehliyeti sahibi olarak tanınması ise dar hak ehliyeti olarak tanımlanmaktadır⁴²⁵.

Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Ehliyeti” başlıklı 9’uncu maddesinin 1’inci fıkrasına göre, “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir*”⁴²⁶. Hükümde vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu için varlığı şart olarak

⁴²² Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 33, Rz. 33. Ayrıca bkz. Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 96.

⁴²³ Böhler ve Strickrodt, s. 256.

⁴²⁴ Hak ehliyetinin akla gelebilecek bütün hukukî durumları (pozisyonları) kapsamı mümkün olmadığından, bir kişinin hak ehliyeti, her bir hukuk alanının ilkelerine bağlı özellikler arz etmektedir. Hak ehliyeti, anlamsal olarak bir hukuk dalı ile bağlılık arz edecek şekilde tanımlanmakta, bu nedenle genel değil göreceli bir kavram özelliği taşımaktadır. Hak ehliyetinin her bir hukuk alanında farklı algılanması ve farklı düzenlemelere konu olabilmesi durumu, “hak ehliyetinin göreceliliği-göreliliği (Relativität der Rechtsfähigkeit)” kavramıyla ifade edilmektedir. (Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 33, Rz. 27).

⁴²⁵ Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 33, Rz. 27; Hahn, s. 124; Koenig in: Pahlke ve Koenig, § 33, Rz. 2.

⁴²⁶ Vergi Usul Kanunu’nun aksine Alman Vergi Usul Kanunu’nda ve özellikle vergi yükümlüsü/vergi yükümlülüğünü tanımlayan 33’üncü maddesinde vergisel hak ehliyetine ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır.

aranmayan “kanuni ehliyet”, fiil (eylem) ehliyetidir⁴²⁷. Buna göre, vergi yükümlüsü olabilmek için medeni hakları kullanma ehliyeti anlamına gelen fiil ehliyeti aranmamaktadır⁴²⁸. Vergi konusuyla kanunun belirttiği türden bir ilişkiye girmek suretiyle vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren ve doğan vergisel sonuç kendisine isnad edilebilen kişi, medeni hukuk bakımından hak ve borçlarını bizzat yerine getiremeyecek durumda olsa bile (fiil ehliyeti olmasa bile) vergi hukuku açısından vergi yükümlüsü olarak kabul edilmektedir⁴²⁹. Fiil ehliyetine sahip olmayan kişi, vergi hukuku alanında vergisel hak ehliyetine sahip olması kaydıyla vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklara sahip olabilir, bir vergi borcunun borçlusu olabilir ve vergi borcu ilişkisinde borçlu taraf olarak yer alabilir.

Göreceli bir kavram olmasından dolayı hak ehliyeti, medeni hukukta kabul edildiği şekliyle vergi hukukunda uygulanamayabilir. Vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olarak kendini artık kabul ettirdiği dikkate alındığında, hak ehliyeti konusunda farklı düzenlemelere yer verilmesi doğaldır. Gerçek kişiler bakımından hak ehliyetine sahip olmak bakımından pek bir farklılık bulunmasa da medeni hukukta tüzel kişiliği olmayan ve dolayısıyla hak ehliyeti bulunmayan bazı topluluklar, vergi kanunlarında potansiyel vergi yükümlüsü olarak kabul edilmiştir.

⁴²⁷ Bir görüşe göre, vergi yükümlüsü olabilmek için Vergi Usul Kanunu’nun 9’uncu maddesine göre kanuni ehliyet aranmadığından, buradaki ehliyetten fiil ehliyeti yanında hak ehliyetinin de aranmadığını anlamak gerekir. (Kızılot ve diğerleri, s. 108; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 80). Kanaatimizce vergi yükümlüsü olabilmek için hak ehliyetinin aranmadığını kabul etmek, hak ehliyeti kavramının varlık nedeniyle bağdaşmamaktadır. Hak ehliyeti, kişinin haklar edinebilme ve borç altına girebilme ehliyeti olduğundan, hak ehliyeti olmadan vergi borcu altına girilmesi ve vergi yükümlüsü sıfatının kazanılabilmesi mümkün değildir. Burada varlığı aranmadığı ifade edilen hak ehliyeti, medeni hukuk anlamındaki hak ehliyetidir. Vergi yükümlüsü olabilmek için hak ehliyeti gerekli olup, o da vergisel hak ehliyetidir.

⁴²⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 74; Recep Turgay, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, Cilt I, 3. Bası, İstanbul 1977, ss. 50-51; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 97; Uluatam ve Methibay, s. 96; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 207; Mutluer, s. 54; Oktar, s. 67; Bayraklı, s. 109; Pehlivan, **Vergi Hukuku**, s. 44; Öner, s. 59; Uysal/Eroğlu, s. 22.

⁴²⁹ Vergi hukuku açısından fiil ehliyeti, kişinin vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklarını bizzat kullanabilmesi ve yükümlülüklerini bizzat yerine getirebilmesi demektir. Vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmek suretiyle vergi yükümlüsü olan kişi, fiil ehliyetine sahip olması durumunda (TMK.m.9-10, 49-50) yükümlülükten kaynaklanan hak ve borçlarını başka bir aracıya gerek olmaksızın kendisi yerine getirebilmektedir. Vergi yükümlüsünün fiil ehliyetine sahip olmaması durumunda ise, kanunî temsil devreye girmekte, vergi yükümlüsünün hakları ve borçları onun adına kanunî temsilcisi tarafından yerine getirilmektedir. Vergi hukukunda bu durum, vergi borcunun ödenmesinden dolayı vergi dairesine karşı muhatap olmayı ifade eden “vergi sorumluluğu” kavramıyla (VUK.m.8/2) açıklanmaktadır. Bu açıklamalardan da açıkça anlaşılacağı üzere, vergi yükümlüsü olabilmek için fiil ehliyeti aranmasa da yükümlülükten kaynaklanan hak ve borçların bizzat yerine getirebilmesi için fiil ehliyeti şarttır. Bu noktada medeni hukuktaki fiil ehliyeti ile vergisel fiil ehliyetinin örtüştüğü ve herhangi bir farklılık göstermediği söylenebilir.

Diğer bir ifadeyle, tüzel kişiliği bulunmayan bazı topluluklar, vergi hukukunda vergisel hak ehliyeti sahibi olarak kabul edilmekte, bu nedenle hak ve borçlara sahip hukuk süjeleri olarak değerlendirilmektedir. Örneğin, tüzel kişiliği olmayan bir topluluk olarak cemaatler⁴³⁰, Vergi Usul Kanunu'nda potansiyel vergi yükümlüsü olarak kabul edilmektedir⁴³¹. Özel hukuk alanında adi ortaklık olarak nitelendirilen ve tüzel kişiliği bulunmayan iş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre isteğe bağlı olarak verginin yükümlüsü olabilmektedir⁴³². Benzer şekilde kurumlar vergisinin yükümlüsü olarak kabul edilen iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişiliğinin bulunmaması yükümlüklerine etki etmemektedir⁴³³. Bu örneklerden açıkça anlaşılacağı üzere vergi hukuku, hak ehliyeti konusunda medeni hukuktan ayrılmaktadır⁴³⁴. Bu nedenle *vergisel hak ehliyeti, medeni hukukun hak ehliyetinden bağımsız, özel, dar (kısmi) bir hak ehliyeti olarak kabul edilmelidir*⁴³⁵.

(iii3) İktisadi Anlamda (Vergi Ehliyeti)

Vergi borcu ilişkisinde pasif (borçlu) tarafı oluşturmak bakımından medeni haklardan yararlanma ehliyeti olarak ifade edilen fiil (eylem) ehliyeti aranmamakta, şartları vergi kanunlarıyla belirlenen ve özel hukuktan farklı bazı yönleri bulunan vergisel hak ehliyeti yeterli sayılmaktadır. Vergi hukukunun bu konuda özel

⁴³⁰ Cemaatler, Osmanlı İmparatorluğu'ndan kalan kurumlar olup, bazı ayrıcalıklara sahiptirler. Cemaatlerde yetkiler topluluk başınca, din adamlarıyla, dinsel niteliği olmayan topluluklarda kişilerden kurulu meclislerin yardımıyla kullanılmaktadır. (Saban, **Vergi Hukuku**, s. 104).

⁴³¹ “*Tüzelkişilerle küçüklerin ve kısıtlıların, Vakıflar ve cemaatler gibi tüzelkişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzelkişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir.*” (VUK.m.10/1).

⁴³² “*İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.*” (KVK.m.2/7).

⁴³³ “*İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez...*” (KVK.m.2/6).

⁴³⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 238; Mustafa Akkaya, “Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2004, ss. 156-157, dn. 27; Çomaklı ve Gödekli, s. 78.

⁴³⁵ Bu yönde bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 6, Rz. 12, 14; Lang, s. 46; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 33, Rz. 35.

hukuktan farklı bir düzenlemeye yer vermesinin nedeni, verginin ödeme gücüne göre alınıyor olmasıdır⁴³⁶. İktisadi olarak vergi ödeme gücüne sahip olan kişiler, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdikleri zaman vergi yükümlüsü olmakta ve vergi borcu ilişkisinin borçlu tarafı haline gelmektedirler. Dolayısıyla hukuken vergisel hak ehliyeti bulunan kişinin, iktisadi olarak vergi borcunu ödeyebilecek durumda olması, kişinin vergiye iktisadi olarak da ehil olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, vergi borcunu hukuken üstlenebilme anlamına gelen vergisel hak ehliyeti ile iktisadi olarak üstlenebilme anlamına gelen vergi ehliyetini⁴³⁷ birbirinden ayırmak, hukuk tekniği açısından bir zorunluluk arz etmektedir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” şeklindeki hükmü, vergi borcunun borçlusu olabilmek için gerekli iktisadi ehliyeti “*malî güç*” kavramına dayandırmaktadır. Buna göre, herkes kamu hizmetlerinin finansmanına katılmak için malî gücüne göre vergi ödemek yükümlülüğü altındadır. Malî güç (Leistungsfähigkeit), kısaca vergi ödeyebilme gücü olarak tanımlanmaktadır⁴³⁸. Malî güce göre vergilendirme ise, bireylerin iktisadi ve kişisel durumlarının dikkate alınması suretiyle vergilendirilmelerini ifade etmektedir⁴³⁹. Kişilerin iktisadi güçleri oranında vergi ödemesini ifade eden malî güce göre vergilendirme, vergi hukukunun, vergi yükünün eşit bir şekilde dağıtılmasına yönelik anayasal emrin (vergide eşitlik ilkesinin) somutlaştırılması amacına yönelik önemli bir ilkesidir⁴⁴⁰. Mali gücü bağımsız bir ilke olarak görmeyen görüşler ise, onun hukukî eşitliğin vergilendirme alanındaki görünümü olan ve vergilendirmede adaleti ölçmeye yarayan vergilendirmede eşitlik ilkesine ilişkin bir ölçüt olduğunu belirtmektedir⁴⁴¹. Bu yönüyle malî güce göre vergilendirme ilkesi, vergi hukukunda iktisadi ve hukukî bir

⁴³⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 74; Uluatam ve Methibay, s. 96-97; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 207-208; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 80.

⁴³⁷ Hahn, s. 128.

⁴³⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 33.

⁴³⁹ **Çağan, Vergilendirme Yetkisi**, s. 192; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 52; Aliefendioğlu, **Yasalılık ve Adalet**, s. 233; Yiğit, s. 93.

⁴⁴⁰ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4, Rz. 81-83; Heinrich Wilhelm Kruse, “Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung”, **StuW.**, 1990, s. 326 vd.; Drüen, in: Tipke ve Kruse, § 3, Rz. 43; Birk, **Steuerrecht**, s. 51; Jochum, s. 50; Marx, s. 198; Stefan Bach, “Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht”, **StuW.**, 1991, s. 117 vd.

⁴⁴¹ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 55; Ateş, s. 7, 91; Billur Yaltı-Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 119, Ağustos 1998, s. 103; Yaltı ve Özgenç, s. 64.

vergi paylaşırma (dağıtma) kuralı olarak kabul edilmektedir⁴⁴². Nitekim Anayasa Mahkemesi de malî gücü, ödeme gücünün bir kaynağı⁴⁴³, malî güce göre vergilendirmeyi ise vergide eşitliği de kapsayan vergi adaletinin önemli bir aracı olarak görmektedir⁴⁴⁴.

Malî güç kavramı soyut bir kavram olmakla birlikte gerek doktrinde gerekse de yargı kararlarında bu kavram somutlaştırılmaya çalışılmaktadır. Buna göre, Anayasa'da tanımlanmamış olan malî gücün başlıca göstergeleri, gelir, servet ve harcama olarak kabul edilmektedir⁴⁴⁵. Dolayısıyla geliri veya serveti olan ya da

⁴⁴² Dieter Birk, **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht**, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, s. 21 vd.

⁴⁴³ "...Malî güç", "ödeme gücünün" kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan malî güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler..." Ay.M. 07.11.1989 gün ve E.1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484); "...Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasakoyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile mali güçlerini göz önünde bulundurması gerekir..." Ay.M. 16.01.2003 gün ve E.2001/36, K.2003/3, (RG. 21.11.2003 – 25296). Aynı yönde bkz. Ay.M. 15.10.2009 gün ve E.2006/95, K.2009/144, (RG. 08.01.2010 – 27456); Ay.M. 20.03.2008 gün ve E.2004/94, K.2008/83, (RG. 01.07.2008 – 26923).

⁴⁴⁴ "...Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. "Malî güç", Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır..." Ay.M. 18.07.1995 gün ve E.1995/7, K.1995/35, (RG. 09.01.1997 – 22872). "...Devlet gücünün temel öğelerinden başlıcası olan "vergilendirme", adaletli davranışın en belirgin biçimde yansıması gereken alandır. Sosyal devlet ilkesinin gerektirdiği özen, mali gücün gözetilmesini zorunlu kılar. Mali güce göre vergilendirme kişilerden ekonomik ve şahsi durumlarına göre vergi alınmasını öngörür. Başka bir anlatımla, mali gücün göstergeleri olarak kabul edilen gelir, servet veya harcamalar esas alınarak çok kazananadan veya çok harcıyandan çok vergi, az kazananadan veya az harcıyandan az vergi anlayışı mali güç kavramının temel unsurudur. Bu anlayışın esas alınmadığı bir vergilendirme sistemi adil olmadığı gibi dengeli de değildir." Ay.M. 16.09.1998 gün ve E.1997/62, K.1998/52, (RG. 20.10.2000 – 24206). Benzer yönde Alman Federal Anayasa Mahkemesi kararları için BVerfGE 6, 55, 67; 8, 51, 68 vd.; 9, 237, 243; 13, 290, 297; 14, 34, 41; 27, 58, 64; 32, 333, 339; 36, 66, 72; 43, 108, 118 vd.; 47, 1, 29; 55, 274, 302; 61, 319, 343 vd.; 66, 214, 223; 68, 143, 152 vd.; 82, 60, 86. (Bkz. Lang, in: **Tipke/Lang**, § 4, Rz. 81, dn. 26, 27).

⁴⁴⁵ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4, Rz. 92 vd.; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 194; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 53; Aliefendioğlu, **Vergilemenin Sınırları**, s. 76; Aliefendioğlu, **Yasallık ve Adalet**, s. 237; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 33; Weber-Grellet, ss. 169-170; Tuncer, s. 30; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 203 vd.; Uluatam, ss. 295-296; Yaltı-Soydan, **Vergi Adaleti**, s. 111; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, ss. 108-109; Edizdoğan, ss. 232-233; Bayraklı, s. 54; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 17; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 232; Gerek ve Aydın, s. 56 vd.; Ateş, s. 7, 90; Yiğit, s. 87, 97; Budak, s. 103 vd. "...Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir..." Ay.M. 06.07.1995 gün ve E.1994/80, K.1995/27,

harcama yapabilen kişi, vergi ödeme noktasında iktisadi ehliyet (vergi ehliyetine) sahip olarak değerlendirilmektedir. Gelirin, servetin veya harcamanın hangi ölçülere göre vergilendirileceği ise siyasal süreç içinde verilecek karara bağlı olup, kanun koyucu bu kaynakları tercihleri doğrultusunda değişik yoğunluklarda verginin konusu olarak seçebilmektedir⁴⁴⁶.

c. Türk Vergi Sistemindeki Vergiler Açısından Kişi

(1) Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde

(i) Gelir Vergisinde

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre (potansiyel) vergi yükümlüsü, gerçek kişilerdir. Kanun'un 1'inci maddesi, "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir*" düzenlemesiyle, gelir vergisi açısından yükümlüyü ve verginin konusunu belirlemektedir. Ayrıca Kanun'un gelir vergisinde tam yükümlülüğü düzenleyen 3'üncü maddesindeki "*Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:*" hükmü ile dar yükümlülüğü düzenleyen 6'ncı maddesindeki "*Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.*" hükmü de gelir vergisinin yükümlüsünün gerçek kişiler olduğunu açıkça göstermektedir⁴⁴⁷. Gerçek kişiliğin tanımı ile başlangıç ve sona erme zamanları, Türk Medeni Kanunu'nda düzenlenmiş olup, bu düzenlemeler gelir vergisindeki gerçek kişi kavramı bakımından da geçerlidir.

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbi olduğundan, şahıs şirketlerinin (ortaklıklarının) ortakları, gerçek kişi olarak vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu

(RG. 02.02.1996 – 22542). Aynı yönde bkz. Ay.M. 13.07.1995 gün ve E.1994/85, K.1995/32, (RG. 28.09.1996 – 22771); Ay.M. 28.03.2001 gün ve E.1999/51, K.2001/63, (RG. 29.03.2002 – 24710).

⁴⁴⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 53.

⁴⁴⁷ Alman Gelir Vergisi Kanunu da "*Yurtiçinde yerleşim yeri veya mutlak meskeni bulunan gerçek kişiler, sınırsız gelir vergisi yükümlülüğüne tâbidir.*" (EStG. § 1) düzenlemesiyle, verginin yükümlüsü olarak gerçek kişileri kabul etmekte ve sınırsız (tam) vergi yükümlülüğünün şartlarını belirlemektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. H. Debatin, "Konzeptionen zur Steuerpflicht", **FR.**, 1969, ss. 277-284.

oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, şahıs şirketlerinin⁴⁴⁸ gelir vergisi yükümlülüğü bulunmamakta; ortaklar şirket kârından elde ettikleri gelir üzerinden gerçek kişi olarak verginin yükümlüsü kabul edilmektedir (Bkz. GVK.m.37, m.52/8, m.66/3). Paylı (eshamlı) komandit şirket sermaye şirketi olmasına rağmen, bu şirketin sorumluluğu sınırsız olan ortağı (komandite ortak), gerçek kişi olarak gelir vergisine tâbi tutulmaktadır (GVK.m.37, m.51/1).

(ii) Kurumlar Vergisinde

5520 Sayılı (Yeni) Kurumlar Vergisi Kanunu’nun⁴⁴⁹ 1’inci maddesine göre, kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturan kurumlar şunlardır⁴⁵⁰:

- 1) Sermaye şirketleri⁴⁵¹,
- 2) Kooperatifler⁴⁵²,

⁴⁴⁸ “Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır.” (TTK.m.124/II).

⁴⁴⁹ RG. 21.06.2006 – 26205.

⁴⁵⁰ Alman Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre, “Yönetim merkezleri veya kanuni merkezleri yurtiçinde bulunan aşağıda yazılı şirketler, kişi birlikleri ve mal toplulukları sınırsız kurumlar vergisi yükümlülüğüne tâbidir:

- 1) Sermaye şirketleri (özellikle Avrupa şirketleri, anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, limited şirket),
- 2) Avrupa Kooperatifleri dâhil olmak üzere kooperatifler,
- 3) Karşılıklılık esasına tâbi olmak üzere sigorta ve emeklilik fon birlikleri,
- 4) Diğer özel hukuk tüzel kişileri,
- 5) Hak ehliyeti bulunmayan (tüzel kişilik kazanamamış) dernekler, kuruluşlar, vakıflar ve özel hukukun diğer amaç fonları,
- 6) Kamu tüzel kişilerinin kâr amaçlı işletmeleri.” (KStG. § 1). Maddede bir katalog halinde kurumlar vergisinin sınırsız (tam) yükümlülükleri sayılmış ve sadece sermaye şirketleri değil çok sayıda teşekkül de verginin yükümlüsü olarak kabul edilmiştir. Kurumlar vergisinin sınırsız (tam) yükümlülüğü için özel hukuktaki hak ehliyeti mutlak bir şart olarak aranmamaktadır. Bkz. Hey, in: Tipke ve Lang, § 11, Rz. 23; Birk, *Steuerrecht*, s. 349.

⁴⁵¹ “Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.” (KVK.m.2/1). Türk Ticaret Kanunu’na yapılan atıf, 6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun ilgili hükümlerine yapılmış sayılmalıdır. 6103 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun’un 7’nci maddesine göre, “Bu Kanunun ve Türk Ticaret Kanununun yürürlüğe girmesiyle, 6762 sayılı Kanunun yürürlükten kaldırılan veya değiştirilen maddelerine diğer mevzuat tarafından yapılmış bulunan yollamalar, Türk Ticaret Kanununda o maddeleri karşılayan hükümler varsa onlara yapılmış sayılır”.

⁴⁵² “Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.” (KVK.m.2/2).

- 3) İktisadî Kamu Kuruluşları⁴⁵³,
- 4) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler⁴⁵⁴,
- 5) İş Ortaklıkları⁴⁵⁵.

Kurumlar vergisinin (potansiyel) yükümlüsü olarak kabul edilen bu kurumlardan iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin bulunmaması vergi yükümlülüğüne etki etmemekte (KVK.m.2/6-7); bu kurumlar vergisel hak ehliyetine sahip kabul edilmektedir.

(2) Servet Üzerinden Alınan Vergilerde

(i) Veraset ve İntikal Vergisinde

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'na göre, “*Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır.*” (VİVK.m.5). Bu hüküm gereğince veraset ve intikal vergisinin (potansiyel) yükümlüsü, veraset yoluyla veya sair suretle ivazsız olarak mal iktisap eden gerçek ve tüzel kişilerdir⁴⁵⁶. Dolayısıyla ancak gerçek veya tüzel kişiliğe sahip hukuk sùjeleri, veraset ve intikal vergisinin yükümlüsü olarak kabul edilmektedir^{457, 458}.

⁴⁵³ “İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağılı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.” (KVK.m.2/3).

⁴⁵⁴ “Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağılı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.” (KVK.2/5).

⁴⁵⁵ “İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.” (KVK.m2/7).

⁴⁵⁶ Yusuf Karakoç, **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Ankara, 1990, s. 60. “-Şahıs- tabiri; hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmi şahısları... ifade eder.” (VİVK.m.2/a).

⁴⁵⁷ Tüzel kişiliği bulunmayan bir topluluğa ölüme bağılı bir tasarrufla yapılan kazandırmaların durumu Türk Medeni Kanunu'nda şöyle düzenlenmektedir: “Tüzel kişiliği bulunmayan bir topluluğa belli bir amaç için yapılan kazandırmaları, o topluluk içindeki kişiler, mirasbırakan tarafından belirlenen bu amacı gerçekleştirme kaydıyla birlikte edinmiş olurlar; amacın bu yolla gerçekleştirilmesine olanak yoksa, yapılan kazandırma vakıf kurma sayılır.” (TMK.m.577/2). Bu hüküm gereğince, tüzel kişiliği olmayan bir topluluğa yapılan ivazsız bir kazandırmayı mirasbırakanın amacını gerçekleştirmeleri kaydıyla o topluluğu oluşturan kişiler edinmiş

(ii) Emlâk Vergisinde

Emlak Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, “*Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder.*”; 13'üncü maddesine göre ise, “*Arazi Vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler öder.*”. Bu hüküm gereğince, Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsaların sahibi (maliki), varsa intifa hakkı sahipleri verginin yükümlüsüdür. Eğer bina, arazi veya arsanın maliki veya intifa hakkı sahibi yoksa bunlar üzerinde malikleri gibi tasarrufta gerçek ve tüzel kişiler verginin yükümlüsü olarak kabul edilmişlerdir⁴⁵⁹.

(iii) Motorlu Taşıtlar Vergisinde

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre, “*Motorlu Taşıtlar Vergisinin mükellefi; trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir.*”. Dolayısıyla adına bu Kanun'un kapsamına giren bir motorlu araç tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler, motorlu taşıtlar vergisinin yükümlüsüdür.

sayılırlar. Dolayısıyla kazandırmadan doğacak veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü de o topluluğu oluşturan ve kazandırmayı edinen kişilere ait olacaktır.

⁴⁵⁸ Alman Vergi Hukuku'nda da, Federal Malî Mahkeme'nin yıllar içerisinde değişen içtihatları (Bkz. BFH. BStBl. 1960; BFH. BStBl. 1989, 237; BFH. BStBl. 1995, 81) bulunmakla birlikte, veraset ve intikal vergisinin şahıs şirketlerinin ortaklarının şahsında gerçekleştiği kabul edilmektedir. (Seer, in: Tipke ve Lang, § 13, Rz. 135).

⁴⁵⁹ Bu şekilde tapusu olmayan gayrimenkullerde oturanlar, örneğin, hazine arazisine gecekondular yaparak oturan kişiler, emlak vergisinin yükümlüsü olabilmektedir. (Bilici, s. 282 ve dn. 555).

(3) Harcama Üzerinden Alınan Vergilerde⁴⁶⁰

(i) Katma Değer Vergisinde

Katma değer vergisinde kanunî (potansiyel) yükümlü olarak vergiyi doğuran olayı gerçekleştirebilecek kişiler, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda verginin konusu ile bağlantı kurulmak suretiyle düzenlenmiştir. Katma değer vergisinin konusunu esas itibariyle mal ve hizmetler oluşturduğundan (KDVK.m.1/1-2), mal teslimini gerçekleştiren, hizmeti ifa eden ve mal veya hizmeti ithâl eden kişiler verginin yükümlüsü olarak kabul edilmişlerdir (KDVK.m.8/1-a, b). Bunun dışında yaptıkları işlerin niteliğine bağlı olarak, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler, 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasının (c) bendine giren hallerde bunları tertipleyenler veya gösterenler (konserler, sportif faaliyetler, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi durumu), isteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar (KDVK.m.8/1-c-1) katma değer vergisinin yükümlüsü olabilmektedir⁴⁶¹.

Katma değer vergisinin konusunu oluşturan bu işlemleri yapabilecekler gerçek ve tüzel kişiler olmalarına rağmen⁴⁶², katma değer vergisi, verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri adına tarh edilmektedir (KDVK.m.44/2).

⁴⁶⁰ Harcamalar üzerinden alınan vergilerde vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturan ve bu nedenle kanunlarla vergiyi doğuran olayı gerçekleştireceği kabul edilen kişinin hukuken kanunî (yasal) yükümlü olarak nitelendirildiğini belirtmek gerekmektedir. Buna karşılık ekonomik süreç içinde kanunî yükümlünün ödeyeceği/ödediği verginin yükünü ekonomik olarak çeken kişi gerçek (fiili) yükümlü-vergi taşıyıcısı (Steuerträger) olarak tanımlanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 6, Rz. 10, § 8, Rz. 20; Hahn, s. 109; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 73; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 94-97; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, ss. 146-147; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 205.

⁴⁶¹ Alman Muamele Vergisi Kanunu'nda bu verginin borçlusu olarak esas itibariyle teşebbüs sahibi-müştebbis (Unternehmer) gösterilmektedir. Bunun dışında vergiye tabi muamelelerin (steuerbare Umsätze) türüne göre, alıcı ve/veya müşteri, faturayı düzenleyenler, son alıcılar da verginin yükümlüsü olabilmektedir (UStG. § 13a/1). Müştebbis, işletme sahibi bir tacir olabileceği gibi, şahıs şirketi, sermaye şirketi veya bir kamu tüzel kişisi de olabilir. (Reiß, in: Tipke ve Lang, § 14, Rz. 128 vd.; Otto-Gerd Lippross, **Umsatzsteuer**, 21.Auf., Grüne Reihe Band 11, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2005, s. 875 vd; Zeuner, in: Johann Bunjes ve Reinhold Geist, **Umsatzsteuergesetz**, 7. Auf., Verlag C. H. Beck, München 2003, § 13a Rz. 2 - § 13b Rz. 1 vd.).

⁴⁶² “Katma Değer Vergisi, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzel kişiler adına tarholunur.” (KDVK.m.44/1).

Katma değer vergisinde, gelir ve kurumlar vergilerindeki gibi vergiyi doğuran olayı gerçekleştirip vergi borcunu kendi malvarlığından ödeyen ve şekli ödevleri yerine getirmek zorunda olan yükümlüyü karşılayan bir yükümlü bulunmamaktadır. Katma değer vergisinde verginin nihaî yükünü tüketici çekmekte, vergiyi ise kanunî yükümlü ödemektedir. Diğer bir ifadeyle, katma değer vergisinde verginin gerçek yükümlüsü katma değeri taşıyan nihaî tüketici, kanunî yükümlüsü ise katma değeri yaratan kişidir⁴⁶³.

(ii) Özel Tüketim Vergisinde

Özel tüketim vergisinin yükümlüsü, katma değer vergisinde olduğu gibi verginin konusunu oluşturan mallarla bağlantılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir (ÖTVK.m.4).

Özel tüketim vergisi, yükümlü gerçek veya tüzel kişinin yazılı beyanı üzerine tarh edilmektedir. Buna karşılık adi ortaklıklar, özel tüketim vergisi bakımından da vergisel hak ehliyetine sahip kabul edilmekte; verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan birisi tarhiyata muhatap tutulmaktadır (ÖTVK.m.14).

(iii) Gümrük Vergisinde

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'na⁴⁶⁴ göre, ithalatta gümrük yükümlüğünde yükümlü, beyan sahibidir (GK.m.181/2). Beyan sahibi, “...*kendi adına beyanda bulunan kişiyi veya adına beyanda bulunulan kişiyi*” (GK.m.3/17); kişi deyimini ise, “*gerçek ve tüzel kişiler ile hukuken tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat uyarınca hukuki tasarruflar yapma yetkisi tanınan kişiler*

⁴⁶³ Bkz. Saban, **Vergi Hukuku**, ss. 461-462.

⁴⁶⁴ RG. 04.11.1999 – 23866.

ortaklığını” (GK.m.3/3) ifade etmektedir. Buna göre, kendi adına gümrük vergisine tâbi eşyayı beyan eden veya adına beyanda bulunulan gerçek ve tüzel kişiler ile tüzel kişiliği bulunmayan şahıs şirketleri, gümrük vergisinin potansiyel yükümlüleri olarak kabul edilmişlerdir. Kendi adına beyanda bulunan veya hesabına beyanda bulunulan kişiler, genelde malın sahibi olan kişilerdir. Bu nedenle, gümrük vergisine tâbi malın sahibi olan kişiler gümrük vergisinin yükümlüsüdür⁴⁶⁵.

Gümrük yükümlülükleri bakımından “temsil” de mümkün olduğundan, temsilci kullanılması durumunda vergi yükümlüsü bakımından özel durumların ortaya çıkması mümkündür. Gümrük Kanunu’nun 5’inci maddesine göre, “*Bütün kişiler, gümrük mevzuatı ile öngörülen tasarrufları ve işlemleri gerçekleştirmek üzere gümrük idarelerindeki işleri için bir temsilci tayin edebilirler... / Temsil, doğrudan veya dolaylı olabilir. Temsilci, doğrudan temsil durumunda başkasının adına ve hesabına hareket eder. Dolaylı temsil durumunda ise kendi adına, ancak başkasının hesabına hareket eder. Temsilci, temsil edilen kişi namına hareket ettiğini beyan etmek, temsilin doğrudan veya dolaylı olduğunu belirtmek ve sahip olduğu temsil yetki belgesini gümrük idarelerine ibraz etmek zorundadır.*” (GK.m.5/1, 3). Doğrudan temsil durumunda temsilci, temsil ettiği kişinin adına ve hesabına hareket ettiğinden, gümrük vergisinin yükümlüsü de temsil edilen kişi olmaktadır. Dolaylı temsilde ise, temsilci kendi adına beyanda bulunduğu verginin yükümlüsü olmaktadır⁴⁶⁶. Ancak dolaylı temsil durumunda hesabına gümrük beyanında bulunulan kişi de beyanda bulunan temsilci ile birlikte verginin yükümlüsü olarak kabul edilmiştir (GK.m.181/2).

(iii) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde

6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 30’uncu maddesine göre, “*Banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketleri öder. Sigorta aracılığı tarafından yapılan sigorta işlemlerinde de verginin mükellefi sigorta*

⁴⁶⁵ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 409; Uluatam ve Methibay, s. 438; Bilici, s. 254.

⁴⁶⁶ “...Dolaylı temsilde, temsilcinin yükümlülüğü, beyanda kullanılan verilerin yanlış olduğunu bildiği veya mesleği icabı ve mutata olarak bilmesi gerektiği durumlarla sınırlıdır.” (GK.m.181/2).

şirketleridir.”. Hüküm gereğince bankalar⁴⁶⁷, sigorta şirketleri⁴⁶⁸ ve bankerler⁴⁶⁹, banka ve sigorta muameleleri vergisinin potansiyel yükümlüleri olarak kabul edilmişlerdir.

(iiii) Damga Vergisinde

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesin 1’inci fıkrasına göre, “*Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.*”. Damga vergisinin konusuna giren kâğıtlardan herhangi birisini imzalayan gerçek veya tüzel kişiler, damga vergisinde vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturmaktadır. Kâğıtların resmi bir daire⁴⁷⁰ adına imzalanması durumunda, resmi dairelerle kişiler arasındaki işleme ait damga vergisini kişiler ödemektedir (DVK.m.3/2).

(iiii) Özel İletişim Vergisinde

Gider Vergileri Kanunu’nun 39’uncu maddesinin 1’inci fıkrasına göre, “406 sayılı *Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç)*” sundukları hizmetler özel iletişim vergisine tâbidir⁴⁷¹. Dolayısıyla 406 ve 5809 Sayılı

⁴⁶⁷ Bankaların bir sermaye şirketi olan anonim şirket şeklinde kurulmaları zorunludur (Bank.K.m.7/a).

⁴⁶⁸ Sigorta şirketlerinin anonim şirket veya kooperatif şeklinde kurulmaları zorunludur (Sig.K.m.3/1).

⁴⁶⁹ “90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkra da belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas işigal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar. Bir şahsın münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez.” (Gid.VK.m.28/3).

⁴⁷⁰ “Bu Kanunda yazılı resmi daireden maksat, genel ve özel bütçeli idarelerle il özel idareleri, belediyeler ve köylere dir. / Bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz.” (DVK.m.8/1-2).

⁴⁷¹ 1999 yılında Marmara Bölgesi’nde yaşanan depremlerin ekonomik kayıplarının giderilmesi amacıyla geçici olarak ihdas edilen bu vergi, 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un (RG. 02.01.2004 – 25334/Mük) 45’inci maddesiyle Gider Vergileri

Kanunlara göre Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu tarafından yetkilendirilen işletmeler, vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturmaktadır. Nitekim bu husus, aynı maddenin 4'üncü fıkrasında yer alan, “*Verginin mükellefi; birinci fıkrafta sayılan elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmecilerdir.*” hükmüyle de tekrarlanmaktadır.

III. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN KONU (NESNEL) UNSURU

A. Genel Açıklama

Vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarında belirtilmiş olan bir kişi ile kamu tüzel kişisi arasında borç ilişkisi kurulmasını sağlayan olaydır. Borç doğuran hukukî ilişki olarak vergiyi doğuran olay, öncelikle vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirecek ve doğacak vergi borcunu üstlenecek bir kişinin varlığına ihtiyaç duymaktadır ki bu “vergiyi doğuran olayın kişi unsuru” olarak ifade edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın diğer bir unsuru ise “konu unsuru” dur. Vergiyi doğuran olay için bir kişinin (potansiyel vergi yükümlüsünün) hukukî veya iktisadî olarak verginin kaynağını oluşturan bir konuyla bir şekilde bağlantı halinde bulunması gerekmekte, kişinin bu vergi konusu ile ilişkiye girmek suretiyle gerçekleştirdiği olay veya tekemmül eden hukukî durum nedeniyle vergi borcu doğmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olay, bir kişi ile bir vergi konusu arasında kurulan bir hukukî ilişki sonucunda tamamlandığına göre, kişinin yöneldiği bir vergi konusu olmaksızın vergiyi doğuran olay/tipe uygun olay düşünülemez⁴⁷². Nitekim tipe uygun olayın model alındığı ceza hukukunda, tipe uygun eylemin önemli bir unsurunu da “suçun konusu” oluşturmaktadır. Suç teşkil eden her hareketin mutlaka bir konusu bulunduğundan, konusu bulunmayan bir suçun varlığından söz etmek mümkün değildir⁴⁷³. Genel olarak “üzerinde suç oluşturan hareketin gerçekleştiği insan veya

Kanunu’na hüküm eklenmek suretiyle Türk Vergi Sistemi’nin kalıcı vergilerinden biri haline getirilmiştir.

⁴⁷² Bu nedenle verginin konusu, vergi borcunun doğması bakımından konusal bağlantı noktası olarak değerlendirilmektedir. (Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 16).

⁴⁷³ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 303; Koca ve Üzülmüş, s. 147.

şey” olarak tanımlanansuçun konusu⁴⁷⁴, bu yönüyle suç genel teorisi içinde suçun esaslı unsurlardan birini oluşturmaktadır⁴⁷⁵. Bu bakımdan, kasten öldürme suçunun konusu hayatına son verilen insan (TCK.m.81)⁴⁷⁶, hırsızlık suçunun konusu taşınır bir mal (TCK.m.141)⁴⁷⁷, mala zarar verme suçunun konusu taşınır veya taşınmaz mal (TCK.m.151)⁴⁷⁸ olarak kabul edilmiştir. Bu örneklerden açıkça anlaşılabacağı üzere, tipe uygun eylem teorisi içinde suçun konusu denilince hareketin üzerinde icra edildiği kişi veya şeyin anlaşılması gerekmektedir⁴⁷⁹. Ceza hukukundaki tipe uygun eylem gibi vergi hukukunda da tipe uygun olayın gerçekleşmesi, üzerinde olayın gerçekleşeceği bir konuya ihtiyaç duymaktadır. Örneğin, gelir vergisinde “bir gerçek kişinin gelir elde etmesi” (GVK.m.1) örneğinde, gerçek kişinin elde edeceği “gelir”; damga vergisinde Damga Vergisi Kanunu’na ekli (1) sayılı tabloda yazılı “*kâğıtlar*” (DVK.m.1) bu vergiler açısından vergiyi doğuran olayın konu unsurunu oluşturmaktadır.

B. Kavram-Tanım

1. Kavram

Vergiyi doğuran olayın konu unsurunu ifade etmek bakımından doktrinde ve yargı kararlarında kavram birliğinin sağlandığını söylemek mümkün değildir. Bu noktada “vergiyi doğuran olayın konu-nesnel unsuru (sachliche Seite des Steuertatbestandes)”⁴⁸⁰, yine geniş anlamda vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak

⁴⁷⁴ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 303; İçel ve diğerleri, s. 96; Öztürk ve Erdem, **Ceza Hukuku**, s. 166; Centel, Zafer ve Çakmut, s. 227; Demirbaş, s. 515; Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 198; Hakeri, s. 119; Koca ve Üzülmmez, s. 147; Özgenç, s. 193.

⁴⁷⁵ Doktrinde suçun konusunu hukukî ve maddi bakımından ikiye ayıran görüşlere de rastlanmaktadır. Buna göre suçun hukuki konusu, suçla ihlâl olunan hak veya menfaattir. Maddi bakımdan suçun konusu ise, suçun cismini teşkil eden insan veya şeydir. (Dönmezer, s. 93; Centel, Zafer ve Çakmut, s. 222; Demirbaş, s. 513, 515). Bu ayırım, suçun konusu ile suç tipinin oluşturulmasındaki fikir, yani korunan hukuksal değeri karıştırdığı gerekçesiyle eleştirilmektedir. (Öztürk ve Erdem, **Ceza Hukuku**, s. 166).

⁴⁷⁶ Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 198; Koca ve Üzülmmez, s. 147.

⁴⁷⁷ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 304; Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 198.

⁴⁷⁸ Özgenç, s. 193.

⁴⁷⁹ Koca ve Üzülmmez, s. 147.

⁴⁸⁰ Hensel, s. 58-59; Haaser, s. 13-14; Lang, s. 32 vd.; Hahn, s. 151 vd.

“vergi objesi-konusu (Steuerobjekt-Steuergegenstand)”⁴⁸¹ ile vergiyi doğuran olaydan bağımsız olarak “verginin konusu (mevzuu)”⁴⁸² kavramlarının tercih edildiği görülmektedir. “Verginin konusu” kavramını gerek vergiyi doğuran olayın ve gerekse verginin bir alt unsuru olarak değerlendiren görüşler, kanaatimizce, bir noktada çakışmakta ancak bir noktada da farklılaşmaktadır. Vergiyi doğuran olay konusunda geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere iki farklı tanım denemesi yapıldığı ifade edilmişti. Geniş anlamda vergiyi doğuran/tipiklik, vergi borcunun doğması için gerekli kanunî şartların tümünü ifade ettiğinden, vergi konusu da bu şartlardan biri olarak vergiyi doğuran olayın önemli bir unsurunu oluşturmaktadır. Vergilendirilebilirliğin bütün şartlarını içerdiği için geniş anlamda vergiyi doğuran olay neredeyse “vergi” kavramı ile örtüşmektedir. Bu nedenle, vergiyi doğuran olay geniş anlamıyla kabul edildiğinde, verginin konusunu vergiyi doğuran olayın ve/veya verginin bir unsuru olarak incelemek arasında pek bir farklılık bulunmamaktadır. Buna karşılık dar anlamda vergiyi doğuran olay, bir hukuk süjesi ile bir vergi konusu arasında gerçekleşen hukukî ilişkiyi ifade ettiğinden, vergiyi doğuran olay dar anlamıyla kabul edildiğinde, verginin konusunu vergiyi doğuran olayın bir unsuru (konu unsuru) olarak değerlendirmek gerekmektedir. Verginin konusu kavramıyla vergiden veya vergiyi doğuran olaydan hangisinin bir unsurunun kastedildiği net olarak bilinemediğinden ve borç doğuran hukukî ilişkilerin unsurlara ayrılarak incelenmesi teorik ve pratik yararlar sağladığından, “vergiyi doğuran olayın konu unsuru” kavramının kullanılmasının daha isabetli olduğu düşünülmektedir.

⁴⁸¹ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 23 vd.; Bayer, **Grundbegriffe des Steuerrechts**, s. 10; Bayer, **Der Stufenbau des Steuertatbestandes**, s. 338, 340; Schick, s. 17; Birk, **Steuerrecht**, s. 29; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 16; Jochum, s. 80. Gelir vergisi özelinde “verginin konusu” kavramına eleştirel bir yaklaşım için bkz. Hermann-Wilfried Bayer ve Friedrich Paul Müller; “Das Einkommen – der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts?”, **BB.**, 1978, ss. 2-5

⁴⁸² Neumark, s. 63; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 136; Akdoğan, **Vergi Hukuku**, s. 39; Uluatam, s. 268; Edizdoğan, s. 165; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 81; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 137; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 60; Bayraklı, s. 111. Türk Vergi Sistemini oluşturan vergiler incelenirken de “verginin konusu” kavramı tercih edilmektedir. Örnek olarak bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 238, 330; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 314, 349; Karakoç, **Veraset ve İntikal**, s. 31. *Saban ve Oktar* da “verginin konusu” kavramını “nesne” kavramı ile birlikte ele almaktadır. Bkz. Saban, **Vergi Hukuku**, s. 295, 419; Oktar, s. 86. Anayasa Mahkemesi de verginin konusunu, verginin temel öğelerinden birisi olarak değerlendirmektedir. Bkz. Ay.M. 14.05.1997 gün ve E.1996/75, K.1997/50, (RG. 21.02.2000 – 23971).

2. Tanım

a. Malî Anlamda Verginin Konusu

Türk Vergi Hukuku'nda herhangi bir kanunda doğrudan tanımlanmayan verginin konusu, doktrinde “vergi borcu ilişkisinin doğması için kanunun vergi borcu doğuran bir sebep olarak gördüğü bir mal, hukukî işlem veya iktisadi olay” olarak tanımlanmaktadır⁴⁸³. Diğer bir ifadeyle, verginin konusu vergi borcunun doğması için varlığı gerekli şey, fiil, olay veya para birimleri şeklinde ifade edilen iktisadî değerlerdir⁴⁸⁴. Dolayısıyla verginin üzerine konulduğu, doğrudan veya dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan iktisadî unsur veya unsurlar, verginin konusu olarak kabul edilmektedir⁴⁸⁵. Yapılan bu tanımlamalar, esas itibarıyla malî açıdan yapılan tanımlardır. Verginin konusunu oluşturabilecek çok çeşitli iktisadî kaynaklar bulunmakta olup, bu kaynaklar ekonomik, sosyal veya siyasal nedenlerle çeşitli şekillerde verginin konusu olarak seçilebilmektedir. Bu nedenle vergisel anlamda “eşya-şey” olarak kabul edilebilecek objeler (Steuergut-Besteuerungsgut) verginin konusu olarak seçilebilmekle birlikte, şey kelimesi yalnızca eşyaya değil, ticarî ve hukukî işlemlere, eylem ve olgulara, ekonomik değerlere, fiziksel varlıklara, sosyal durum veya başka şeylere yönelik olabilmektedir⁴⁸⁶. Bu açıdan gelir, servet, harcama, miras, bağış (hibe), muamele, sigorta, ücret gibi iktisadî unsurlar verginin konusunu oluşturabilmektedir⁴⁸⁷.

Verginin konusu olabilecek bütün iktisadî olayları veya hukukî durumları ifade eden malî anlamda verginin konusu, kavramı en geniş anlamıyla ele almaktadır. Nitekim doktrinde varlığı kanunî vergi yükümlülüğünün doğmasını sağlayan iktisadî unsurların tamamı geniş anlamda verginin konusu olarak kabul edilmektedir⁴⁸⁸.

⁴⁸³ Hensel, s. 58. Ayrıca bkz. Haaser, s. 13.

⁴⁸⁴ Neumark, s. 63; Uluatam, s. 268.

⁴⁸⁵ Gabriele Burmester, “Begriff und Funktion des Steuergutes im Steuerrecht”, **StuW.**, 1993, s. 221; Herekmen, s. 31; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 136; Akdoğan, **Vergi Hukuku**, s. 39.

⁴⁸⁶ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 137.

⁴⁸⁷ Hensel, ss. 58-59; Hahn, s. 152.

⁴⁸⁸ Bkz. ve karşı. Neumark, s. 63.

b. Hukukî Anlamda Verginin Konusu

Verginin konusu, esas itibariyle kaynağını maliye biliminden almaktadır. Kavram vergi hukukunda vergilendirmenin iktisadî veya hukukî dayanağı olarak değerlendirilmiş ve verginin kaynakları ile eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Ancak bugün gelinen noktada, iktisadî olarak vergilendirilebilir olay veya durumlar ile verginin kanunî konusunu birbirinden ayıran yeni teoriler (yaklaşımlar) ortaya çıkmıştır⁴⁸⁹. Buna göre hukukî anlamda verginin konusu, kanun koyucunun vergilendirmeye değer bulduğu ve hukukî düzenlediği vergisel şeyi ifade etmektedir⁴⁹⁰. Dolayısıyla neyin vergiye tâbi olduğu sorusunun cevabı, hukukî anlamda verginin konusunu belirlemekte⁴⁹¹, hukukî bir düzenlemeyle birlikte vergisel şey, verginin konusu (objesi) haline gelmektedir⁴⁹². Verginin konusu bu şekliyle, içeriğinde kanunî tipikliğin gerçekleştiği vergisel şey olarak tanımlanmaktadır⁴⁹³.

Verginin konusunu hukukî bir kavram olarak belirlemek, vergilendirme konusu olabilecek şeylerle verginin konusu arasındaki terminolojik farklılığı ortaya çıkarmayı gerektirmektedir. Vergilendirme konusu şey (Besteuerungsgut), iktisadî bir durumu ifade ederken; verginin konusu, bir vergi hukuku normuyla üst bir kavrama bağlanabilir durumu ifade etmektedir. Bu nedenle verginin konusu, vergilendirme konusu şeyin yalnızca bir parçasını oluşturmaktadır. Nasıl ki ceza hukuku sosyal düzeni bozan bütün davranışları değil de yalnızca kanunda düzenlenen davranışları suç olarak görüyorsa⁴⁹⁴, benzer şekilde vergi hukuku da vergilendirilebilir bütün şeyleri değil vergi kanunlarıyla düzenlenen konuları verginin konusu olarak kabul etmektedir⁴⁹⁵. Vergi kanunlarıyla bir iktisadî şey (örneğin, gelir, kazanç, servet) veya iktisadî olay (örneğin, gayrimenkul iktisabı) verginin konusu (objesi) olarak seçilebilmektedir⁴⁹⁶.

⁴⁸⁹ Lang, s. 33.

⁴⁹⁰ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 23.

⁴⁹¹ Birk, **Steuerrecht**, s. 29.

⁴⁹² Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 23.

⁴⁹³ Lang, s. 35; Hahn, s. 152.

⁴⁹⁴ Bu ifade, kanunda açıkça suç sayılmayan bir fiilden dolayı kimsenin cezalandırılmayacağını öngören, “suçta ve cezada kanunilik ilkesi” ne (Any.m.38/1, TCK.m.2/1) işaret etmektedir.

⁴⁹⁵ Lang, ss. 34-35.

⁴⁹⁶ Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 16.

Hukukî anlamda verginin konusu ile malî anlamda verginin konusu kavramları arasındaki farklılığı ortaya çıkarmak bakımından şu örnekler verilebilir: Gelir kavramı, vergi hukukunda malî (geniş) anlamda verginin konusunu oluşturmaktadır. Buna karşılık Gelir Vergisi Kanunu’nun malvarlığındaki her türlü artışı değil de Kanun’da gösterilen (GVK.m.2) yedi kazanç ve irat türünü gelir olarak kabul eden düzenlemesi, hukukî anlamda verginin konusunu göstermektedir. Benzer şekilde mal veya hizmetler tüketim vergilerine konu olabilmekle birlikte, hizmetler özel tüketim vergisi kapsamına alınmamış, vergiye tâbi mallar Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli dört adet listede gösterilen mallarla sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla mallar (eşyalar) malî anlamda verginin konusunu oluştururken, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun belirlediği mallar bu vergi açısından hukukî anlamda verginin konusunu oluşturmaktadır⁴⁹⁷. Bu örneklerden hareketle, hukukî anlamda verginin konusunu, malî (geniş) anlamda vergi konusunun vergi kanunlarıyla somutlaşmış şekli olarak görmek ve dar anlamda vergi konusu olarak nitelendirmek yanlış olmayacaktır⁴⁹⁸.

C. Konu Unsurunun Hukukî Dayanağı (Kanun Hükmü)

Dar anlamda vergiyi doğuran olay teorisi çerçevesinde, bir hukuk süjesinin yöneldiği konu unsuru, verginin kanuniliği ilkesinin zorunlu bir sonucu olarak vergi kanunlarıyla belirlenmelidir. Anayasa’nın 73’üncü maddesinin 3’üncü fıkrasında, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*” şeklinde ifadesini bulan verginin kanuniliği ilkesi, verginin temel unsurlarının vergi kanunlarında açık ve net bir şekilde düzenlenmiş olmasını gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle, verginin temel unsurları olarak vergiyi doğuran olayın, matrahının, oranının, yükümlülüğe ve konuya ilişkin sınırlamaların özel vergi kanunlarında gösterilmiş olması, verginin kanuniliği ilkesinin zorunlu bir

⁴⁹⁷ Bu şekilde kanunlarda verginin konusu olarak kabul edilen iktisadî ve/veya hukukî durumlar, soyut vergi konusunu (objesini) oluşturmaktadır. Verginin konusundan vergiye tâbi miktarının belirlenmesi anlamına gelen vergi matrahı ise, somut vergi konusunu (objesini) ifade etmektedir. Örneğin, “gerçek kişinin geliri” soyut vergi konusu iken, “gerçek kişinin net (safı) geliri” yani matrahı verginin somut konusudur. (Birk, **Steuerrecht**, s. 29). Ancak belirtilmelidir ki verginin somut konusu anlamına gelen vergi matrahı, dar anlamda vergiyi doğuran olayın değil geniş anlamda vergiyi doğuran olayın bir unsurudur.

⁴⁹⁸ Bkz. ve krş. Neumark, ss. 62-63; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, ss. 136-137.

sonucudur⁴⁹⁹. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın önemli bir unsurunu oluşturan konu unsuru da verginin kanuniliği ilkesi gereği, şekli bir kanunla düzenlenmek zorundadır⁵⁰⁰. Verginin neyin üzerinden alınacağı kanun koyucu tarafından kanunlarla belirlenmekte olup, kanunlarda gösterilmedikçe herhangi bir iktisadî veya hukukî olay ya da durum vergilendirilemez. Ayrıca kanunilik ilkesi kıyas yasağını içerdiğinden verginin konusunun kıyas yoluyla genişletilmesi veya daraltılması da mümkün değildir⁵⁰¹. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında düzenlenen yetki vergiyi doğuran olayı kapsamadığından, konu unsuru bakımından Bakanlar Kurulu istisnalar dışında, asli bir düzenleme yapma yetkisine sahip değildir⁵⁰².

Verginin konusunun kanunlarla düzenlenmesi gereği, vergi kanunlarının anayasaya uygunluğunun yargısal denetimini yapan Anayasa Mahkemesi ve vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimini yapan yüksek mahkeme Danıştay kararlarında da özellikle vurgulanmaktadır. Anayasa Mahkemesi, doktrindeki görüşlere paralel şekilde karar vermekte, verginin kanuniliği ilkesinin zorunlu sonucu olarak vergiyi kurucu temel unsurlarla birlikte verginin konusunun da kanunlarla belirlenmesi gerektiğini vurgulamaktadır⁵⁰³. Mahkeme, kanunilik ilkesi nedeniyle vergilendirme konusunda temel düzenleme yapma yetkisinin yasama organına ait olduğu, bundan dolayı yürütmenin sahip olduğu yetkinin ise asli bir

⁴⁹⁹ Bkz. Wernsmann, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 3, Rz. 192; Brinkmann, ss. 20-21; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 100; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 37; Akdoğan, **Vergi Hukuku**, s. 39; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 324; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 137; Kırmızı, Verginin **Kanuniliği**, s. 9; Bayraklı, s. 106.

⁵⁰⁰ Bkz. ve karşı. Edizdoğan, s. 166; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 82; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 120; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, ss. 323-324; Oktar, s. 86; Bayraklı, s. 111; Pehlivan, **Vergi Hukuku**, s. 42.

⁵⁰¹ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 137; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, s. 120. Danıştay bir kararında, doğalgazın havagazı ile eş değer bir gaz yakıt olduğu ve bu nedenle havagazı tüketim vergisine tâbi olduğu gerekçesiyle yapılan tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararını, verginin kanuniliği ilkesi gereğince doğalgazın kanunda açıkça belirtilmiş olmaması ve kıyasen de olsa vergi kanunu hükümlerinin genişletilmesinin mümkün olmaması gerekçeleriyle onamıştır. Dş. 9. D. 22.12.1994 gün ve E.1994/1108, K.1994/5288, (www.danistay.gov.tr, Erişim. 27.11.2010). Danıştay, bu kararıyla haklı olarak, havagazı tüketim vergisinin konusu olarak kanunda açıkça gösterilmeyen doğalgazın, kıyas yoluyla verginin konusu olarak değerlendirilmesine yönelik uygulamayı kanunilik ilkesine aykırı görmüştür.

⁵⁰² Bakanlar Kurulu'nun konu unsuru ile ilgili olarak, yalnızca "vergi istisnası" konusunda düzenleme yapma yetkisine sahip olduğunu (Any.m.73/4), ancak bu düzenleme yapma yetkisinin asli değil, alt ve üst sınırları yine kanunlarla belirlenen ikincil bir yetki olduğunu da belirtmek gerekmektedir.

⁵⁰³ Bu yönde kararlar için bkz. Ay.M. 03.07.1969 gün ve E.1969/23, K.1969/41, (RG. 07.02.1970 – 13420); Ay.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484); Ay.M. 15.07.2004 gün ve E.2003/33, K.2004/101, (RG. 02.03.2005 – 25743); Ay.M. 15.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146, (RG. 08.01.2010 – 27456).

yetki olmadığı görüşündedir⁵⁰⁴. Danıştay, yapmış olduğu hukuka uygunluk denetiminde, verginin konusuna yönelik düzenlemelerin kanunlarla yapılması gerektiğini belirterek, vergi idaresinin bu konuda yaptığı düzenlemeleri kanunilik ilkesine aykırılık nedeniyle iptal etmektedir⁵⁰⁵.

⁵⁰⁴ “...Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen "vergilerin yasallığı" ilkesi uyarınca, vergilendirme yetkisi yasama organına ait olup yürütme organının yasal dayanak olmaksızın bir idarî işlemlerle vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi bulunmamaktadır. Ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idarî işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir. Yürütme organı, vergilendirme tekniğine ve ayrıntılara ilişkin konuları düzenlerken vergi yasalarının sınırları içinde kalmak zorundadır. İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir. Yedinci fıkradaki kural, Maliye Bakanlığına uygulamanın teknik ve ayrıntılarına ilişkin hususları düzenleme yetkisi verdiğinden Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık oluşturmamaktadır...” Ay.M. 14.05.1997 gün ve E.1996/75, K.1997/50, (RG. 21.02.2000 – 23971).

⁵⁰⁵ Danıştay bir kararında, kârın dağıtılmadan sermayeye eklenmesi durumunda stopaj sorumluluğunun bulunmadığı, ancak dağıtılmayıp sermayeye eklenen kârın ortaklar açısından menkul sermaye iradı sayıldığı ve beyanı gerektiği yönündeki Genel Tebliğ'e karşı açılan davada, “...193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b-i numaralı bendinde açıkça karın sermayeye ilavesinin kar dağıtımı sayılmayacağı ifade edildiğine göre ortaklar açısından da elde edilmiş bir kar payı mevcut değildir. Nitekim, anılan Kanunun 75 inci maddesine ilişkin gerekçede, 1.1.1999 tarihinde yapılan değişiklik ile yeni bir sistem getirildiği, tam mükellef kurumların dağıtılabilir kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı uygulamasının esas olarak karın dağıtılması işlemine bağlandığı, diğer bir anlatımla gelir vergisi tevkifatının karın ortaklara dağıtıldığı aşamaya kadar ertelendiği açıklanmış, ayrıca 94 üncü maddede yapılan değişikliğe ilişkin Maliye Bakanının açıklamalarında ise, şirketlerin mali bünyelerini kuvvetlendirmek amacıyla karlarını dağıtmayarak şirket sermayesine ilave etmeleri ve kaynak olarak kullanmalarını teşvik etmek için böyle bir düzenlemeye başvurulduğu, karın sermayeye eklenmesi halinde şirket dışına herhangi bir kaynak çıkmadığı, şirket dışına bir transfer yapılmadığı ve ortaklar tarafından bir kaynak elde edilmediği, dolayısıyla ortakların özel ödeme güçlerinde bir değişiklik olmadığı da ifade edilmiştir. / Bu durumda, karın sermayeye ilavesi halinde gerçek kişi ortakların menkul sermaye iradı elde ettiğinden ve bu geliri beyan etmesi gerektiğinden söz edilemez. Oysa 231 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, karın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği belirtilmek suretiyle kanun hükmüne aykırı bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme, İdarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanması gerektiği biçiminde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurmaktadır. / Dolayısıyla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b-i numaralı bendindeki düzenlemeye aykırı olarak ve kendisine tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenlenen 231 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin dava konusu edilen bölümü kanuna aykırı bulunmaktadır.” şeklinde karar vermiştir. Dş. 4. D. 6.12.2000 gün ve E.2000/1307, K.2000/5053; Aynı yönde bkz. Dş. 4. D. 16.5.2001 gün ve E.2000/3269, K.2001/2081, (www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2010). Genel Tebliğ'de kârın sermayeye eklenmeyip dağıtılması durumunun ortaklar açısından beyanı gereken bir gelir olduğu yönündeki belirleme, aslında bu durumun idarece verginin konusu olarak kabul edildiğini göstermektedir. Kanun'da yer almayan bir durumun genel tebliğle vergiyi doğuran olayın konu unsuru olarak kabul edilmesi, kararda haklı olarak belirtildiği gibi, idarenin düzenleme yetkisinin sınırlarını aşmakta ve kanunilik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Verginin konusunun kanunlarla belirlenmesi zorunluluğuna yönelik kural, verginin kanuniliği ilkesinin istisnaları nedeniyle mutlak olarak uygulanamamaktadır. Olağanüstü hal veya sıkıyönetim döneminde çıkarılabilen ve anayasa aykırılığı ileri sürülemeyen olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleleriyle (Any.m.121/3, m.122/2, m.148/1-3.c) vergiyi doğuran olayın konu unsuruna ilişkin yeni düzenlemeler de yapılabilmekte, konu unsurunun kapsamı genişletilebilmekte veya daraltılabilmektedir. Yine Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında Bakanlar Kurulu'na dış ticaret işlemlerine ilişkin olarak ek malî yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisi veren hüküm nedeniyle, bu ek malî yükümlülüklerin konusuna ilişkin olarak Bakanlar Kurulu tarafından düzenleme yapılması mümkündür.

D. Verginin Konusunu Oluşturan İktisadî Unsurlar⁵⁰⁶

1. Gelir

İktisadi olarak gelir, üretim faktörlerinin üretime katılma karşılığında bu üretimden aldıkları pay olarak tanımlanmaktadır⁵⁰⁷. Diğer bir ifadeyle, üretim faaliyetine katılan faktörlerin fonksiyonel bölüşüm sonunda hasıladan elde ettikleri paylar ücret (emek faktörü), faiz (sermaye faktörü), rant (doğal kaynaklar) ve kâr olarak adlandırılmakta ve faktör sahiplerinin gelirlerini teşkil etmektedir⁵⁰⁸. Milli gelirden üretim faktörü sahiplerine düşen paylar gelir olarak tanımlandığından, gelir kavramı, sübjektif bir kavram olarak değerlendirilmektedir⁵⁰⁹.

Üretim faktörlerinin üretim faaliyetlerinden sağladığı pay olarak yapılan iktisadi tanıma karşılık, geliri malî anlamda yani vergilendirilebilecek gelir anlamında açıklayan iki teori bulunmaktadır. *Kaynak teorisine (kuramına) göre gelir,*

⁵⁰⁶ Vergilerin konusu dikkate alınarak yapılan sınıflandırma, iktisadî (ekonomik) sınıflandırmadır. Gelir, servet ve harcama vergileri şeklinde yapılan bu sınıflandırma, günümüzde vergiler konusunda yapılan sınıflandırmaların en gerçekçisi olarak kabul edilmektedir. (Nadaroğlu, s. 336; Aksoy, s. 317).

⁵⁰⁷ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 84; Herekmen, s. 116; Aksoy, s. 317; Edizdoğan, s. 257; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 100; Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, s. 120.

⁵⁰⁸ Nadaroğlu, s. 337.

⁵⁰⁹ Aksoy, s. 317.

belirli bir kaynaktan düzenli olarak sağlanan gelir akımını ifade etmektedir⁵¹⁰. Gelirin beşeri veya maddi bir kaynaktan ortaya çıkması, yeterli ölçüde bir zaman dilimi içinde tekrarlanması ve kaynağının devamlı olması bu teorinin başlıca özelliklerini oluşturmaktadır⁵¹¹. Örneğin, bir gayrimenkul, bir meslek veya teşebbüs, sahibi için devamlı bir gelir kaynağı oluşturduğundan, bunlardan elde edilen gelir kaynak teorisine göre gelir kabul edilmektedir⁵¹². Buna karşılık *safî artış teorisi (kuramı)*, servette meydana gelen her türlü fiili artışı gelir olarak kabul etmektedir⁵¹³. Diğer bir ifadeyle, safî artış teorisi açısından gelirin devamlı bir kaynaktan elde edilip edilmediğinin bir önemi bulunmamakta, kişinin belirli bir dönem başındaki servetiyle aynı dönemin sonundaki serveti arasında meydana gelen olumlu fark gelir olarak kabul edilmektedir⁵¹⁴. Buna kişinin o dönem içindeki tüketimi de eklendiğinde safî artış teorisine göre gelir ortaya çıkmaktadır⁵¹⁵. Safî artış teorisi dikkate alındığında, süreklilik arz etmediği için kaynak teorisine göre gelir sayılmayan değer artışı, miras, kumar, piyango vb. kazançlar da gelir kapsamında değerlendirilmektedir⁵¹⁶.

Servet ve harcama ile birlikte malî güç ilkesinin somutlaş(tırıl)masına hizmet eden gelir⁵¹⁷, günümüzde çoklu vergi sisteminin önemli bir kaynağını oluşturmaktadır. Vergi sistemlerinde uzun süredir kendisine yer bulan⁵¹⁸ ve geliri elde edildiği sırada vergilendiren gelir vergileri, ülkelerin sosyal, siyasal ve ekonomik gerçeklikleri doğrultunda çeşitli şekillerde alınabilmektedir. Günümüzde ise, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren gelir vergisi ile tüzel kişiliğe sahip olan ve olmayan bazı kurumların gelirlerini vergilendiren kurumlar vergisi olmak üzere iki tür gelir vergisi uygulaması bulunmaktadır.

⁵¹⁰ Nadaroğlu, s. 341; Aksoy, s. 324; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 159; Mutluer, Öner ve Kesik, s. 282; Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, s. 120.

⁵¹¹ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 239; Türk, s. 145.

⁵¹² Nadaroğlu, s. 341.

⁵¹³ Aksoy, s. 325.

⁵¹⁴ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 87; Herekmen, s. 116; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 240; Mutluer, Öner ve Kesik, s. 283; Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, s. 121.

⁵¹⁵ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 240; Türk, s. 145; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 160.

⁵¹⁶ Edizdoğan, s. 271.

⁵¹⁷ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4, Rz. 92 vd.

⁵¹⁸ İlk gelir vergisi, Büyük Britanya'da 1799 yılında dönemin Maliye Bakanı olan *William Pitt* tarafından yürürlüğe sokulmuştur. (Birk, **Steuerrecht**, s. 7).

2. Servet

Kamu harcamalarının finansmanı için gerekli vergi hâsılatının sağlanması ya da sosyal ve iktisadî politikaların gerçekleştirilmesi için çoklu vergi sisteminin kabul edilmiş olmasından dolayı servet, vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olarak kabul edilmekte, servetten veya servetin el değiştirmesinden dolayı vergi uygulamasına gidilmektedir⁵¹⁹. Servet, kişinin belirli bir anda sahip olduğu ve para ile ifade edilebilen iktisadî varlıkların tümünü ifade etmektedir⁵²⁰. Ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli farklılıklar göstermelerine rağmen, servet vergilerinin ortak niteliği, kişilerin iktisadi faaliyetlerini değil, sahip oldukları iktisadî varlıklarını verginin konusu olarak kabul etmiş olmalarıdır⁵²¹. Servetin vergilendirilmesinin lehinde ve aleyhinde çeşitli görüşlerbulunmasına rağmen⁵²², günümüzde servet vergi ödeme gücünün önemli bir göstergesi olarak kabul edilmekte ve servet unsurları çeşitli şekillerde vergiye tâbi tutulmaktadır.

Servet üzerinden alınan vergiler, kapsamına aldıkları servet unsurlarının genişliği dikkate alınarak genel servet vergileri-özel servet vergileri şeklinde sınıflandırılmaktadır. Söz konusu vergi, servet unsurlarının tümü üzerinden alınıyorsa genel servet vergisi, servet unsurlarından bazılarını ayrı ayrı vergilendiriyorsa özel servet vergisi olarak adlandırılmaktadır⁵²³. Örneğin, Türkiye’de, servet unsurlarının tamamının intikali üzerinden alınan veraset ve intikal vergisi genel servet vergisi, servetin yalnızca belirli unsurları üzerinden alınan motorlu taşıtlar vergisi ile emlâk vergisi özel servet vergisi niteliği taşımaktadır.

3. Harcama

Verginin konusu dikkate alınarak yapılan son sınıflandırma ise, gelir veya servetin harcanması üzerinden alınan vergilerdir. Harcama vergileri, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkarılması, yani harcanması dolayısıyla alınan

⁵¹⁹ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 248.

⁵²⁰ Nadaroğlu, s. 397; Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 96; Herekmen, s. 114; Aksoy, s. 318; Edizdoğan, s. 258; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 165; Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, s. 124.

⁵²¹ Turhan, s. 170; Aksoy, s. 349.

⁵²² Bu konuda bkz. Erginay, **Kamu Maliyesi**, ss. 97-99; Turhan, s. 173 vd.

⁵²³ Nadaroğlu, s. 353. Ayrıca bkz. Mutluer, Öner ve Kesik, s. 318, 320.

vergilerdir⁵²⁴. Günümüzde kişinin refah seviyesinin gelir ve servet seviyesi yanında tüketim harcamalarıyla da ölçülmesi gerektiği kabul edilmektedir. Vergi ödeme gücünün gelirin doğuşunda olduğu kadar harcanmasında da bulunması, hatta gelir vergisinin bünye, kapsam, teknik ve diğer nedenlerle ödeme gücünü tam ve gerçek bir şekilde karşılayamaması, gelirin harcanması sırasında alınan harcama vergilerini önemli hale getirmektedir⁵²⁵. Bu vergiler, gelir veya serveti elde edilmeleri sırasında değil, harcanmaları sırasında, mal veya hizmetlerin fiyatı içine gizlenmiş bir şekilde vergilendirmektedir⁵²⁶.

Harcama vergileri, sadece mal veya hizmet alım-satımlarına ilişkin işlemleri kapsayan vergiler değildir. Mal veya hizmet alım-satımlarına ilişkin işlemlerin yanında, bir kısım hukukî işlemler (muameleler) de harcama vergileri kapsamında değerlendirilmektedir⁵²⁷. Bu nedenle hukukî işlemleri de kapsayan harcama vergilerinin, vergi teorisinde “muamele vergileri” olarak ifade edildiği de görülmektedir⁵²⁸.

Kapsamına almış olduğu harcamaların kapsamına göre harcama vergileri, genel ve özel harcama vergileri olarak sınıflandırılmaktadır⁵²⁹. İstisna ve muafiyetler dışında bütün mal ve hizmetleri kapsayan global nitelikteki vergiler genel harcama vergisi, belli mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler de özel harcama vergisi, daha yaygın bir deyimle özel tüketim vergisi olarak tanımlanmaktadır⁵³⁰. Örneğin, Türk Vergi Sistemi’nde genel olarak bütün mal ve hizmetleri kapsamına alan katma değer vergisi genel harcama vergisi, belirli bazı malları kapsamına alan özel tüketim vergisi özel harcama vergisi, bazı hukukî işlemleri vergilendiren damga vergisi ise hukukî harcama vergisi kategorisinde yer almaktadır.

⁵²⁴ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4, Rz. 95; Birk, **Steuerrecht**, s. 24; Nadaroğlu, s. 358.

⁵²⁵ Edizdoğan, s. 301. Ayrıca bkz. Erginay, **Kamu Maliyesi**, ss. 105-106; Turhan, ss. 141-142; Aksoy, s. 362.

⁵²⁶ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 258.

⁵²⁷ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 107.

⁵²⁸ Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, s. 126.

⁵²⁹ Aksoy, s. 364 vd.; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 260 vd.; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s. 171 vd.

⁵³⁰ Nadaroğlu, s. 364.

E. Türk Vergi Sistemindeki Vergiler Açısından Verginin Konusu

1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde

a. Gelir Vergisinde

Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tâbidir (GVK.m.1). Vergiye tâbi olan gelir türleri ise, Kanun'un 2'nci maddesinde "Gelirin Unsurları"⁵³¹ başlığı altında sayılmıştır:

- 1) Ticarî kazançlar,
- 2) Ziraî kazançlar,
- 3) Ücretler,
- 4) Serbest meslek kazançları,
- 5) Gayrimenkul sermaye iratları,
- 6) Menkul sermaye iratları,
- 7) Diğer kazanç ve iratlar. Bu kazanç ve irat türü de kendi içinde "değer artışı kazançları" ve "arızı kazançlar" olmak üzere iki grup halinde (GVK.m.80) düzenlenmiştir⁵³².

Kollektif şirket ortakları ile adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların şirket kârından aldıkları paylar, ticarî kazanç sayılmakta (GVK.m.37/3, m.52/8) ve vergilendirilmektedir. Kollektif ve komandit şirketlerin serbest meslek faaliyetiyle uğraşması durumunda ise, kollektif şirket ortaklarının ve komandite ortakların geliri serbest meslek kazancı olarak (GVK.m.65/3) vergiye tâbi tutulmaktadır. Buna karşılık adi komandit şirkette sorumluluğu sınırlı olan komanditer ortağın payı, gelir vergisi uygulamasında menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir (GVK.m.75/2-2).

⁵³¹ "Gelirin unsurları" başlığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinden ziyade, geliri tanımlayan ve vergiye tâbi gelirin unsurlarını düzenleyen 1'inci maddesinin içeriğine uygundur. 2'nci maddede belirtilenler ise, gelirin unsurları değil, vergiye tâbi gelirin türleridir. Bkz. **Saban**, Vergi Hukuku, ss. 278-279.

⁵³² Alman Gelir Vergisi Kanunu kapsamına giren gelirler, 1) Tarım ve ormancılık gelirleri, 2) Ticari işletme gelirleri, 3) Bağımsız iş gelirleri (serbest meslek gelirleri), 4) Bağımsız olmayan iş gelirleri (ücret gelirleri), 5) Sermaye varlıkları gelirleri, 6) Kira gelirleri ve 7) Diğer gelirler olarak düzenlenmiştir (EStG. § 2/1). Alman Gelir Vergisi Kanunu'nun bu konudaki terminolojisi için bkz. Rudolf Würdinger, "Zur Terminologie im Steuerrecht: Einküfte – Einnahmen – Gewinn im EstG", **StuW.**, 1966, ss. 673-688.

Tam gelir vergisi yükümlülüğüne tâbi olan kişilerin hem yurtiçinde hem de yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının toplamı üzerinden gelir vergisi alınırken (GVK.m.3), dar gelir vergisi yükümlülüğüne tâbi kişilerin sadece yurtiçinde (Türkiye’de) elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergi alınmaktadır (GVK.m.6)⁵³³. Tam ve dar vergi yükümlülüğü şeklinde yapılan bu ayırım, verginin konusu olarak seçilen gelirler aracılığıyla vergi kanunlarının yer bakımından uygula(n)ma alanını sınırlandırmakta ve vergi yükümlülüğüne uluslararası bir sınır çizmektedir⁵³⁴.

b. Kurumlar Vergisinde

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tâbi olup (KVK.m.1/1); kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır (KVK.m.1/2)⁵³⁵. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu kapsamına giren yedi kazanç ve irat türü, bir kurum tarafından elde edildiğinde Kurumlar Vergisi Kanunu açısından “kurum kazancı” sayılmakta ve vergiye tâbi tutulmaktadır. Tam kurumlar vergisi yükümlülüğüne tâbi kurumların hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı vergilendirilirken, dar kurumlar vergisi yükümlülüğüne tâbi kurumların ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları vergilendirilmektedir (KVK.m.3/1-2)⁵³⁶.

⁵³³ Nitekim aynı esas Alman Gelir Vergisi Kanunu’nda da kabul edilmekte, sınırsız gelir vergisi yükümlülüğüne tâbi kişiler dünya çapında elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden vergilendirilirken (Lang, in: Tipke ve Lang, § 9, Rz. 26), sınırlı gelir vergisi yükümlülüğüne tâbi kişiler sadece yurtiçinde elde ettikleri gelirler üzerinden (EStG. § 49) vergi ödemektedir.

⁵³⁴ Lang, in: Tipke ve Lang, § 9, Rz. 25; Ayrıca bkz. Hahn, s. 155 vd.

⁵³⁵ Alman Kurumlar Vergisi Kanunu da genel bir gelir tanımı yapmamış, sadece Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerine atıf yapmıştır. Ayrıca Kanun’un özel bazı düzenlemelerinde de gelir unsurlarına değinilmektedir (KStG. § 8/1).

⁵³⁶ Sınırlı ve sınırsız kurumlar vergisi yükümlülüğü ayırımı, Alman kurumlar vergisi açısından da geçerlidir. Sınırsız vergi yükümlülüğüne tâbi kişilerin dünya çapındaki tüm gelirleri, sınırlı vergi yükümlülüğüne tâbi kişilerin ise yurtiçindeki gelirleri üzerinden kurumlar vergisi alınmaktadır (KStG. § 1/2, § 2/1). Ayrıca bkz. Birk, *Steuerrecht*, ss. 349-351.

2. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde

a. Veraset ve İntikal Vergisinde

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "Verginin Mevzuu" başlıklı 1'inci maddesine göre, "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir. / Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisabedecekleri mallara da şamildir. / Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda iktisabeden ve Türkiye'de ikametgahı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz." (VİVK.m.1/1-2-3). Düzenleme gereğince, veraset ve intikal vergisinin konusunu "mallar" oluşturmaktadır. Mal kavramı ise, "mülkiyete mevzu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları" (VİVK.m.2/b) ifade etmektedir. Dolayısıyla üzerinde mülkiyet kurulabilen bütün menkul ve gayrimenkul mallar ile bütün hak ve alacaklar, veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olayın konu unsurunu oluşturmaktadır. Bu malların Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait olan veya Türkiye'de bulunan mallar ile yabancı ülkelerde bulunup da bir Türk vatandaşına intikal eden mal olması arasında vergilendirme açısından bir farklılık bulunmamaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun verginin konusunu düzenleyen hükmüne bakıldığında, hükümde sadece verginin konusunun düzenlenmediği ayrıca isnadiyeti ifade eden vergiyi doğuran olayın da hükümde yer aldığı görülmektedir. "Malların ivazsız intikali" kavramı, veraset ve intikal vergisinde aslında vergiyi doğuran olayın hem konu unsuruna (mal) hem de isnadiyet unsuruna (ivazsız intikal) işaret etmektedir⁵³⁷. Kanun'un bu düzenlemesi bile vergiyi doğuran olayın verginin konusundan ayrı düşünülmemeyeceğini göstermekte, verginin konusu olarak belirtilen

⁵³⁷ Bu düzenlemeden hareketle doktrinde, veraset ve intikal vergisinin konusu ile ilgili yapılan açıklamalar, vergiyi doğuran olayı da içerecek şekilde yapılmaktadır Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 373; Karakoç, **Veraset ve İntikal**, s. 32 vd.; Uluatam ve Methibay, ss. 348-350; Bilici, ss. 276-277; Metehan Topsakal, **Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, ss. 101-102.

unsurun aslında vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiği yönündeki düşüncayı desteklemektedir.

b. Emlâk Vergisinde

Bina vergisi ve arazi vergisi olarak iki ayrı vergi şeklinde düzenlenen Emlâk vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi ve arsalar oluşturmaktadır (EVK.m.1, 12). Bina, “...yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar.” (EVK.m.2/1). Arsa ise, “Belediye sınırları içinde Belediyece parsellenmiş arazi” olarak kabul edilmektedir. Ayrıca 6 Seri No’lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde⁵³⁸ verginin konusu olan, bina, arazi ve arsa kavramları hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılmaktadır.

c. Motorlu Taşıtlar Vergisinde

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’na göre, Kanun’un 5’inci ve 6’ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan “*Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları*” ile “*Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler*” motorlu taşıtlar vergisine tâbidir (MTVK.m.1). Liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtları, 5897 Sayılı Kanun’un⁵³⁹ 2’nci maddesindeki düzenlemeyle verginin kapsamından çıkarılmıştır. Bu nedenle motorlu deniz taşıtları, motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olayın konu unsurunun kapsamında yer almamaktadır.

⁵³⁸ RG. 29.07.1972 – 14260.

⁵³⁹ “Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (RG. 16.05.2009 – 27230).

3. Harcama Üzerinden Alınan Vergilerde

a. Katma Değer Vergisinde

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlığını taşımaktadır. Düzenlemeye göre, "1) *Ticarî, sınâî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler*, 2) *Her türlü mal ve hizmet ithalatı*, 3) *Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler*" katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Düzenlemeden hareketle katma değer vergisinin konusunun Türkiye'de ticarî, ziraî, sınâî veya mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal veya hizmet ithalâtı olduğu kabul edilmektedir⁵⁴⁰.

Kanun'un 1'inci maddesi hükmü incelendiğinde, hükmün, diğer bazı vergi kanunlarındaki düzenlemelere benzer şekilde, verginin hem konusunu hem de vergiyi doğuran soyut olayı birlikte düzenlediği görülmektedir. Katma değer vergisi, her üretim ve dağıtım aşamasında, malların ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan yayılı bir harcama vergisi olduğuna göre⁵⁴¹, bu verginin konusu *mal* veya *hizmetler*dir. Bu malların teslimi, hizmetlerin sunulması veya mal ve hizmetlerin ithalâtı ise, vergi konusuna yönelen ve vergi borcunun bir kişi üzerinde doğmasını sağlayan soyut vergiyi doğuran olayı (soyut eylem-soyut tip) oluşturmaktadır. Bu nedenle, Kanun'da yer alan ifadelerden hareketle teslim ve ithalâtı verginin konusu olarak değerlendirmek mümkün değildir. Teslim, ifa veya ithalât, potansiyel vergi yükümlüsünün (bir kişinin) mal veya hizmetlere yönelik eylemini ifade ettiğinden, verginin konusu içinde değil, vergiyi doğuran olayın isnadiyet unsuru içinde değerlendirilmelidir⁵⁴².

⁵⁴⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 402; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 387; Uluatam ve Methibay, s. 391; Bilici, s. 236; Topsakal, s. 69.

⁵⁴¹ Bkz. Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 385.

⁵⁴² Katma değer yaratan işlem olarak kabul edilen bu teslim ve hizmetler ile mal veya hizmet ithalâtını vergiyi doğuran olay (vergilendirilecek olay) çerçevesinde açıklayan görüş için bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 402 vd.; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 465 vd.

b. Özel Tüketim Vergisinde

Özel tüketim vergisinin konusunu, 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli 4 (dört) adet listede yer alan mallar oluşturmaktadır. Genel harcama vergisi olan katma değer vergisinden farklı olarak özel tüketim vergisi, yalnızca Kanun'da özel olarak belirlenmiş mallar üzerinden alınmaktadır. Kapsam dışında kalan mallar ile hizmetler, özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmamaktadır.

Kanun'a ekli listeler ve listelerde yer alan mallar kısaca şöyle sıralanabilir: *I sayılı listede*, petrol ürünleri, akaryakıt ve petrol yan ürünleri olarak toplam 130 mal ve ürün bulunmaktadır. *II sayılı liste*, her türlü kara, deniz ve hava taşıt araçlarına ayrılmış olup, bu listede 14 çeşit araç bulunmaktadır. *III sayılı liste*, alkollü içkiler, kolalı içecekler, tütün ve tütün mamulleri olarak toplamda 28 çeşit mal ve ürünü kapsamaktadır. *IV sayılı liste* ise, lüks mal olarak nitelendirilebilecek bir takım mallara, dayanıklı tüketim mallarına ve diğer mallara ayrılmış olup, bu listede toplam 102 çeşit mal ve ürün yer almaktadır. Böylece Kanun'a ekli bu listelerde yer alan toplam 274 çeşit mal ve ürün, özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusu" kenar başlıklı 1'inci maddesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'na benzer şekilde, malların teslimi, ilk iktisabı, ithalatı veya müzayede yoluyla satışının verginin konusunu oluşturduğuna yönelik bir düzenlemeyi içermektedir. Daha önce de belirtildiği gibi bu düzenlemeler, verginin konusu ile vergiyi doğuran olayı aynıymış gibi değerlendiren düzenlemelerdir. Özel tüketim vergisinin konusu Kanun'a ekli mallar olup, bu malların teslimi, ilk iktisabı, ithalatı veya müzayede yoluyla satışını verginin konusu olarak değil, vergiyi doğuran soyut olay olarak değerlendirmek daha uygun olacaktır.

c. Gümrük Vergisinde

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 1'inci maddesi, "*Bu Kanunun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir.*"; 15'inci maddesi ise, "*Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır.*" hükmüne yer vermektedir. Kanun'un amacını ve gümrük

vergisinin alınmasını düzenleyen bu hükümlerden çıkan sonuca göre gümrük vergisinin konusu, *gümrük tarifesinde yazılı eşyalardır*⁵⁴³. Kanun’a göre eşya deyimi, “*her türlü madde, ürün ve değeri*” (GK.m.3/23) ifade etmekteyse de bu eşyanın gümrük bölgesinden geçeceği sırada gümrük tarifesinde yer eşyalardan olması şarttır. Gümrük tarifesinde yazılı eşyaların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkması veya girmesi ise vergiyi doğuran soyut olayı ifade ettiğinden, eşyanın girişi veya çıkışının verginin konusunu oluşturduğu yönündeki görüşe⁵⁴⁴ katılma olanağı bulunmamaktadır.

d. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde

Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu düzenleyen Gider Vergileri Kanunu’nun 28’inci maddesi “*Mevzu, Vergiyi Doğuran Olay*” kenar başlığını taşımakta ve 1’inci fıkrasında “*Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.*”; 2’nci fıkrasında ise, “*Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar... da banka muameleleri vergisine tabidir.*” hükümlerine yer vermektedir. Kanun’un bu hükümleri, kenar başlığından da anlaşılacağı üzere verginin hem konusunu hem de vergiyi doğuran olayı birlikte düzenlemektedir. Bu hükümden hareketle doktrinde verginin konusunun, banka ve sigorta şirketleri ile bankerlerin yaptıkları işlemler dolayısıyla kendi lehlerine aldıkları paralar olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır⁵⁴⁵. Kanaatimizce, Gider Vergileri Kanunu’nun aynı maddesinde düzenlenen verginin konusu ile vergiyi doğuran soyut olayı birbirinden ayırt etmek gerekmektedir. Bu çerçevede, banka ve sigorta şirketleri ile bankerlerin yaptıkları

⁵⁴³ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 409; Uluatam ve Methibay, s. 438; Bilici, s. 253.

⁵⁴⁴ Bkz. Topsakal, s. 98.

⁵⁴⁵ Bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 419; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 396; Uluatam ve Methibay, ss. 412-413; Bilici, s. 258; Topsakal, s. 95.

işlemler ve sundukları hizmetler verginin konusu, bu işlemler sonucunda nakden veya hesaben lehe para alınması ise vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmelidir⁵⁴⁶.

e. Damga Vergisinde

Damga Vergisi Kanunu'na göre, bu Kanun'a ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tâbidir (DVK.m.1/1). Kanun'a göre kâğıt terimi, "...yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri..." ifade etmektedir (DVK.m.1/2). (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlar ise ana hatlarıyla, sözleşmelerle ilgili kâğıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kâğıtlar, makbuzlar ve diğer kâğıtlardır. Vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tâbidir (DVK.m.2).

f. Özel İletişim Vergisinde

Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesine göre, elektronik haberleşme işletmeleri tarafından sunulan hizmetler, bu verginin konusunu oluşturmaktadır. Bu çerçevede, ön ödemeli kart satışları dâhil olmak üzere elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri, radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler, kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetleri özel iletişim vergisine tâbidir⁵⁴⁷.

⁵⁴⁶ Bu yönde bkz. Kırman, **BSMV**, s. 44; Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, ss. 273-274.

⁵⁴⁷ Hizmetler, özel tüketim vergisinin konusunu oluşturmamakla birlikte; elektronik haberleşme hizmetleri üzerinden alınan özel iletişim vergisi, bu yönüyle bir özel tüketim vergisi niteliği taşımaktadır.

IV. VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN İSNADİYET UNSURU (ŞAHISTA GERÇEKLEŞME)

A. Genel Açıklama

Verginin borcunun doğması ve böylelikle vergi borcu ilişkisinin kurulması sonucunu doğuran vergiyi doğuran olay, öncelikle vergiyi doğuran olayı gerçekleştirecek bir kişiye ve vergi borcunun kaynağını oluşturacak bir vergi konusuna ihtiyaç duymaktadır. Vergiyi doğuran olayın kişi ve konu unsurları olarak tanımlanan bu kavramlar tek başına vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterli değildir. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın kişi ve konu unsuruna ilişkin kurallar, tipe uygun olayın ortaya çıkması için zorunlu olmakla birlikte yeterli değildir. Ayrıca potansiyel yükümlüsü ve konusu belli olan bir verginin belirli bir kişi üzerinde somutlaşmasını sağlayan, dolayısıyla kişi ile konu arasında bağlantı kuran bir hukukî olayın, durumun, işlemin vs. gerçekleşmesi ve/ya da gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Böylece kişi ile konu arasında bağlantı kuran ve kişinin vergi konusu ile hangi açıdan ilişki halinde olduğunu gösteren hukukî durumun gerçekleşmesiyle somut bir vergi borcu doğmaktadır⁵⁴⁸. Vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturan potansiyel vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasındaki bağlantıyı kuran ve varlığı vergi kanunlarında vergi borcunun doğumu için şart olarak aranan bu unsur, “vergiyi doğuran olayın isnadiyeti (izafe edilmesi)” olarak kabul edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu açısından, “*bir gerçek kişinin gelir elde etmesi*”⁵⁴⁹ örneğinde, potansiyel vergi yükümlüsü olan gerçek kişinin gelir vergisinin konusunu oluşturan geliri “*elde etmesi*” isnadiyeti ifade etmektedir. Benzer şekilde “*bir tacirin bir mal teslim etmesi*” örneğinde, katma değer vergisinin potansiyel yükümlülerinden biri olan tacirin verginin konusunu oluşturan bir malı “*teslim etmesi*”, Katma Değer Vergisi Kanunu uygulaması bakımından isnadiyet unsuruna denk gelmektedir. Bu örneklerde, bir gerçek kişi gelir “elde etmeden” veya bir tacir mal “teslim etmeden” vergi yükümlülüğünün doğması mümkün değildir. Bu çerçevede bu başlık altında, vergiyi doğuran olay teorisinde, kişi ile konu arasında

⁵⁴⁸ Bkz. Hensel, s. 59.

⁵⁴⁹ Bkz. Uluatam ve Methibay, s. 110; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 258.

gerçekleşen ve somut vergi borcunun doğmasına yol açan hukukî durum olarak isnadiyet kavramı incelenmektedir.

B. Kavram

Vergiye doğuran olay açısından isnadiyet kavramı (Zurechnung), doktrinde oldukça ayrıntılı tartışmalara konu olmuş bir kavramdır. Yapılan tartışmalar, terimden ziyade isnadiyetin vergiyi doğuran olayın ayrı bir unsuru olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği noktasında yapılmaktadır. Isnadiyeti vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak açıklayan görüşler⁵⁵⁰ yanında, kavrama vergiyi doğuran olay teorisinde bağımsız bir unsur olarak değer atfetmeyen görüşler de⁵⁵¹ bulunmaktadır. Birinci görüşe göre, vergi borçluluğu, objektif olarak gerçekleşen konu unsurunun bir kişiye isnadiyetinin (aidiyetinin) sözkonusu olması durumunda doğmaktadır⁵⁵². Dolayısıyla, bir vergi borcunun sözkonusu olabilmesi için vergi kanunlarının vergi konusu ile kişi arasında gerçekleşmesini şart koştuğu ve vergi konusunun kişiye sübjektif olarak bağlantısını sağlayan bir hukukî ilişkinin meydana gelmesi gerekmektedir. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisinde isnadiyeti sağlayan ilişki, gelirin “elde edilmesi” dir⁵⁵³. Buna karşılık isnadiyeti vergiyi doğuran olayın ayrı bir unsuru olarak değerlendirmeyen görüşe göre ise, vergi konusu ile vergi süjesi birbirinin karşısında aracısız olarak durmaktadır. Tipikliğin bütün unsurlarıyla gerçekleşmesi üzerine zaten vergi borcu doğduğundan, vergi konusu ile vergi süjesi arasında ayrıca gerçekleşmesi gereken bir hukukî ilişki aramak gerekli değildir⁵⁵⁴.

Belirtilmelidir ki vergiyi doğuran olayın unsurlara ayrılarak incelenmesi Türk Vergi Hukuku’nda yaygın bir uygulama olmadığından, isnadiyet kavramına ilişkin

⁵⁵⁰ Bkz. Hensel, s. 59, 80 vd.; Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 29; Lang, s. 46 vd.; Kamm, s. 12; Claßen, s. 26; Schmieszek, in: Gosch ve Beermann, § 38, Rz. 22.

⁵⁵¹ Haaser, s. 11; Hahn, s. 187 vd.; Bayer, **Grundbegriffe des Steuerrechts**, s. 6; Schick, ss. 16-21; Birk, **Steuerrecht**, s. 28; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, ss. 16-17; Jochum, ss. 79-81.

⁵⁵² Hensel, s. 80.

⁵⁵³ Lang, s. 46. Ayrıca bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 29. Bu açıdan Haaser, isnadiyeti ayrı bir unsur olarak ele almamakla birlikte kişi unsurunun içinde değerlendirmektedir. Yazara göre, vergiyi doğuran olayın kişi unsuru, tipikliğin gerçekleşmesinin bir kişiye aidiyetini ifade eden isnad edilebilirliğini, diğer bir ifadeyle belirli bir kişiye yüklenebilirliğini de kapsamaktadır. Bir kişi ancak kendisine ait olan belirli bir gelir elde ettiğinde gelir vergisi borçlusu olmaktadır. Bu nedenle isnadiyet, bütün vergi kanunlarında yer alması gerekli ve zorunlu bir unsurdur. (Haaser, s. 13).

⁵⁵⁴ Hahn, ss. 190, 196.

bir kullanıma da rastlanmamaktadır. Sadece isnadiyet kavramına en yakın kullanım olarak “*vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesi*” ifadesi kullanılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesi ise, vergi yükümlüsünü açıklamak üzere kullanılmakta ve bu gerçekleşme sonucunda kendisine maddi ve şekli vergi borcu terettüp eden kişi vergi yükümlüsü olarak tanımlanmaktadır⁵⁵⁵. Bu tanımlardan hareketle, Türk Vergi Hukuku’nda isnadiyetin vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak değil, vergi yükümlülüğünün ayırt edici bir özelliği olarak ele alındığı ve vergi yükümlüsü kavramı ile birlikte açıklandığı görülmektedir.

Türk Vergi Hukuku’nda isnadiyet kavramı kullanılmamakla birlikte, vergiyi doğuran olaya yönelik tanımların, vergi konusu ile vergi yükümlüsü arasında bağ kuran ve isnadiyeti ifade eden hukukî ilişki temelinde yapıldığı görülmektedir. Vergiyi doğuran olay, konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin, bir yükümlü için, belli tutarda borç olarak doğabilmesi için gerekli olan hukukî ilişkinin ortaya çıkması olarak tanımlanmaktadır⁵⁵⁶. Vergiyi doğuran olayı vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında gerçekleşen hukukî ilişki olarak tanımlayan bu görüş, Türk Vergi Hukuku’nda hâkim görüş olarak kabul görmektedir⁵⁵⁷. Bu nedenle, isnadiyet kavramı kullanılmamakla birlikte, vergiyi doğuran olay kavramı, isnadiyeti ifade eden en dar anlamıyla değerlendirilmekte ve kullanılmaktadır.

Vergiyi doğuran olayın isnadiyet unsuruna ilişkin görüşlerin değerlendirilmesinden kanaatimizce şu sonuca ulaşmak mümkündür: Vergiyi doğuran olayın kişi ve konu unsuruna yönelik kanunî düzenlemeler, vergi borcunun ortaya çıkması için gerekli olmakla birlikte yeterli değildir. Verginin potansiyel yükümlüsü olarak vergi kanunlarında tanımlanmış olan bir kişinin yine vergi kanunlarında gösterilmiş olan vergi konusu ile hukukî ilişkiye girmesi suretiyle vergi borcu doğmaktadır. Vergi süjesi ile objesi arasında bağ kuran, diğer bir ifadeyle

⁵⁵⁵ Bkz. Öncel, s. 40; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 72, 87; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 205; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 89. “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” (VUK.8/1).

⁵⁵⁶ Karakoç, **Vergiyi Doğuran Olay-I**, s. 103.

⁵⁵⁷ Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 42; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 87; Herekmen, ss. 37-38; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 145; Uluatam ve Methibay, s. 110; Uluatam, s. 268; Türk, s. 165; Aksoy, s. 200; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 138; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 254; Saban, **Vergi Hukuku**, ss. 127-128; Özel, **Vergiyi Doğuran Olay**, ss. 9-10; Bilici, s. 61; Fethi Heper ve Ahmet Ak, “Katma Değer Vergisi Oranlarındaki Değişikliğin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 176, Mayıs 2003, s. 176; Öz, **Vergilendirmede Kanunilik**, ss. 120-121; Arıca, ss. 7-8; Mutluer, Öner ve Kesik, s. 264.

vergi konusunun vergi hukuku süjesine aidiyetini sağlayan unsur isnadiyettir. Tipikliğin bütün unsurlarıyla gerçekleşmesi üzerine vergi borcunun doğduğuna ve böylece isnadiyetin bir unsur olarak değerlendirilemeyeceğine yönelik görüş, isabetsiz olmamakla birlikte, geniş anlamda vergiyi doğuran olay yerine dar anlamda vergiyi doğuran olay kabul edildiğinde yetersiz kalmaktadır. Özellikle Türk Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olayın isnadiyeti ifade eden (en) dar anlamıyla kabul edildiği de göz önüne alındığında, isnadiyetin vergiyi doğuran olay için zorunlu bir unsur olduğu kabul edilmelidir.

C. Isnadiyetin Hukukî Dayanağı (Kanun Hükmü)

Vergiyi doğuran olayın kişi ve konu unsuru ile birlikte, Türk Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olay olarak tanımlanan ve isnadiyeti ifade eden hukukî ilişkinin de vergi kanunlarıyla belirlenmesi gerekmektedir⁵⁵⁸. Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" Hükmünde ifadesini bulan verginin kanuniliği ilkesi, verginin temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesini gerektirdiğinden, kişi ve konu unsuru yanında vergiyi doğuran olayın da şekli anlamda bir vergi kanunu hükmüyle açık ve net bir şekilde gösterilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*" şeklinde yer alan düzenleme de vergiyi doğuran olayın kanunlarla belirlenmesi zorunluluğuna dayanak oluşturmaktadır. Dolayısıyla potansiyel vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında gerçekleşen ve bu şekilde vergi konusunun vergi yükümlüsüne aidiyetini ifade eden hukukî ilişki olarak isnadiyetin de belirlilik ve hukukî güvenlik ilkelerine uygun bir şekilde kanunlarda yer alması gerekmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi de yapmış olduğu anayasaya uygunluk denetiminde, verginin diğer unsurları yanında vergiyi doğuran olayın da kanunlarda açık bir şekilde yer alması zorunluluğuna işaret etmektedir⁵⁵⁹.

⁵⁵⁸ Feyzioğlu, s. 62; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 106; Karakoç, **Vergiyi Doğuran Olay-I**, s. 103; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 138; Kırmızı, **BSMV**, ss. 43-44; Özbacı, s. 187; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 255; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 127; Semih Öz, s. 37; Topsakal, s. 7.

⁵⁵⁹ "...Bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfi uygulamalara neden olmaması için, vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının, yukarı ve

Vergiye doğuran olayın kanunlarla belirlenmesi zorunluluğu, idarenin vergilendirme alanında vergiyi doğuran olay bakımından düzenleme yapma yetkisine sahip olmadığını göstermektedir⁵⁶⁰. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın kanundan kaynaklanması zorunluluğu nedeniyle, idarî düzenleyici işlemlerle vergiyi doğuran olayın konulması, değiştirilmesi veya kaldırması mümkün değildir. İdarenin vergilendirme alanında sahip olduğu temel düzenleme yetkisini ve sınırlarını gösteren Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında da vergiyi doğuran olaya ilişkin bir belirleme yapılmadığından, Bakanlar Kurulu vergiyi doğuran olay konusunda herhangi bir düzenleme yapma yetkisine sahip değildir. Vergi kanunlarında Bakanlar Kurulu'nu vergiyi doğuran olay konusunda düzenleme yapmakla yetkilendiren hükümler, istisnaların kapsamına girmedikçe, verginin kanuniliği ilkesine açıkça aykırıdır.

Vergiye doğuran olayın kişi ve konu unsurunun kanunlarla belirlenmesi zorunluluğuna ilişkin istisnalar, isnadiyet unsuru bakımından da uygulama alanı bulmaktadır. Olağanüstü hal veya sıkıyönetim döneminde çıkarılabilen ve anayasa aykırılığı ileri sürülemeyen olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleriyle (Any.m.121/3, m.122/2, m.148/1-3.c) vergiyi doğuran olayı ifade eden isnadiyet unsuruna ilişkin düzenlemeler de yapılabilmekte, vergiyi doğuran olayı kapsamı genişletilebilmekte veya daraltılabilmektedir. Yine Anayasa'nın 167'nci maddesinin 2'nci fıkrasında, dış ticaret işlemlerine ilişkin olarak ek malî yükümlülük koyma ve kaldırma yetkisini Bakanlar Kurulu'na veren hüküm nedeniyle, bu ek malî yükümlülükleri doğuran olaya ilişkin olarak da Bakanlar Kurulu'nun geniş bir düzenleme yapma yetkisine sahip olduğunu belirtmek gerekmektedir.

aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin kanunlarla belirlenmesi gerekir...” Any.M. 29.12.2011 gün ve E.2010/62, K.2011/175, (RG. 09.05.2012 – 28297). Benzer yönde kararlar için bkz. Any.M. 15.10.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146, (RG. 08.01.2010 – 27456); Any.M. 15.07.2004 gün ve E.2003/33, K.2004/101, (RG. 02.03.2005 – 25743); Any.M. 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484).

⁵⁶⁰ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 106; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 255.

D. Kapsam

1. Genel Olarak

Vergi kanunları, vergilendirilmek istenen konu çerçevesinde, vergi alacağının hangi olayın/durumun gerçekleşmesinden sonra meydana geleceğini belirlemektedir. Bu şekilde bir vergi süjesi ile vergi konusu arasında gerçekleşen ve isnadiyeti ifade eden vergiyi doğuran olay, kanun koyucunun tercihinine bağlı olarak çeşitli niteliklere bürünebilmekte, vergilendirilmek istenen konunun niteliklerine göre çeşitli görünümelerde ortaya çıkabilmektedir⁵⁶¹. Yasama organı olan meclisin Anayasa'ya uygun olmak kaydıyla, her konuda ve dilediği ayrıntıda kanun çıkarabilmesini ifade eden “yasama yetkisinin genelliği” bu konuda da uygulama alanı bulmaktadır. Bu çerçevede yasama organı, vergi kanunlarıyla, hangi olay veya durumların gerçekleşmesi durumunda vergi alacağının doğacağını kendi tercihleri doğrultusunda belirlemektedir.

Vergiyi doğuran olayın hangi hukukî şekillerde gerçekleşebileceği konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi genel bir düzenleme içermektedir. Hükme göre, “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*”. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu, genel olarak vergi alacağını (kişi açısından vergi borcunu) doğuran olayın, hukukî bir olayın gerçekleşmesi veya hukukî bir durumun tamamlanması şeklinde olabileceğine işaret etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu genel düzenlemenin içeriği, özel vergi kanunlarında kanun koyucunun tercihleriyle somutlaşan düzenlemelerle doldurulmaktadır.

Vergiyi doğuran olay, verginin çeşidine göre çeşitli olay, fiil veya işlemlerden oluşmaktadır. Özel vergi kanunlarında yer alan düzenlemeler irdelendiğinde, isnadiyeti ifade eden vergiyi doğuran olayların gerek hukukî gerekse iktisadi olay ve/ya da işlemlerden oluştuğu görülmektedir. İcrai veya ihmali bir şekilde gerçekleşen davranışlar, vergi kanunlarında, isnadiyetin doğal ve asli konusu olarak düzenlenmektedir⁵⁶². Ancak, bir vergi borcunun doğumuna sebep olarak gösterilen

⁵⁶¹ Bkz. ve krş. Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 107.

⁵⁶² Kamm, ss. 17-18.

olay ve olgular, hukukî bir şekil ve kisve altında görünmekle birlikte, çoğu zaman iktisadi bir bünye ve karakter taşımaktadır⁵⁶³.

Vergiye doğuran olayın isnadiyet unsuru olarak ifade edilen ve Türk Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olay ile eşdeğer olarak kabul edilen bu konunun çok ayrıntılı ve geniş bir konu olduğunun en baştan belirtilmesi bir zorunluluktur. Çalışmanın sınırları nedeniyle, her biri ayrı bir veya birden fazla akademik çalışmaya konu olabilecek genişlikte yer alan “Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay” konusunun hak ettiği şekilde ve etraflıca ele alınması mümkün değildir. Bu nedenle Türk Vergi Sisteminde isnadiyeti ifade eden ve her bir vergi borcunu doğumuna sebep olan olay veya durumların ayrıntılarının bu konularda özel olarak yazılan/yazılacak çalışmalarla ortaya konulması gerekmektedir.

2. Olayın Vukuu veya Hukukî Durumun Tekemmülü

Genel vergi hukukuna kaynaklık eden en önemli kanun olan Vergi Usul Kanunu'nun⁵⁶⁴ 19'uncu maddesinde yer alan hüküm, vergiyi doğuran olayın, bir olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülüyle gerçekleşeceği yolunda genel bir düzenleme içermektedir. Maddi vergi hukukuna ilişkin kanunlarda vergiyi doğuran olay olarak gösterilecek durumlar, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu düzenleme gereğince, hukukî bir işlem, bir fiil veya bir hukukî durum olabileceği gibi, karma bir nitelik de gösterebilmektedir⁵⁶⁵. Örneğin, bir ölüm sonucu ivazsız intikalin gerçekleşmesi, bir inşaata başlama, bir inşaatın tamamlanması, bir sözleşmenin imzalanması, bir müşterinin hesabının borçlandırılması, bir malın gönderilmesi, bir eşyanın ithali veya bir hukukî durumun tamamlanması, vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak kabul edilebilmektedir⁵⁶⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi, hukukî olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülünü vergiyi doğuran olay olarak kabul etmesine rağmen⁵⁶⁷,

⁵⁶³ Feyzioğlu, ss. 58-59.

⁵⁶⁴ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 6; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 82.

⁵⁶⁵ Bkz. Hensel, s. 59; Feyzioğlu, s. 58; Herekmen, s. 38; Erginay, **Kamu Maliyesi**, s. 42; Aksoy, s. 201; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 107; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 256-257; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 127.

⁵⁶⁶ Feyzioğlu, s. 58; Aksoy, s. 201.

⁵⁶⁷ Mehaz Alman Vergi Usul Kanunu'nun bu maddenin karşılığını oluşturan 38'inci maddesine bakıldığında, “*Vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklar, kanunun yükümlülük bağladığı*

doktrinde, hukukî olayın daha geniş bir kavram olması dolayısıyla hukukî durum kavramını da içerdiği, bu nedenle hukukî durumun tekemmülü şeklindeki ifadenin hukukî olay kavramının içeriğinin somutlaşmasına hizmet ettiği ileri sürülmüştür⁵⁶⁸. Gerçekten de hukukî durumun tekemmülü olarak ifade edilen durumlar, hukukî eylem veya hukukî işlem sonucunda ortaya çıkmakta ve bu nedenle hukukî olay kapsamında değerlendirilebilmektedir. Örneğin, emlak vergisinde bir bina, arazi veya arsaya malik olmak şeklinde bir hukukî durum olarak tanımlanan vergiyi doğuran olay, mülkiyet ilişkisinin kurulmasını sağlayan bir hukukî işlem sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın üst başlık olarak hukukî olaylardan ibaret olduğu söylenebilir. Bu çerçevede hukukun genel kavramı olan ve hemen hemen bütün hukuk dallarında (özellikle medeni hukuk ve borçlar hukukunda) inceleme konusu yapılan hukukî olay kavramına kısaca değinmek çalışmanın amacı açısından yerinde olacaktır.

Hukukî olay, kısaca hukuk düzeninin gerçekleşmesine hukukî sonuçlar bağladığı olay olarak tanımlanabilir⁵⁶⁹. Günlük yaşamda birçok olay gerçekleşmesine rağmen, bu olayların tamamı hukuk kurallarının uygulama alanına girmez. Gerçekleşen olaylardan bir hukuk kuralının uygulanmasını gerektiren, diğer bir ifadeyle hukukun ilgi alanına giren olaylar hukukî olaylar olarak adlandırılmaktadır. Örneğin, doğum veya ölüm, genel nitelikli birer olay olmakla birlikte, kişiler hukuku, kişilik hakkı veya miras hukuku yönünden hukuk düzeninin⁵⁷⁰ ve hatta vergi hukukunun ilgi alanına girmektedir⁵⁷¹.

Hukukî olaylar, doğa olayları ve insan davranışları olarak ayrılmakta; insan davranışları olarak hukukî olaylar ise hukukî eylemler (fiiller) ve hukukî işlemler olarak iki kategoride incelenmektedir⁵⁷². Hukukî fiil, insan iradesi sonucu olan ve

olayın gerçekleşmesiyle doğar.” düzenlemesine yer verildiği, “olayın gerçekleşmesi (vukuu)” kavramı dışında bir kavram kullanılmadığı görülmektedir. Ancak Alman Vergi Hukuku’nda geniş anlamda vergiyi doğuran olayın esas alındığını, maddede sözü geçen “olayın gerçekleşmesi” şeklindeki ifadenin vergi borcunun bağlandığı unsurlar bütününe (tipikliğin) gerçekleşmesi şeklinde anlaşıldığını da belirtmek gerekmektedir.

⁵⁶⁸ Tuncer ve Şanver, s. 532; Turgay, s. 112. Ayrıca bkz. Topsakal, s. 18.

⁵⁶⁹ Eren, s. 147; Kılıçoğlu, s. 38; Esener, ss. 284-285; Önen, s. 259; Gözübüyük, s. 132.

⁵⁷⁰ Eren, s. 147; Kılıçoğlu, s. 38.

⁵⁷¹ Tam ve sağ doğumla birlikte kişinin vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturabilmesi; ölüm durumunda ise kişilerin kendilerine miras olarak intikal eden mallar nedeniyle veraset ve intikal vergisi yükümlüsü olmaları veya ölene ait vergi borçları için miras hisseleri oranında vergi sorumlusu olmaları (VUK.m.13), ölüm ve doğum olaylarının vergi hukuku ile bağlantısını açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

⁵⁷² Gözübüyük, s. 132.

hukuk düzeni tarafından kendisine hukukî sonuç bağlanan her türlü olay olup⁵⁷³, hukuka uygun fiiller ve hukuka aykırı fiiller olarak ikiye ayrılmaktadır⁵⁷⁴. Hukukî işlem ise, bir veya birden fazla kişinin hukuk düzeninin sınırları içinde hukukî sonuç doğurmaya, yani bir hakkı veya hukukî ilişkiyi kurmaya, değiştirmeye veya ortadan kaldırmaya yönelmiş irade açıklaması veya açıklamalarıdır⁵⁷⁵.

Hukukî eylem veya işlemlerden, özel vergi kanunlarında vergiyi doğuran olayın isnadiyet unsuru olarak, diğer bir ifadeyle vergi yükümlüsü ile konusu arasında bağ kuran hukukî olay olarak geniş ölçüde yararlanılmaktadır. Somut örnekler vermek gerekirse, iki kişinin satım sözleşmesi imzalaması hukukî bir işlem iken, bu satım sözleşmesi gereği satıcının malı teslim etmesi hukukî bir eylem olarak katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Kişilerin kira veya kefalet sözleşmesi yapmaları hukukî bir işlem iken, bu sözleşmelerin imzalanmasıyla damga vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve vergi borcu doğmaktadır. Hukukî olay veya işlemler sonucunda gerçekleşen hukukî durumların da vergiyi doğuran olay olarak tanımlanması mümkündür. Örneğin, bir tacirin ticari faaliyeti çerçevesinde alım, satım veya kiralama işlemlerine başvurması hukukî işlemlere örnek iken, bir yıl içinde gerçekleştirdiği bu faaliyeti sonucunda gelir elde etmesi hukukî bir durum olarak gelir vergisinde vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Aynı şekilde kişilerin motorlu araç ve/veya bina, arazi veya arsa satın almaları hukukî işlem iken, bu motorlu araç ve/veya bina, arazi veya arsa üzerindeki mülkiyet ilişkisi hukukî bir durum olarak motorlu taşıtlar vergisi veya emlak vergisi açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir.

Hukukî eylem veya işlemler olarak vergiyi doğuran olayın isnadiyet unsurunu oluşturan hukukî olayların, çoğunlukla özel hukuk alanında gerçekleştiğini ayrıca vurgulamak gerekmektedir. Gerçekten de maddi vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak tanımlanan hukukî eylem veya işlemler, verilen örneklerden de açıkça anlaşılacağı gibi kaynağını özel hukuktan almaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunun vergiyi doğuran olaylar bakımından özel hukuka dayandığı ve günlük yaşamda

⁵⁷³ Esener, s. 285; Bilge, s. 261.

⁵⁷⁴ Eren, s. 147 vd.; Kılıçoğlu, ss. 38-40.

⁵⁷⁵ Eren, s. 148. Ayrıca bkz. Kılıçoğlu, s. 40; Önen, s. 260; Gözübüyük, s. 133; Bilge, s. 263.

gerçekleşen özel hukuk formlarına vergisel sonuçlar bağlandığı kabul edilmektedir⁵⁷⁶.

3. Türk Vergi Sisteminde İsnadiyeti İfade Eden Olay ve İşlemler

a. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde

(1) Gelir Vergisinde

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.*” düzenlemesiyle verginin konusunun gelir olduğu belirtilmekte ve vergiye tâbi gelirin özellikleri verilmektedir. Buna göre bir gerçek kişinin gelir *elde etmesi* durumunda gelir vergisi borcu doğmakta ve gelir elde etme olayını gerçekleştiren kişiye vergi kanunlarına göre vergi borcu terettüp etmektedir⁵⁷⁷. Dolayısıyla gelir vergisi açısından isnadiyeti ifade eden kavram, “elde etme” kavramı olup, gelir sahibi gerçek kişi, şahsında gelir elde etme olayı gerçekleştiğinden vergi yükümlüsü (borçlusu) haline gelmektedir⁵⁷⁸.

Gelirin elde edilmesi, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmekle birlikte, kavramın içeriği ve gelir türleri bakımından elde etme kavramının değerlendirilmesi doktrinde çok tartışmalı bir konudur⁵⁷⁹. “Elde etme” kavramının gelir vergisi açısından ifade ettiği anlam, tek başına birçok akademik çalışmaya kaynaklık edecek kadar geniş bir konu olduğundan, çalışmanın sınırlarını aşmaktadır. Ayrıntılarını bu konudaki spesifik çalışmalara bırakma zorunluluğu bulunan konuyu, vergiyi doğuran olay teorisi açısından kısaca değerlendirmek ise yararlı olacaktır.

Gelir elde etme kavramı, vergi hukukuna genel hukuk terminolojisi kullanılarak aktarılan bir kavram olmadığından, tanımlamada sorunlar ortaya

⁵⁷⁶ Bkz. Bühler/Strickrodt, s. 175 vd.; Lang, in: Tipke ve Lang, § 1, Rz. 17; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, ss. 44-45; Weber-Fas, s. 87 vd.; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 5; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 77; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 25.

⁵⁷⁷ Benzer düzenleme Alman Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almakta; sınırsız ve sınırlı gelir vergisi yükümlülüğünün Kanun'da sayılan gelir türlerinden birinin *elde edilmesiyle* (erzielt) doğacağı düzenlenmektedir. (EStG. § 2 I 1). Bu konuda bkz. von Groll, s. 330.

⁵⁷⁸ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 29; § 9, Rz. 150.

⁵⁷⁹ Bu konudaki ayrıntılı tartışmalar için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 248 vd.; Karakoç, **Vergiye Doğuran Olay-I**, s. 105 vd.; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 280 vd.; Semih Öz, s. 39 vd.

çıkılmaktadır. Bu sorunların temelinde ise, gelirin elde edilmesinde ekonomik zaman ile hukukî zamanın örtüşmemesi yatmaktadır⁵⁸⁰. Gelirin elde edilmesi kavramı konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nda açık bir düzenleme bulunmaması⁵⁸¹, kavramı açıklamak amacıyla Kanun'un çeşitli yerlerinde çok sayıda kavram kullanılması konuyu daha da karmaşık hale getirmektedir⁵⁸². Kanun'da yer alan düzenlemelerden, doktrinde yapılan açıklamalardan ve yargı kararlarından hareketle, Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin "elde edilmesi" noktasında iki esasın benimsendiği görülmektedir. Bunlardan *tahakkuk esası*⁵⁸³, gelir doğuran işlemlerin eksiksiz gerçekleşmesi sonucu gelirin nitelik ve tutar olarak kesinleşmesini ifade etmektedir⁵⁸⁴. Bu çerçevede alacaklı kişinin malvarlığına fiilen maddi bir değer girmiş olmasa bile kayıt ve hesap sistemi itibarıyla bir artış meydana gelmesi durumunda gelir elde edilmiş sayılmaktadır⁵⁸⁵. Tahakkuk esasında henüz tahsil edilmemiş olan alacaklar gelir kabul edilmekte ve vergi matrahına dâhil edilerek vergilendirilmektedir. *Tahsil esası* ise, gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir değer veya gayrimaddi bir servet unsuru olarak sahibinin malvarlığına dâhil olmasını ifade etmektedir⁵⁸⁶. Eylemli (fili) tasarruf olarak da adlandırılan tahsil esası, gelirin hak sahibine ödenmiş olmasını ve hak sahibinin kazanç ve irat üzerinde eylemli egemenlik sağlamasını ifade etmektedir⁵⁸⁷. Tahsil esasının kabul edilmesi durumunda, gelirin alacak hakkı şeklinde doğması yetmemekte, fiilen tahsil edilmesi

⁵⁸⁰ Saban, **Vergi Hukuku**, s. 290.

⁵⁸¹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 39'uncu maddesinde yer alan, "*İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. (Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediyeye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.)*" şeklindeki hükmün, gelir vergisi bakımından gelirin elde edilmesini açıklayan genel bir tanım olmaktan ziyade, ticari kazançların elde edilmesine yönelik bir tanımlama ve belirleme içerdiğini söylemek mümkündür. (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 248.)

⁵⁸² Karakoç, **Vergiye Doğuran Olay-I**, s. 106.

⁵⁸³ Gelirin elde edilmiş sayılması için tahakkuk etmiş olması ile verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade eden "verginin tahakkuku" kavramları birbirinden farklı kavramlar olup; gelirin tahakkuku vergiyi doğuran olay teorisi içinde, verginin tahakkuku ise vergilendirme süreci içinde değerlendirilmektedir.

⁵⁸⁴ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 136-317; Karakoç, **Vergiye Doğuran Olay-I**, s. 108; Savcı, s. 60; Semih Öz, s. 45; Çengeller ve Tunalı, s. 68; Topsakal, s. 26.

⁵⁸⁵ Semih Öz, s. 45. "...Tahakkuk esasının ne olduğu tanımlanmamış olmasına karşın genel kabul görmüş tanımı ile tahakkuk esası; gelir veya giderin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir. Bu durumda gelirin tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmiş olup olmamasının tahakkuk esasına etkisi olmayacaktır..." Dş. 3. D. 30.03.2003 gün ve E.2001/279, K.2003/663 <http://www.danistay.gov.tr>, Erişim.06.06.2011.

⁵⁸⁶ Karakoç, **Vergiye Doğuran Olay-I**, s. 109; Şenyüz, **Vergi Sistemi Dersleri**, s. 7; Topsakal, s. 27.

⁵⁸⁷ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 317.

(nakden veya hesaben) gerekmektedir. Bu iki esasın gelir türleri bakımından elde etmeyi ifade etmek bakımından yetersiz kalması nedeniyle hukukî tasarruf ve ekonomik tasarruf kavramları da kullanılmaktadır. Hukukî tasarruf, gelire hukukî olarak tasarruf edilebilmesi, onun hak sahibi tarafından talep edilebilir duruma gelmesidir. Ekonomik tasarruf ise, gelirin ödemeyi yapacak kişi tarafından gelir sahibinin tasarrufuna sunulmasıdır⁵⁸⁸.

Gelir türleri açısından bir değerlendirme yapıldığında, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasını⁵⁸⁹, diğer kazanç ve irat türleri bakımından ise tahsil esasını⁵⁹⁰ benimsediği ilke olarak söylenebilir⁵⁹¹. Bu nedenle gelir vergisi bakımından ticari ve zirai kazançlarda *gelirin tahakkuk etmesi*; ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlarda *gelirin tahsil edilmiş olması* isnadiyete denk gelmekte, gerçek kişi ile gelir arasında bağ kuran ve gelir vergisi borcunun doğmasını sağlayan unsur olarak ortaya çıkmaktadır⁵⁹².

⁵⁸⁸ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 317; Savcı, s. 60.

⁵⁸⁹ “Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.” (GVK.m.39/2); “Zirai işletme hesabı esasına göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki müspet farktır.” (GVK.m.55).

⁵⁹⁰ “Ücret, ... verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” (GVK.m.61/1); “Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.” (GVK.m.67/1); “Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarındır.” (GVK.m.72/1); “Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.” (GVK.m.75/1); “Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından...” (GVK.mük.m.81/1); “Bu maddede geçen “hâsılat” deyimini alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder.” (GVK.m.82/3).

⁵⁹¹ Saban, Vergi Hukuku, s. 295; Şenyüz, **Vergi Sistemi Dersleri**, s. 8; Bilici, ss. 144-145. Genel kabul bu yönde bulunmakla birlikte, özellikle menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi yönünden elde etme bakımından tam bir görüş birliğinin bulunmadığı söylenebilir. Bu konudaki tartışmalar için bkz. Yusuf Karakoç, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II - Gelirin Elde Edilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 182, Ekim 1996, s. 119 vd.; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 365; Örmeci, ss. 21-22; Savcı, s. 60 vd.; Semih Öz, s. 55 vd.; Topsakal, s. 55 vd.

⁵⁹² Alman Gelir Vergisi Kanunu'nun konuyla ilgili düzenlemesine göre gelir; tarım ve ormancılık, ticari faaliyet ve serbest meslek faaliyetinde faaliyet kazançlarından; diğer gelir kaynaklarında ise, hâsılattan giderlerin düşülmesi sonucu kalan kazançtan oluşmaktadır. (EStG. § 2 II). Bu düzenlemeden hareketle, tarım ve ormancılık kazançlarında, ticari kazançlarda ve serbest meslek kazançlarında tahakkuk esasının, diğer kazanç türlerinde ise tahsil esasının benimsendiği söylenebilir. Kazançlarla ilgili isnadiyet kurallarının ayrıntısı için bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 9, Rz. 154 vd.

(2) Kurumlar Vergisinde

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır (KVKm.1/2). “Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. / Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.” (KVK.m.6/2). Bu hükümleriyle Kanun, kurumlar vergisi açısından *kurum kazancının elde edilmesini* vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir. Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de kazanç/gelir elde edilmesi durumunda vergi borcu doğmaktadır. Dolayısıyla Kanun'da kurum olarak gösterilen bir tüzel kişinin veya tüzel kişiliği olmayan bir topluluğun kurum kazancı elde etmesi durumunda isnadiyet gerçekleşmekte ve bu gerçekleşme sonucunda ilgili kuruma kurumlar vergisi borcu terettüp etmektedir.

Kazancın elde edilmesi kavramının içeriğinin belirlenmesi konusunda ise Kanun, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari ve zirai kazançlarla ilgili hükümlerine atıf yapmaktadır. Ticari ve zirai kazançlarda gelirin tahakkuk etmesi durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabul edilmiş olması nedeniyle, kurumlar vergisi açısından da kurum kazancının tahakkuku durumunda kazanç elde edilmiş sayılmaktadır⁵⁹³. Diğer bir ifadeyle, kurumlar vergisinin potansiyel yükümlüsü olarak gösterilen bir kurumun gelirinin tahakkuk etmesi durumunda, kazanç elde edilmiş sayılmakta; kazancın fiilen tahsili gerekmemektedir.

b. Servet Üzerinden Alınan Vergilerde

(1) Veraset ve İntikal Vergisinde

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun verginin konusunu düzenleyen 1'inci maddesine göre, “Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun

⁵⁹³ Şenyüz, **Vergi Sistemi Dersleri**, s. 148; Örmeci, s. 24; Kıldış, **Vergiye Doğuran Olay**, www.yaklasim.com, Erişim. 12.10.2009.

ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir.”. Verginin yükümlüsü ise, “...veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden şahıstır” (VİVK.m.5). Düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, veraset ve intikal vergisinde bir kişinin mal verginin konusuna giren bir malı *ivazsız (karşılıksız) iktisap etmesi* durumunda isnadiyet unsuru gerçekleşmiş sayılmakta ve vergi borcu doğmaktadır. İvazsız intikalden kasıt ise, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisaplardır (VİVK.m.2-d)⁵⁹⁴. Kişinin malvarlığında, bir şey vermeden veya bir şey yapmadan yani herhangi bir külfete katlanılmadan bir artma meydana gelmesi durumunda ivazsız iktisap gerçekleşmiş sayılmaktadır. Kanun, ivazsız intikal kavramına borçlar hukukunda sözleşmesel bir ilişki olarak tanımlanan bağışlamadan daha geniş bir anlam yüklemiş, veraset yoluyla⁵⁹⁵ veya herhangi bir şekilde gerçekleşen karşılıksız intikalleri vergiyi doğuran olay olarak düzenlemiştir⁵⁹⁶. Danıştay vermiş olduğu kararlarda, karşılığında bir ivaz gösterilen işlemlerin, ekonomik yaklaşım ilkesi gereği yorumlanmasına ve ekonomik yorum sonucunda bir ivaz tespit edilememesi sonucunda ivazsız intikalin gerçekleştiğinden bahisle vergilendirme yapılmasının gerektiğine yönelik kararlar vermektedir⁵⁹⁷.

⁵⁹⁴ “(Maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.)” (VİVK.m.2-d).

⁵⁹⁵ “Veraset” tabiri; miras vasiyet ve miras mukavelesi gibi ölüme bağlı tasarrufları” ifade etmektedir (VİVK.m.2-c).

⁵⁹⁶ Karakoç, **Veraset ve İntikal**, ss. 56-57; Arıca, ss. 8-10.

⁵⁹⁷ “...Dosyanın incelenmesinden, hisse senetlerinin, velayet altında bulunan yükümlüyü kendisine borçlandırmak suretiyle babası tarafından satın alındığı ve borçlandırma işleminde, borç olarak verilen 2.325.000.000 lirayı yükümlünün reşit olduğunda ödeyeceğinin, bu bedele herhangi bir faiz tahakkuk ettirilmeyeceğinin kararlaştırıldığı anlaşılmakla, uyuşmazlığın çözüm noktasını, borç verme işleminin ivazsız olup olmadığı hususunun tespiti oluşturmaktadır. Velayet, 743 sayılı Türk Medeni Kanununun Aile Hukuku kitabının "hısımlar" başlıklı ikinci kısmın beşinci faslında düzenlenmiştir. Söz konusu faslın 262.maddesi ile küçüğün velayeti ana ve babasına verilmiş, 264. ve devamı maddelerinde ise velayet hakkının kapsamı belirtilmiştir. Kanun koyucu velayet hakkının kapsamını belirlerken, küçüğün hak ve menfaatleri velayet hakkına sahip ana ve babaya karşı da korumak istemiş ve bu amaç doğrultusunda kanunun 271.maddesinde, çocuk ile baba veya ana arasında, yahut ana ve babanın yararına olarak çocuk ile üçüncü şahıslar arasında yapılacak herhangi bir tasarrufla çocuk borç altına girmiş olursa, bu muameleye bir kayyımın iştirakini ve hakim onayını şart kılmıştır. Olayda, velayet altında bulunan yükümlünün hisse devri nedeniyle babasına karşı borçlandırılmasına karşın, bu muameleye bir kayyımın iştirak etmediği ve hakim onayına da sunulmadığı hususları ihtilaflı olduğu gibi, Borçlar Kanununun yukarıda anılan 18.maddesi uyarınca yapılan yorumla, hisse devri nedeniyle borçlanılan meblağın, olay tarihinde henüz dokuz aylık bebek olan yükümlü tarafından, reşit olduğu tarihte babasına ödeneceğine ve söz konusu meblağa herhangi bir faiz hesaplanmayacağına ilişkin muameleden beklenen amacın, sırf veraset ve intikal vergisinden kaçınmaya yönelik olduğunun anlaşılması karşısında borçlandırma işleminin gerçek mahiyetinin, vergiden kaçınma amacına yönelik ivazsız bir intikal olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu durumda, yükümlü adına yapılan tarhiyatın onanması gerekirken mahkemece yazılı gerekçe ile kaldırılmasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin

(2) Emlâk Vergisinde

Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi veya arsalar, emlâk vergisine tâbidir (EVK.m.1, 12). Emlâk Vergisi Kanunu'na göre, “*Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder.*” (EVK.m.3/1). “*Arazi Vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler öder.*” (EVK.m.13/1). Kanunda vergiyi doğuran açık bir şekilde belirtilmediğinden, vergiyi doğuran olayı, verginin konusu ve yükümlüsünden hareketle tespit etmek gerekmektedir. Buna göre bir kişinin bina, arazi veya arsaya *malik olması*, varsa bunlar üzerinden *intifa hakkı tesisi*, bunlardan herhangi birinin bulunmaması durumunda da bina, arazi veya arsa üzerinde *malik gibi tasarruf edilmesi* ve bu durumların devam ediyor olması emlâk vergisinde vergiyi doğuran olayın isnadiyet unsurunu oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi konusu üzerinde bir kişinin mülkiyet ilişkisi⁵⁹⁸ veya intifa hakkı⁵⁹⁹ kurması durumunda hukukî durum tekemmül etmekte ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Bina, arazi veya arsa üzerinde mülkiyet veya intifa hakkının bulunmaması durumunda ise, malik gibi tasarruf etme durumunda isnadiyet gerçekleşmiş sayılmaktadır. Mülkiyet ve intifa hakkının tespiti kolay olmasına rağmen, malik gibi tasarruf etme durumunda tasarruf edenin niyeti (zilyetlik) önem kazanmaktadır⁶⁰⁰. Emlâk vergisi yükümlülüğünün doğması için kanunlara uygun olarak inşa edilme şartı aranmadığından, imar mevzuatına aykırı yapılmış bir binanın zilyedi, malik gibi tasarruf eden kişi olarak vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştirmiş sayılmaktadır.

kabulüne, mahkeme kararının bozulmasına karar verildi.” Dş. 7. D. 06.10.1994 gün ve E.1992/8205, K.1994/4596, (http://www.danistay.gov.tr, Erişim.06.06.2011.

⁵⁹⁸ “*Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir. / Malik, malını haksız olarak elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız elatmanın önlenmesini de dava edebilir.*” (TMK.m.682).

⁵⁹⁹ “*İntifa hakkı, taşınır, taşınmazlar, haklar veya bir malvarlığı üzerinde kurulabilir. Aksine düzenleme olmadıkça bu hak, sahibine, konusu üzerinde tam yararlanma yetkisi sağlar.*” (TMK.m.794). “*İntifa hakkı, taşınırlarda zilyetliğin devri, alacaklarda alacağın devri, taşınmazlarda tapu kütüğüne tescil ile kurulur.*” (TMK.m.795/1).

⁶⁰⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 361 ve dn. 67. “*Bir şey üzerinde fiilî hâkimiyeti bulunan kimse onun zilyedidir. / Taşınmaz üzerindeki irtifak haklarında ve taşınmaz yüklerinde hakkın fiilen kullanılması zilyetlik sayılır.*” (TMK.973).

(3) Motorlu Taşıtlar Vergisinde

Yetkili makamlar tarafından tutulan sicillere kayıt ve tescil edilen motorlu karar taşıtları ile uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisinin konusunu oluşturmakta (MTVK.m.1) ve vergi yükümlülüğü araçların ilgili sicillere kayıt ve tescili ile başlamaktadır. Bu iki hükmün birlikte değerlendirilmesinden, vergiyi doğuran olayın araçların ilgili sicillere kayıt ve tescili olduğu kabul edilmektedir⁶⁰¹. Kanaatimizce kayıt ve tescil yapılmasını vergiyi doğuran olay kabul etmek, bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisinin bünyesine tam olarak uymamaktadır. Motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğünün doğması için kayıt ve tescilin yapılması şart olmakla birlikte, bu kayıt ve tescille kurulan mülkiyet ilişkisinin devamı da zorunludur⁶⁰². Bu nedenle motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olayın, aracın ilgili sicile kayıt ve tesciliyle kurulan mülkiyet ilişkisi olduğunu kabul etmek daha uygun olacaktır. Bu nedenle, bir kişinin bir kara motorlu aracına veya bir uçak ya da helikoptere kayıt ve tescil sonucunda *malik olması ve bu mülkiyet ilişkisinin devam ediyor olması*, motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olayın isnadiyet unsurunu karşılamaktadır.

c. Harcama Üzerinden Alınan Vergilerde

(1) Katma Değer Vergisinde

Katma değer vergisinin konusunu mal ve hizmetler oluşturduğundan, bu mal ve hizmetlere ilişkin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen durumlar, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlenmektedir. Düzenlemeye

⁶⁰¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 393; Şenyüz, **Vergi Sistemi Dersleri**, s. 340; Topsakal, ss. 99-100.

⁶⁰² Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararında, motorlu taşıtlar vergisi borcunun doğması için mülkiyet ilişkisine atıf yapmaktadır: "...Gerçekten motorlu taşıtlar vergisi, vergi sistemimizde, bir servet vergisi olarak nitelendirilmektedir. Bir motorlu taşıta sahip olunması, bu verginin doğumu için yeterlidir. Yıl içindeki değişikliklerin, yukarıda belirlendiği biçimde yükümlülere yansıtılması, taşıtların gerçek değerlerine göre, vergilendirilebilmelerini amaçlamakta, Anayasa'nın, "malî güç", yani gelir ve serveti esas alan ilkelerine uygun düşmektedir..." Any.M. 07.11.1989 gün ve E.1989/6, K.1989/42, (RG. 06.04.1990 – 20484).

göre, katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen ve vergiyi doğuran olayın isnadiyetini karşılayan durumlar, genel olarak malın *teslim edilmesi* ve/veya hizmetin *ifa edilmesidir*⁶⁰³. Dolayısıyla bir kişinin ticari, zirai, sınaî veya mesleki faaliyeti çerçevesinde mal teslim etmesi⁶⁰⁴ veya hizmet ifa etmesi⁶⁰⁵ durumunda katma değer vergisi borcu doğmakta, bu teslimi gerçekleştiren veya hizmeti yerine getiren kişiye vergi borcu isnad edilmektedir.

Mal teslim edilmesi veya hizmetin yerine getirilmesi halleri dışında Kanun, tekemmül eden hukukî durumları bazı özel teslim veya hizmetlerde vergiyi doğuran olay olarak kabul etmiştir. Buna göre;

“b) *Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*⁶⁰⁶

c) *Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,*

d) *Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,*

e) *Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,*

g) *Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,*

⁶⁰³ Bkz. Onur Güner, “Katma Değer Vergisi Açısından Fatura ve Benzeri Belge Düzenlenmesinde Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Sorunları**, Sayı:183, Aralık 2003, s. 198.

⁶⁰⁴ “*Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.*” (KDVK.m.2/1). Teslimle ilgili genel tanım bu olmakla birlikte, Kanun’un 2’nci ve 3’üncü maddelerinde, teslim ve teslim sayılan hallerle ilgili çeşitli ihtimaller dikkate alınarak düzenlemeler yapılmıştır.

⁶⁰⁵ “*Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. / Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.*” (KDVK.m.4-1). “*Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır.*” (KDVK.m.5).

⁶⁰⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ercan Durgun, “Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 176, Nisan 1996, s. 116 vd.; Güner, s. 199 vd.; Heper ve Ak, s. 64 vd.

ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde gümrük beyannamesinin tescili,

j) İkametgâhı, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması,

k) 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi.” anında vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve katma değer vergisi borcu doğmaktadır. Madde hükmünde sayılan bu hukukî durumların gerçekleşmesi (tekemmülü), mal teslimi veya hizmet ifası gibi katma değer vergisinde verginin konusu ile kişi arasında bağ kuran durumlar olarak, bu durumları gerçekleştiren kişilere vergi borcu terettüp etmesi sonucunu doğurmaktadır.

(2) Özel Tüketim Vergisinde

Özel Tüketim Vergisine ekli 4 (dört) adet listede yer alan mallar, bu verginin konusunu oluşturmaktadır. Özel tüketim vergisi açısından vergiyi doğuran olay ise, genel olarak bu malların *teslim edilmesi* veya *ilk iktisabıdır* (ÖTVK.m.3-a). Bu nedenle, vergiye tâbi malların teslim edilmesi⁶⁰⁷ veya ilk iktisabının⁶⁰⁸ gerçekleşmesi durumunda özel tüketim vergisi borcu doğmaktadır. Bu iki durum dışında, katma değer vergisine benzer şekilde, bazı hukukî durumların tekemmül etmesi de vergiyi doğuran olay olarak düzenlenmiştir. Buna göre vergiyi doğuran olay;

“b) *Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,*

⁶⁰⁷ Bir tüketim vergisi olması nedeniyle, özel tüketim vergisinde teslim ilişkine ilişkin hükümler ile katma değer vergisinde teslim ilişkine ilişkin hükümler arasında bir paralellik bulunmaktadır (ÖTVK.m.2).

⁶⁰⁸ “İlk iktisap: (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktive alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,” ifade etmektedir (ÖTVK.m.2/1-a).

- c) Kısım kısım mal teslim edilmesi mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda malların alıcıya teslimi,
- e) İthalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescilidir.

Bu Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan malların 4926 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu uyarınca el konulan veya 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinden Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından belirlenen zorunlu standartlara uymayanlarının rafinerilere teslim edilmesi halinde vergiyi doğuran olay, bu malların rafineriler tarafından tesliminde gerçekleşir ve verginin mükellefi bu teslimi gerçekleştirenlerdir.” (ÖTVK.m.3).

(3) Gümrük Vergisinde

Gümrük Kanunu’nun 15’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre, “Gümrük vergileri, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır”. Gümrük yükümlülüğünün başlamasını düzenleyen 181’inci maddeye göre ise, “1. İthalatta gümrük yükümlülüğü; a) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi, b) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali, için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar”. “1. İthalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı olarak Gümrük Bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğar. 2. Gümrük yükümlülüğü, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine bu Kanuna aykırı olarak girişi tarihinde başlar.” (GK.m.182). “1. Gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi eşyanın, kanuna aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması halinde gümrük yükümlülüğü doğar. 2. Gümrük yükümlülüğü, eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihte başlar.” (GK.m.183). Gümrük Kanunu’nun bu hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, gümrük vergisinde vergiyi doğuran

olayın, Gümrük Tarifesinde yer alan eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesinden⁶⁰⁹ geçirilmesi olduğu sonucuna varılabilir. Bu nedenle, gümrük vergisine tâbi bir eşyayı Türkiye Gümrük Bölgesinden geçiren kişi üzerinde gümrük vergisi doğmaktadır.

(4) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinde

Gider Vergileri Kanunu'nun "Mevzu, Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 28'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre, "*Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.*" 2'nci fıkrasına göre ise, "*Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar... da banka muameleleri vergisine tabidir*". Bu düzenleme gereğince, bankaların, sigorta şirketlerinin veya bankerlerin, yapmış oldukları işlemler nedeniyle kendi lehlerine nakden veya hesaben bir para almaları, banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından vergiyi doğuran olayı oluşturmakta⁶¹⁰ ve lehe para tahsil eden bu kişilere vergi borcu terettüp

⁶⁰⁹ "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsar. Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası gümrük bölgesine dahildir. / Bu Kanunda geçen Türkiye Gümrük Bölgesi ve Gümrük Bölgesi kavramları Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini ifade eder." (GK.m.1/1-2).

⁶¹⁰ Kaneti, Vergi Hukuku, s. 396; Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 419-420; Kırmızı, **BSMV**, s. 44, 129 vd.; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 259; Şenyüz, **Vergi Sistemi Dersleri**, s. 274; Topsakal, s. 96. "6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28'inci maddesinde; banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraların banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Olayda, kanuni takip aşamasında bulunan alacaklar için tahakkuk ettirilen ve banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahını oluşturan temerrüt faizinin; sehven hesaplandığından bahisle banka kayıtlarında yapılan düzeltme ile iptal edildiği tartışmasıdır.../ Banka ve sigorta muameleleri vergisinde, her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben lehe para kalması vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. Ancak, hukuken bir değer taşımaması nedeniyle tesis edildiği andan itibaren geçersiz olma özelliği taşıyan, başka bir deyişle batıl olan işlemlere dayanılarak lehe alınan paralar açısından, paranın iadesi veya hesaben elde edilen tutarın iptali halinde vergiyi doğuran olay geçmişe yönelik olarak ortadan kalkacağından, artık lehe kalmış bir paradan bahsetmek olanaklı bulunmadığı gibi, bu paralar üzerinden daha önce beyan edilip yatırılan banka ve sigorta muameleleri vergisinin de düzeltme hükümleri çerçevesinde iadesi, hukuka uygun olmalıdır.../ Bu itibarla, dava konusu olayda, Bankalar Kanunu ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Karar ve Tebliğ hükümlerine aykırı olarak, nakden tahsil edilmediği halde gelir yazılan ve bu hususun fark edilmesi üzerine kayıtlardan iptal edilen temerrüt faizlerine ilişkin olarak; vergiyi doğuran olayın ortadan kalkması nedeniyle daha önce ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin, düzeltme yoluyla

etmektedir. Bir işlem yapılmadan lehe para alınması durumunda⁶¹¹ veya bir işlem yapılmasına rağmen, örneğin mevduat kabulü gibi lehe para alınmayan durumlarda⁶¹² vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmamaktadır.

(5) Damga Vergisinde

Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı tabloda yer alan kâğıtların düzenlenmesi (imza edilmesi) bu vergi açısından vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir⁶¹³. Bu nedenle damga vergisi açısından isnadiyet, verginin konusu olarak belirlenen kâğıtların imzalanması durumunda gerçekleşmekte⁶¹⁴ ve bu

iadesi gerekirken, bu yoldaki başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemde ve bu işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddine dair mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” Dş. 7. D. 10.06.2003 gün ve E.2002/3830, K.2003/3514, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp>, Erişim. 12.02.2011.

⁶¹¹ Örnek için bkz. Kırmızı, **BSMV**, s. 55.

⁶¹² Örnek için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 420.

⁶¹³ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 402; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 259; Şenyüz, **Vergi Sistemi Dersleri**, s. 286; Bilici, s. 266; Topsakal, s. 66.

⁶¹⁴ “...Damga vergisinde, vergiyi doğuran olay, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kâğıtların yazılıp imzalanması ya da imza yerine geçen bir işaret konulması anında meydana gelmekte ve sözü edilen Kanunda gösterilen zamanlarda ödenmesi gerekmektedir. Olayda, Beyoğlu Birinci İcra Müdürlüğüne yapılan ihaleye ilişkin olup, tamamı, 488 sayılı Kanunun yukarıda değinilen 3’üncü maddesi uyarınca, anılan İcra Müdürlüğüne, davacı Şirketten tahsil edilerek, davalı Vergi Dairesi Başkanlığına yatırılan damga vergisinde de vergiyi doğuran olay, gerekli prosedürün tamamlanması ve ihale kararının ihale makamınca imzalanması ile tekemmül ettiğinden; ihalenin sonradan, davacıdan kaynaklanan sebeplerle feshedilmiş olması, vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmayacağından, tesis edilen işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir. Öte yandan; bir belgenin damga vergisine tabi olabilmesi için, ayrıca bir hususu ispat ve belli etmek için ibraz edilebilme niteliğine de sahip bulunması gerekmekte ise de; ihale kararının bu niteliği kazanabilmesi; kullanılması, ibraz edilmesi veya hükmünden yararlanılması koşuluna bağlı değildir. Bu nitelik, ihale kararı hukukten tekemmül ettiği anda, esasen, mevcut olduğundan, Mahkemenin, ihale feshedildiğinden, herhangi bir hususu ispat ve belli etmek için kullanılamayacağı; dolayısıyla, herhangi bir hukuki değerinin kalmadığı yolundaki gerekçesine katılmak mümkün değildir. Her ne kadar, davacı tarafından, faiz isteminde de bulunulmuş olmasına rağmen, Mahkemece, bu konuda herhangi bir hüküm tesis edilmediği ileri sürülerek, mahkeme kararının bu yönüyle bozulması istenilmekte ise de, mahkeme kararının, tahsil edilen damga vergisinin iadesine ilişkin hüküm fıkrası bozulmuş olduğundan, söz konusu noksanlık, bu aşamada, ayrıca bir bozma nedeni olarak kabul edilmemiştir.” Dş. 7. D. 30.11.2005 gün ve E.2002/850, K.2005/3016, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp>, Erişim, 12.06.2011. “...Damga vergisinde, vergiyi doğuran olay, 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan kâğıtların yazılıp imzalanması ya da imza yerine geçen bir işaret konulması anında meydana gelmekte ve verginin sözü edilen Kanunda gösterilen zamanlarda ödenmesi gerekmekte ise de; olayda olduğu gibi ihracatı (veya yatırımı ya da döviz kazandırıcı faaliyetleri) teşvik etmek amacıyla yapılan düzenlemelerle, söz konusu faaliyetlerle ilgili işlemler dolayısıyla tahakkuk ettirilerek tahsil edilmesi gereken damga vergisinin tahakkuk işleminin yapılması, Kanunda öngörülen zamanlar yerine, şarta bağlı olarak ileri bir tarihe ertelenmesi öngörülmektedir. Bu şart ise, teşviklerden yararlanılabilmesi için uyulması zorunlu olan kuralların ihlali veya

kâğıtları imzalayanlara vergi borcu terettüp etmektedir⁶¹⁵. Kanun'da “Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir” düzenlemesi yer aldığından, bu amaçlara yönelik mektup düzenlenmesi veya şerh konulması da vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Kâğıtların vergiye tâbi olması için Türkiye’de düzenlenmiş olmaları gerekmele birlikte⁶¹⁶, yabancı ülkelerde düzenlenen ve vergisine tâbi olan kâğıtların Türkiye’de resmi makamlara ibraz edilmesi veya hükümlerinden yararlanılması durumunda da vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmaktadır⁶¹⁷. Bu durumda, yabancı ülkede düzenlenen bir kâğıdın Türkiye’de ibraz edilmesi veya bu kâğıtların Türkiye’de kullanılması (hükümlerinden yararlanılması) da vergi konusunun verginin potansiyel yükümlüsü olarak gösterilen bir kişiye isnadiyetini (aidiyetini) sağlamaktadır.

(6) Özel İletişim Vergisinde

Özel iletişim vergisini düzenleyen Gider Vergileri Kanunu’nun 39’uncu maddesinde, bu vergi açısından vergiyi doğuran olaya ilişkin açık bir düzenleme yer almamaktadır. Gerek vergi konusuna ilişkin belirlemelerden ve gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu’na atıf yapan düzenlemeden⁶¹⁸ hareketle, özel iletişim vergisinde

taahhüdün öngörülen şekilde ve sürede yerine getirilmemiş olmasıdır. Yukarıda yer alan düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesinden, ihracatı teşvik mevzuatı hükümlerine göre verilen ihracat süresi sonunda, ihracatın gerçekleştirilmemesi veya bu süre içinde yapılan ihracatın gerçek olmaması hallerinde, Vergi Usul Kanununun 19’uncu maddesinde belirtilen vergiyi doğuran olayın, ihracat taahhüdü süresinin sona erdiği tarihte tekemmül etmiş olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre de, tarh zaman aşımı süresinin, ihracatı teşvik mevzuatı ile tanınan sürenin bitim tarihini takip eden takvim yılı başından başladığının kabulü gerekir.” Dş. 7. D. 03.10.2008 gün ve E.2006/324, K.2008/4915,

(<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp>, Erişim, 12.06.2011).

⁶¹⁵ “Damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.” (DVK.m.3/1).

⁶¹⁶ Bilici, s. 266.

⁶¹⁷ “Yabancı memleketlerle Türkiye’deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye’de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.” (DVK.m.1/3).

⁶¹⁸ “Bu maddede hüküm bulunmayan hallerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır.” (Gid.VK.m.39/5). Özel iletişim vergisinde vergiyi doğuran olayın doğrudan tanımlanmamış olması ve hukuki eksiklik doğmaması adına Katma Değer Vergisi Kanunu’na atıf yapılmış olması, vergi kanunlarının belirliliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır. Gerek doktrindeki görüşler ve gerekse Anayasa Mahkemesi kararlarıyla yerleşen uygulama gereğince, bir vergi kanununda vergiye ilişkin unsurların eksiksiz ve tereddüde yer vermeyecek derecede açık bir dille düzenlenmesi gerekmektedir. Bu nedenle, vergiyi doğuran olayın vergi

vergiyi doğuran olayın isnadiyetini sağlayan hukuki durumun, *elektronik haberleşme hizmetlerinin yerine getirilmesi (sunulması-ifası)* olduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla verginin konusuna giren bir hizmetin ifa edilmesi durumunda vergi borcu doğmakta ve bu hizmeti ifa eden elektronik haberleşme işletmesine vergi borcu terettüp etmektedir⁶¹⁹.

V. VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNALARININ VERGİYİ DOĞURAN OLAYIN UNSURU SAYILIP SAYILAMAYACAĞI

A. Muafiyet ve İstisna Kavramları

Anayasalarda yer alan verginin genelliği ilkesi, herkesin kamu harcamalarının finansmanına katılmasını gerektirmekte, bu katılımın kriteri olarak da mali güç veya ödeme gücüne sahip olma esas alınmaktadır⁶²⁰. Nitekim 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.*". Herkesin vergi yükümlüsü olması gereğini ifade eden genellik ilkesi, mutlak olarak herkesten vergi alınacağı anlamına gelmemektedir⁶²¹. Kanun koyucu, ekonomik, sosyal ve kültürel, vergi tekniğine ilişkin vs. sebeplerle vergide genellik ve eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir⁶²². Gerek vergi yükümlüsü olarak gösterilen kişinin şahsına gerekse de vergi konusu olarak gösterilen ekonomik kaynağa yönelik olabilen bu istisnalara ilişkin düzenlemelerdeki

kanunlarında doğrudan düzenlenmemesi, hukukî güvenlik ilkesinin alt bir ilkesi olarak belirtilebilecek belirlilik ilkesine (Bkz. Taylar, **Hukuki Güvenlik**, s. 201) aykırıdır. Diğer bir kanuna atıf yapılması ise, Anayasa'ya aykırılığı ortadan kaldırmak bir yana başka uygulama sorunlarının ortaya çıkmasına yol açabilecektir.

⁶¹⁹ "...4481 sayılı Kanunun 8.maddesinin 1. fıkrasında; her nevi cep telefonu işletmecileri tarafından verilen (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetlerinin özel iletişim vergisine tabi olduğu hükmüne bağlanmıştır. Cep telefonu işletmeciliği nedeniyle özel iletişim vergisi yükümlüsü olan davacı kurum tarafından Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketine verilen çağrı sonlandırma hizmetinin bir haberleşme hizmeti olduğu kuşkusuzdur. / Özel iletişim vergisinde, vergiyi doğuran olay, tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetinin yerine getirilmesiyle gerçekleştiğine göre, davacı tarafından Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketinin abonelerine verilen çağrı sonlandırma hizmetinin de iletişim vergisine tabi tutulacağına yasa maddesi metninde açıkça belirtilmesine gerek bulunmadığı gibi vergiden istisna yada muafiyetin yasada gösterilmesiyle olanaklı olması karşısında aksi düşünce ile davanın kabulü yolunda verilen kararda hukuka uygunluk bulunmamıştır." Dş. 3. D. 24.11.2004 gün ve E.2004/1923, K.2004/2911, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>, Erişim. 09.06.2012.

⁶²⁰ Verginin genelliği ilkesi konusunda bkz. Nadaroğlu, s. 309 vd.; Erginay, **Kamu Maliyesi**, ss. 44-45; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 40 vd.

⁶²¹ Dikmen, s. 265.

⁶²² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 41.

takdir yetkisinin, anayasal vergilendirme ilkelerine uygun olarak kullanılması gerekmektedir⁶²³.

Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya kişi gruplarının kanunlarla vergi dışı bırakılmalarıdır. Buna karşılık vergi istisnası ise, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının yine kanunlarla vergi dışı bırakılmalarıdır⁶²⁴. Vergi, vergi konusu üzerinde objektif bir yükümlülük, yükümlü kılınan kişi bakımından da sübjektif bir yükümlülük teşkil ettiğinden; istisna objektif vergi yükümlülüğünü, muafiyet ise sübjektif vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır⁶²⁵. Genellik ve eşitlik ilkelerinden sapma olarak da nitelendirilebilecek vergi muafiyet ve istisnaları, çeşitli gerekçelerle Türk Vergi Sistemi içinde oldukça geniş bir uygulama alanına sahiptir.

⁶²³ “...Serbest bölgelerde faaliyet gösteren müteşebbislerin yararlanabilecekleri teşvikler ile haklarında uygulanacak muafiyet hükümlerini düzenleyen ve dava dilekçesinde Anayasanın 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu öne sürülerek iptali istenilen 6. maddede serbest bölgelerin gümrük hudutları dışında olduğu, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, işleticiler ve kullanıcıların yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek kimi teşviklerden yararlandırılacakları ve son olarak da Türkiye'deki tam ve dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzelkişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde gelir ve kurumlar vergilerinden muaf olacaklarına ilişkin hükümler getirilmiştir. Düzenlemenin amacı, maddeye ait gerekçede, ülkemizde kurulacak serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir yapıya kavuşmasını sağlamak için bazı muafiyetlerden, ayrıca bölgede faaliyette bulunacak işletici kuruluşlar ile kullanıcıların, dünya deneyiminde çok yaygın olup, müteşebbislerin daha çok önem verdikleri yatırım ve üretime yönelik kimi teşviklerden istifade olarak açıklanmıştır. / Türkiye'deki serbest bölgelerin diğer ülke serbest bölgeleriyle rekabet edebilecek bir iktisadi yapıya sahip olabilmesi için bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ve bu hükümden serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ya da yabancı girişimcilerin hepsi yararlanacağı cihetle Anayasanın eşitlik ilkesinin ihlali iddiası varit değildir. / Yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca uygun görülen teşvik tedbirlerinden de yine bölgede faaliyette bulunacak işletici kuruluşlarla kullanıcıların hepsi yararlanacağına göre ortada Anayasanın eşitlik ilkesine aykırı düşen bir yön bulunmamaktadır. Yeni kurulan bir serbest bölgenin bölgeler arası rekabette kendisini koruyabilmesi, ayakta kalabilmesi için ülkeye sağladığı yararlar karşılığı orada faaliyet gösteren müteşebbisin vergi ve benzeri mali yükümlerden muaf tutulması Kanuna dayanılmış olmak koşuluyla mümkündür. Burada da söz konusu muafiyet kanuna dayandırılmıştır...” Ay.M. 06.10.1986 gün ve E.1985/21, K.1986/23, (RG. 14.03.1987 – 19400).

⁶²⁴ Tanım için bkz. Nadaroğlu, ss. 236-237; Erginay, **Kamu Maliyesi**, ss. 45-46; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, ss. 148-149; Uluatam, s. 269; Edizdoğan, ss. 176-178; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, ss. 85-86; Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, ss. 100-101.

⁶²⁵ Dikmen, s. 114.

B. Muafiyet-İstisna ve Vergiyi Doğuran Olay İlişkisi

1. Genel Olarak

Vergi muafiyet ve istisnaları, vergilendirilmesi gereken kişilerin veya vergi konularının vergi dışı bırakılması sonucunu doğurduğundan, bu kavramların vergiyi doğuran olay ile ilişkisi önem kazanmaktadır. Her ne kadar nihai sonuç “vergilendir(il)meme” şeklinde ortaya çıksa da, vergilendirme yapılmamasının vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemiş olmasına mı yoksa vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra açık kanun hükmüne mi dayandırılacağına teorik olarak ortaya konulması gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay kavramının isabetli olup olmadığına yönelik yapılan tartışmalar da esas itibariyle kavramın vergi muafiyet ve istisnalarını kapsayıp kapsamadığı noktasında dayanak bulmaktadır. Kullanıldığı şekliyle vergiyi doğuran olay kavramının, her zaman yükümlendirici hukukî sonuçlar doğurmadığı, vergi muafiyet ve istisnaları gibi vergi kolaylıkları olarak nitelendirilebilecek normlarda yer alan düzenlemelerin de vergiyi doğuran olay kapsamında yer aldığı haklı olarak savunulmaktadır⁶²⁶. Vergiyi doğuran olay kapsamında vergi borcu ilişkisini kuran ve vergi borcunu arttıran unsurlar yanında, vergi borcunu ortadan kaldıran veya azaltan unsurların da yer alması⁶²⁷, muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümlerle vergiyi doğuran olay arasındaki ilişkinin ortaya konulmasını gerektirmektedir.

Vergiyi doğuran olay ile vergi kanunlarında yer alan muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümler arasındaki ilişkiyi, kanaatimizce, vergiyi doğuran olaya getirilen tanımlardan hareketle ortaya koymak mümkündür. Vergiyi doğuran olayın geniş ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde tanımlanması nedeniyle, muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümleri de geniş ve dar anlamda vergiyi doğuran olay bakımından ayrı ayrı değerlendirmek gerekmektedir.

⁶²⁶ Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 11, dn. 10.

⁶²⁷ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 18.

2. Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay Bakımından

Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, bir kamu borcu olan vergi borcunun doğması için gerekli ve zorunlu unsurların tümü olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi borcunun kişi üzerinde doğabilmesi ve dolayısıyla vergi borcunun teşekkülü için vergi kanunlarında gösterilen unsurların tümü geniş anlamda vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olay geniş anlamıyla ele alındığında, verginin yükümlüsü, konusu, oranı, matrahı ile vergi borcunu kaldıran ve azaltan nedenler, vergiyi doğuran olay kapsamında yer almakta ve incelenmektedir. Bu nedenle, bir kişi veya vergi konusunun vergi dışı bırakılması sonucunu doğuran muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümler de vergi borcunun oluşmaması sonucunu doğurduğundan geniş anlamda vergiyi doğuran olay kapsamında yer almaktadır. Bu görüş, geniş anlamda vergiyi doğuran olayı esas alan Alman Vergi Hukuku'nda taraftar bulmaktadır⁶²⁸. Vergi muafiyet ve istisnaları, bir vergi borcunun kısmen veya tamamen ortadan kalkması ya da miktarının azalmasını sonucunu doğurduklarından negatif anlamda vergiyi doğuran içinde değerlendirilebilmektedir⁶²⁹. Bu çerçevede kişi, konu, matrah ve oran vergi borcunu doğuran pozitif-olumlu unsurları; vergi muafiyet ve istisnaları da vergi borcunu doğuran negatif-olumsuz unsurları oluşturmaktadır⁶³⁰. Ancak belirtilmelidir ki vergiyi doğuran olayın negatif unsurları olan muafiyet ve istisnalarının da vergi kanunlarında düzenlendiği şekliyle gerçekleşmesi gerekmektedir⁶³¹.

Vergiyi doğuran olay geniş anlamıyla ele alındığında, vergi kanunlarına tâbi somut bir hukukî ilişkide bir muafiyet veya istisnanın bulunması durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden ve dolayısıyla tipiklikten söz edilemeyecektir⁶³². Örneğin, yurtdışındaki bir müşteriye yapılan mal teslimi (ihracat satışı) aslında katma değer vergisine tâbi bir işlem (fiil) olmasına rağmen, ihracat istisnası kapsamında yer aldığından (KDVK. m.11) vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği kabul edilecektir.

⁶²⁸ Bu konuda bkz. Hensel, ss. 60-61; Eckhardt, s. 104; Lang, in: Tipke ve Lang, § 7, Rz. 36 vd.; Lippross, **Allgemeines Steuerrecht**, s. 17.

⁶²⁹ Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 20.

⁶³⁰ Bu ayırım için bkz. Lang, s. 30, 63 vd.

⁶³¹ Bu durum, vergi muafiyet ve istisnalarının tipe uygunluğu (tatbestandmäßige Befreiungen) olarak da ifade edilmektedir. Bu konuda bkz. Hensel, s. 60; Lang, ss. 24-26.

⁶³² Bu haliyle vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin hükümleri, ceza hukukunda failin cezalandırılmaması sonucunu doğuran hukuka uygunluk nedenlerine ilişkin düzenlemelere benzetmek mümkündür.

3. Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay Bakımından

Dar anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcunun doğması için gerekli unsurların bütünü vergiyi doğuran olay olarak kabul eden geniş anlamda vergiyi doğuran olayın aksine, verginin bazı unsurlarını vergiyi doğuran olay dışında ele almaktadır. Dar anlamda vergiyi doğuran olay, verginin potansiyel yükümlüsü olarak gösterilen bir kişi ile bir vergi konusu arasında gerçekleşen ve gerçekleşmesine vergisel sonuç bağlanan hukukî olay veya durum olarak tanımlanmaktadır. Kişi ile konu arasında gerçekleşen hukukî ilişkiyi vergiyi doğuran olay olarak kabul eden bu görüş, ceza hukukunda failin cezalandırılması için suç konusuna yönelen eylemini esas alan tipe uygun eylem kavramı ile benzerlik göstermektedir. Bu nedenle, kişi, konu ve isnadiyet unsurları dışında kalan ve vergi borcunun miktar itibarıyla somutlaşmasını sağlayan matrah ve orana ilişkin düzenlemeler ile vergi borcunu azaltan veya ortadan kaldıran nedenler vergiyi doğuran olay kavramı dışında değerlendirilmektedir. Vergi borcunu azaltan veya kısmen ya da tamamen ortadan kaldıran muafiyet ve istisnalara ilişkin düzenlemeler⁶³³, dar anlamda vergiyi doğuran olay kavramı dışında ele alınmaktadır.

Muafiyet ve istisnalara ilişkin hükümlerin vergiyi doğuran olay dışında değerlendirilmesi nedeniyle, bu hükümlerin dar anlamda vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Muafiyet ve istisnalar, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engellemekte⁶³⁴, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi üzerine doğan vergi borcunun vergi kanunlarının açık hükmü gereği kısmen veya tamamen ortadan kalkması sonucunu doğurmaktadır⁶³⁵. Bu nedenle muafiyet ve istisnalar, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra vergilendirme sürecinin diğer aşamaları için (tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil) engel teşkil etmektedir⁶³⁶. Örneğin, Gelir Vergisi Kanun'un 9'uncu maddesinde

⁶³³ Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde düzenlenen konut kirası istisnası (2012 vergilendirme dönemi için 3.000 TL.), vergi borcunu kısmen ortadan kaldırmaktadır.

⁶³⁴ Bu yönde görüş için bkz. Aksoy, s. 228; Mutluer, s. 95; Mutluer, Öner ve Kesik, s. 265; Semih Öz, s. 69.

⁶³⁵ Belirtilmelidir ki vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin düzenlemelerin mutlaka vergi kanunlarıyla yapılmaması gerekmekte, aşağı ve yukarı sınırları kanunlarda gösterilmek kaydıyla, Bakanlar Kurulu'na bu konularda düzenleme yapma yetkisi verilebilmektedir. (Any.m.73/4).

⁶³⁶ Vergiden istisna edilen bir konudan veya muaf tutulan bir kişiden vergi istenmesi veya alınması, Vergi Usul Kanunu uygulamasında "vergi hatası" oluşturmaktadır. Buna göre, vergiden muaf

düzenlenen esnaf muaflığından yararlanan kişi, aslında Kanun kapsamında yer alan ticari kazancı elde edip vergiyi doğuran olayı (tipe uygun olayı) şahsında gerçekleştirmesinden sonra, açık hüküm gereğince vergilendirme sürecindeki idari işlemlere muhatap olmamaktadır.

olan bir kimseden vergi istenmesi veya alınması *mükellefiyette hata* (VUK.m.118/2); vergiden istisna edilen bir konudan vergi istenmesi veya alınması *mevzuda (konuda) hata* olarak düzenlenmiştir. Bu hataların beş yıllık zamanaşımı süresi içinde (VUK.m.126) hata düzeltme yoluyla düzeltilmesi mümkün olduğu gibi, vergi yargısı organlarına başvurulmak suretiyle yargı kararına göre düzeltilmesi de mümkündür.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KANUNLARLA YASAKLANMIŞ EYLEM VEYA İŞLEMLERİN VERGİYİ DOĞURAN OLAY OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GENEL ÇERÇEVE

Vergi hukukunda vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğunu ortaya çıkaran yegâne hukukî ilişki, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Vergi kanunlarında verginin yükümlüsü olabileceği kabul edilen bir kişinin, yine vergi kanunlarında gösterilen bir vergi konusu ile ilişkiye girmek suretiyle gerçekleştirdiği hukukî ilişki olan vergiyi doğuran olay, gerçekleşmesi durumunda kamuya vergi almak yönünde bir yetki vermekte⁶³⁷, gerçekleşmemesi durumunda ise yükümlü haklarını koruyan hükümleri devreye sokmak suretiyle bir koruma ve savunma alanı sağlamaktadır. Kamu harcamalarının finansmanı için daha çok gelir elde etmek şeklinde ifade edilebilecek olan vergilendirmenin mali amacının⁶³⁸ gerçekleştirilebilmesi amacıyla vergi kanunlarında çok çeşitli vergi konuları belirlenmiş ve bu vergi konularının hangi şekil ve esaslarla vergi yükümlüsüne bağlanmaları durumunda vergi borcunun doğacağı düzenlenmiştir. Dolayısıyla günümüzde vergi konusu ve vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen düzenlemelerin çok çeşitli olduğu ve sosyo-ekonomik yaşamın her aşamasında gerçekleşebilen olay ve olguların vergiyi doğuran olay olarak kabul edildiği söylenebilir.

Vergiyi doğuran olayın kapsamının genişlemiş olması karşısında gerek ekonomik ve gerek sosyal alanda gerçekleşen bazı olay ve işlemlerin, vergi kanunlarının kapsamına girip girmediği konusunda bir tereddüt yaşanabilmektedir. Ekonomik ve sosyal yaşamın hızla değişmesi ve bu değişimin hukuk alanında bazı işlem şekillerini beraberinde getirmesi nedeniyle, her somut olaya özgü bir değerlendirme yapılması ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu işlem şekillerinin gerçekleştirilmesiyle varılmak istenen ekonomik sonucun vergi kanunlarında yer alan borcu doğuran

⁶³⁷ Kamuya vergi almak yönünde bir yetki veren vergiyi doğuran olay, yükümlüye de vergi ödeme yönünde bir görev yüklemektedir.

⁶³⁸ Verginin mali amacı hakkında bilgi için bkz. Nadaroğlu, s. 217; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s. 118, 131; Aksoy, ss. 170-172; Mutluer, Öner ve Kesik, ss. 229-230.

düzenlemelerle örtüşmesi (tipe uygun olayın gerçekleşmesi) durumunda vergilendirme yapılacaktır. Kişilerin gerçekleştirmek istedikleri ekonomik sonuç ise, her zaman kanuna uygun yollarla gerçekleşmeyebilir. Kanunlarla vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen ekonomik sonuca kanuna uygun yollarla ulaşılabileceği gibi kanuna uygun olmayan, yasaklanmış yollarla da ulaşılabilmektedir⁶³⁹. Diğer bir ifadeyle, kanunlarda vergiyi doğuran olay olarak tanımlanan düzenlemelere uyan somut yaşam ilişkileri, kanunlara uygun eylem ve işlemler sonucunda gerçekleşmiş olabileceği gibi kanuna aykırı şekilde de gerçekleşmiş olabilir.

Kanunlarla yasaklanmış bir faaliyetten meydana gelen ekonomik sonucun vergilendirilmesi, *bu sonucun kanunlarda açık bir şekilde vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesine bağlıdır*. Kanunlarla yasaklanmış bir eylem veya işlemin yine kanunlarla vergi kapsamına alınması gerek vergi hukuku açısından gerekse hukuk düzeninin birliği (hukuk birliği) açısından ilginç bir durum oluşturmaktadır. Bu nedenle yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, vergiyi doğuran olay teorisi içinde önemli bir yer tutmaktadır.

Çalışmada öneminden ötürü, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi ayrı bir bölüm konusu olarak seçilmiştir. Vergiyi doğuran olayın teorik genel esaslarını irdelemeyi amaçlayan bir çalışmanın bu konuya kayıtsız kalması, çalışma kapsamında bu konuya yer verilmemesi mümkün değildir. Vergiyi doğuran tipe uygun olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi hukuku ve diğer hukuk dalları açısından arz ettiği özel durumların ortaya konulması hem yararlı hem de zorunludur. Çalışmanın bu bölümünde, vergi hukukunda tipe uygun olay olarak kabul edilen yasak bir eylem veya işlemin vergilendirilmesine ilişkin esaslar incelenmektedir. Bu çerçevede, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine olanak sağlayan anayasal ve yasal dayanaklar, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi için gerekli olan şartlar, bu şekilde yapılacak bir vergilendirmenin hukuk düzeninin birliği ilkesi bağlamında diğer hukuk dallarına etkisi ve yasak faaliyet sonucunda vergiyi doğuran olayın tespiti durumunda uygulanacak hükümler ele alınmaktadır.

⁶³⁹ Gülsen Güneş, “Hukuka ve Ahlağa Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul, 1996, s. 241.

II. ANAYASAL DAYANAK

Vergilendirme gibi kişi hak ve özgürlüklerine yoğun müdahale niteliği taşıyan bir alanda, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinin kaynağını öncelikle Anayasa’da aramak gerekmektedir. Devletin temel kurum ve kurallarını düzenleyen metin olan Anayasa, aynı zamanda kişi hak ve özgürlüklerine kamu gücü kullanılmak suretiyle yapılacak müdahalelerin şeklini ve uygulama esaslarını da düzenlemektedir. 1982 Anayasası’nın egemenliği düzenleyen 6’ncı maddesi⁶⁴⁰ ile Anayasa’nın bağlayıcılığı ve üstünlüğünü düzenleyen 11’inci maddesi⁶⁴¹, Devlet kurumlarının her eylem ve işleminde Anayasaya uygun davranmasını gerektirmekte ve kaynağını Anayasa’dan almayan bir devlet yetkisinin kullanılamayacağını düzenlemektedir. Dolayısıyla Devletin yasak faaliyetler sonucu elde edilen ekonomik sonuçları vergilendirmesi, her şeyden önce anayasal dayanağa ihtiyaç duymaktadır⁶⁴². Anayasa’nın birçok hükmü ile doğrudan veya dolaylı olarak bağlantısı kurulabilecek böyle bir konuda, vergilendirmenin anayasal ilkeleri çerçevesinde bir değerlendirme yapmak uygun olacaktır.

Yasak faaliyetlerin de kanuna uygun faaliyetler gibi vergilendirme kapsamına alınmasını öncelikle vergi adaleti ilkesi ile açıklamak mümkündür. Diğer bir ifadeyle, yasak faaliyetler sonucunda gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar sonucu vergi alınması, vergi adaleti ilkesinin bir gereğidir⁶⁴³. Vergi adaleti, eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılması, yani aynı mali güce sahip olanların aynı vergi

⁶⁴⁰ “...Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.” (Any.m.6/son).

⁶⁴¹ “Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır.” (Any.m.11/1).

⁶⁴² Konunun sadece Anayasa ile değil hukuk felsefesi ile de bağlantılı olduğunu belirtmek gerekir. Hukuk felsefesi açısından ahlâka aykırı ve yasaklanmış faaliyetlerden meydana gelen vergiyi doğuran olayların vergilendirilmesinin ideal hukuku gerçekleştirme olanağı da sunduğu ve bu gibi faaliyetleri vergilendirmenin Devletin ahlâki bir ödevi olduğu konusunda bkz. **Salpeter**, s. 16 vd.; ayrıca s. 23.

⁶⁴³ Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40 Rz. 7; Nami Çağan, “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Bülent Nuri Esen’e Armağan**, Ankara, 1977, s. 83; Kırbaş, s. 92; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 247; Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 75; Şenyüz, **Özel Hukuk Sözleşmeleri**, s. 57; Aziz Taşdelen, “Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Uludağ Üniversitesi, 2004, s. 473; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 79; Kızılot ve diğerleri, s. 114; Topsakal, s. 20. Adaletli bir vergilendirme yapılması noktasında bir problem alanı olarak yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi hakkında bkz. Walter Salpeter, **Verbottene und undsittliche Geschäfte im Steuerrecht**, Berlin, 1934, ss. 23-27.

yükünü taşıması anlamına gelmektedir. Bu şekliyle vergi adaleti, vergilerin genel olmasının yanısıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara da eşitsizlikleri ölçüsünde farklı davranılmasını gerektirmektedir⁶⁴⁴. Vergi adaletinin genellik ve eşitlik ilkeleri olmak üzere iki alt ilkedен oluştuğu, bu ilkelerin geleneksel vergi adaleti ilkeleri olduğu kabul edilmektedir⁶⁴⁵. Genellik ilkesi, bir toplumda yaşayan ve mali gücü olan herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirmektedir. Geliri olan, servete sahip bulunan veya harcama yapabilen herkes mali güce sahip kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir⁶⁴⁶. Vergilendirmede eşitlik ilkesi ise, kişilerin hukukî durumları göz önüne alınarak vergilendirilmesi ve dolayısıyla eşit durumda olanlara eşit, eşit olmayanlara da eşitsizlikleri ölçüsünde davranılması anlamına gelmektedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi kanunu önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da dikkate alınarak vergilendirilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle vergi hukukunda şekli hukuki eşitlik kadar, vergilendirmede tam ve mutlak eşitliğin kişilerin kendi aralarındaki eşitsizlikler nedeniyle mümkün olmamasından dolayı maddi hukukî eşitlik de çok önemlidir. Vergi hukuku bakımından benzer durumda olmayan kişilere eşit işlem yapılması da bu anlamda eşitlik ilkesine aykırılık oluşturacaktır⁶⁴⁷. Anayasa Mahkemesi de vermiş olduğu kararlarında vergi adaletini sağlayan ilkeleri, Anayasa'nın eşitlikle ilgili genel hükmü olan 10'uncu maddesi ile vergi ödevine

⁶⁴⁴ Kumrulu, s. 156; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, ss. 147-148; Karakoç, **Yargısal Denetim**, s. 336; Başaran-Yavaşlar, **Anayasa Dışında**, s. 398. Anayasal eşitlik güvencesinin kapsamı ve anlamı konusunda bkz. Merih Öden, **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003, ss. 133-157.

⁶⁴⁵ Wacke, s. 29; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 40; Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, AİTİA Yayınları, Yayın No: 137, Ankara, 1980, ss. 9-12.

⁶⁴⁶ Akdoğan, **Vergi Adaleti**, ss. 9-10; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 147; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 40; Kaneti, **Anayasal Temeller**, s. 28; Tekbaş, **Yargısal Denetim**, s. 223, 287; Güneş, **Anayasal Temeller**, s. 167.

⁶⁴⁷ Paulick, s. 105, 107; Armin Spitaler, "Rechtsicherheit, Zweckmäßigkeit und Gerechtigkeit im Steuerrecht", **StbJb.**, 1957/1958, s. 148; Benda ve Kreuzer, s. 55; Birk, **Gleichheit und Gesetzmaßigkeit**, s. 213; Akdoğan, **Vergi Adaleti**, ss. 11-12; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 148-149. Eşitlerin eşit muamele görmesi olarak tanımlanabilecek olan yatay eşitlik ilkesi, anayasal iktisadın vergilemede kullandığı kriterlerden biri olup, Devletin cebri vergi almasını sınırlayabilecek bir vergi yapısının özelliklerinden birisini oluşturmaktadır. Eğer Devlet, vatandaşlarla olan mali ilişkilerinde anayasal kurallarla genellik ilkesine uymaya zorlanırsa, vergi yükümlüleri arasında çeşitli kişi veya gruplara göre yapılacak ayrımlarla oluşturulabilecek gelir potansiyeli engellenmiş olacaktır. (Dikmen-Caniklioğlu, s. 82).

ilişkin 73'üncü maddesini birlikte ele almak suretiyle değerlendirmekte ve doktrinde belirtilen görüşlere paralel bir eşitlik tanımı yapmaktadır⁶⁴⁸.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, yukarıda açıklanan vergi adaletine ilişkin hükümlerin hayata geçirilmesi noktasında bir araç olmaktadır. Vergi yükünde kişisel eşitliği esas alan vergide genellik ilkesi⁶⁴⁹, vergi kanunlarına uygun veya aykırı faaliyette bulunmak suretiyle vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren herkesin vergi yükümlüsü olmasını gerektirmektedir. Yasak faaliyette bulunan kişilerin

⁶⁴⁸ “...Anayasa’nın 10. maddesinde yer verilen “eşitlik ilkesi” ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali yasaklanmıştır. Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz. Vergilendirmede, malî politika, sosyal, ekonomik ve vergi tekniğinin gerektirdiği nedenlerle bazı kişiler veya gelirler vergi kapsamı dışında tutulabilir. / Anayasa’nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında ise, “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” denilmiştir. Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasakoyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır. Diğer bir anlatımla, yükümlülerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarını ifade eder. / Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine bağlı olarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuksal ve fiilî güçten kaynaklanmaktadır. Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunludur. Vergi hukukunda, vergi olgusunun niteliklerini oluşturan yasal düzenlemelerde Anayasa’nın bu konudaki ilkelerinin göz önünde tutulması gerekir. Bu anlamda, Devletin vergilendirme yetkisi vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle sınırlandırılmıştır. Buna göre vergi, Anayasa’nın öngördüğü ilkeleri gözeterek şekilde kanunla düzenlenmeli ve doğal olarak vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olan malî gücü de yansıtmalıdır. Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal amacını gerçekleştiremez...” Ay.M. 01.04.2010 gün ve E.2008/110, K.2010/55, (RG. 21.01.2010 – 27619); “...Anayasa’nın 10. maddesinde düzenlenen eşitlik de, vergide yasallık, malî güç ve genellik gibi kimi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırıldığı ilkeler arasındadır. / 193 sayılı Yasa’nın geçici 67. maddesiyle gelir vergisi uygulamasında genel ilkelere ayrı, “özel nitelikte bir vergilendirme” rejimi getirilmiştir. Geçici 67. maddenin yürürlüğe girdiği tarihte mükellefiyet yönünden bir ayırım yapılmaz iken (1) numaralı fıkranın sonuna eklenen tümceyle, tam mükellefler için %15 olan tevkifat oranı dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiş, aynı gelir unsurundan aynı nitelikte elde edilen gelirlere uygulanan vergi tevkifat oranında değişiklik yapılarak tam ve dar mükellefler arasında farklılık yaratılmıştır...” Ay.M. 15.10.2009 gün ve E.2006/119, K.2009/145, (RG. 08.01.2010 – 27456).

⁶⁴⁹ Jochum, s. 48. “Allgemeinheit der Besteuerung”.

vergileendirme dışında tutulmaları “herkesin” vergi ödemek zorunda olmasını ifade eden genellik ilkesine aykırılık teşkil edeceğinden, genellik ilkesine haklı olmayan bir istisna tanınması anlamına gelecek ve diğer hukuk dalları tarafından yasaklanan faaliyetler ile bu faaliyetleri gerçekleştirenlerin vergi hukuku tarafından korunması sonucunu doğuracaktır⁶⁵⁰. Yasak faaliyetlerin vergileendirilmesine ilişkin hükümlerle, bütün vatandaşların kamusal yüklerle mali güçleri oranında katılmaları sağlanmaya ve haksız imtiyazlar önlenmeye çalışılmaktadır⁶⁵¹. Benzer şekilde vergi yükünde konu bakımından (nesnel) eşitliği sağlamak anlamına gelen vergide eşitlik ilkesi⁶⁵² de yasak faaliyette bulunan kişilerin vergileendirilmesini gerektirmektedir. Eşitlik ilkesi mali güç kriteri ile birlikte değerlendirildiğinde, yasak faaliyet sonucunda mali güç edinen (gelir, servet, harcama) kişinin vergi dışı bırakılması, vergide eşitliği zedeleyecektir⁶⁵³. Bu durumda, vergi yükümlülükleri arasında bulunması gereken eşitlik bozulacaktır⁶⁵⁴ ve Anayasa’nın 10’uncu maddesi ile mali güce göre vergileendirmeyi esas alan 73’üncü maddesine aykırılık ortaya çıkacaktır.

Anayasa’nın eşitlik ve mali güce göre vergileendirme ilkelerine aykırılık oluşturan durumların, Anayasa’nın 2’nci maddesinde ifadesini bulan hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerine aykırı olacağı kuşkusuzdur. Kanunlar önünde eşitliğin hukuk devletinin bir gereği olması⁶⁵⁵ ve vergi adaletinin toplumu oluşturan kişiler

⁶⁵⁰ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 83; Kırbaş, s. 92; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergileendirilmesi**, s. 247.

⁶⁵¹ Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 15.

⁶⁵² Jochum, s. 48. “Gleichmäßigkeit der Besteuerung”.

⁶⁵³ Alman Federal Anayasa Mahkemesi, 1996 tarihli bir kararında, vergi yükünde eşitlik ilkesinin, işlemiş olduğu suç nedeniyle malvarlığında bir artış meydana gelen suç failinin bu ekonomik kazanımı için de geçerli olduğu yönünde karar vermiştir. BVerfG. 12.04.1996 – 2 BvL 18/93, NJW. 1996, s. 2086.

⁶⁵⁴ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 83; Kırbaş, s. 92; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergileendirilmesi**, s. 247.

⁶⁵⁵ Ateş, ss. 114-115. Eşitliğin hukuk devletinin bir gereği mi yoksa devlet yönetimine hâkim olan bir ilke mi olduğu konusu tartışmalıdır. Tartışmalar için bkz. Özbudun, s. 150 vd.; Gözler, **Anayasa Hukuku**, ss. 180-181; Gözler, **İdare Hukuku-I**, s. 129. “...Malî güce göre vergileendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirtir. “Malî güç”, genellikle “ödeme gücü” anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin, herkesten malî gücüne göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergileendirme alanına yansımalarıdır. Anayasa’nın 10. maddesinde yer alan “yasa önünde eşitlik” ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlayarak yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğundan, bu ilkenin, vergi yükünün dağılımında gözetilmesi gereken temel bir unsur olduğu kuşkusuzdur. Malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan da farklı tutarda vergi alınması vergide eşitlik ilkesinin esasını oluşturur. Bu bağlamda, 73. maddenin ikinci fıkrasında da vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülerek eşitlik ve hukuk devleti temelinde

arasında gelir ve servet dağılımını düzenlemeyi amaçlayan sosyal devletin bir aracı olması⁶⁵⁶, yasak faaliyetlerin bu ilkelerin zorunlu sonucu olarak vergilendirilmesini gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinin bir dayanağının da Anayasa'nın 2'nci maddesi olduğu söylenmelidir.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” şeklinde ifade edilen verginin kanuniliği ilkesi, verginin temel unsurlarına yönelik belirlemelerin vergi kanunlarıyla yapılması zorunluluğu yanında, kanunlara göre doğan vergi borcunun tahsil edilmesi zorunluluğunu da ifade etmektedir⁶⁵⁷. Yasama organı tarafından çıkarılan bir kanun hükmünün uygulanması idare açısından bir zorunluluk olduğundan⁶⁵⁸, vergi kanunlarında yer alan kişiler açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmişse, kanunlarla belirlenen istisnalar dışında bu vergi, yükümlüden alınmak (tahsil edilmek) zorundadır⁶⁵⁹. Bu bağlamda yasak faaliyetler sonucunda vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden, bu gerçekleşme neticesinde kendisine vergi borcu düşen kişiden verginin tahsil edilmemesi, Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında ifadesini bulan kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Dolayısıyla yasak faaliyet sonucunda gerçekleşen vergiyi doğuran olay nedeniyle vergi alınması, verginin kanuniliği ilkesiyle de doğrudan bağlantılı bir konudur.

III. KANUNİ DAYANAK

A. Vergi Usul Kanunu m.9/II

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin doğrudan düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi*

maliye politikasının sosyal amacı vurgulanmıştır...” Ay.M. 23.06.2004 gün ve E.2004/14, K.2004/84, (RG. 22.10.2005 – 25974).

⁶⁵⁶ Özbudun, s. 144; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 195.

⁶⁵⁷ Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 21.

⁶⁵⁸ Lang, in: Tipke ve Lang, § 4 Rz. 161; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 131; Rodrigues, s. 47 vd.

⁶⁵⁹ **Güneş**, Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi, ss. 246-247.

sorumluluğunu kaldırmaz”⁶⁶⁰. Vergi Usul Kanunu’nun bu düzenlemesiyle, maddi vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak gösterilen bir olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunun doğmasına engel olmadığı açık bir şekilde vurgulanmıştır. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik bu yönde açık bir hükmün bulunması, hem vergi kanunlarının belirliliği ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmekte hem de açık bir kanun hükmü bulunmadığı gerekçesiyle yasak faaliyetlerin vergi dışı bırakılmasına yönelik olası yorumları engellemektedir. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik açık hüküm, çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinileceği üzere, hukuk düzeninin birliği ilkesi çerçevesinde vergi hukukunun diğer hukuk dalları karşısında bağımsız bir hukuk dalı olarak kabul edilmesinin bir argümanı olarak da ileri sürülebilir.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik hükmün kanun sistematikteki yeri ise tartışmaya açıktır. Hüküm, Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Ehliyeti” başlıklı 9’uncu maddesinde düzenlenmektedir. Maddenin 1’inci fıkrasındaki “*Mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir.*” düzenlemesinden sonra 2’nci fıkrasında sözkonusu hüküm yer almaktadır. Bu haliyle hüküm, doğrudan vergi yükümlüsü ve sorumlusunu (vergi süjelerini) tanımlayan 8’inci maddeden sonra, yine vergi süjelerine yönelik bir belirleme olan vergi ehliyetine ilişkin 9’uncu maddede yer almaktadır. Kanun’da daha vergiyi doğuran olay genel olarak tanımlanmadan vergiyi doğuran olayın özel kullanımına ilişkin bir hükmün yer alması çok isabetli olmamıştır⁶⁶¹. Ayrıca Kanun’un 9’uncu maddesinin 2’nci fıkrasındaki hüküm doğrudan vergiyi doğuran olaya ilişkin belirleme yapmaktadır. Çünkü aslolan vergiyi doğuran olaydır ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu doğmaktadır. Bu nedenle yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik hükmün, Vergi Usul

⁶⁶⁰ Vergi Usul Kanunu’nun bu hükmüne benzer bir hüküm, mehz Alman Vergi Usul Kanunu’nun 40’inci maddesinde (paragrafında) yer almaktadır. Buna göre, “*Bir vergi kanunundaki vergiyi doğuran olaya (tipikliğe-Tatbestand) tamamen veya kısmen uyan bir davranışın, kanuni bir emre veya yasağa ya da ahlâk kurallarına aykırı olması, vergilendirmeye etkili değildir.*” Aynı husus Avusturya Vergi Usul Kanunu’nda, “*Vergi yükümlülüğünü doğuran olaya uyan veya vergi yükümlülüğünü doğuran olayın bir parçasını oluşturan bir davranışın (icrai veya ihmali) kanuni bir emre veya yasağa ya da ahlâk kurallarına aykırı olması, vergi dışı bırakılamaz.*” (BAO § 23/2) şeklinde düzenlenmiştir.

⁶⁶¹ Bkz. ve krş. Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 246.

Kanunu'nun vergiyi doğuran olayı düzenleyen 19'uncu maddesiyle birlikte ele alınması ve düzenlenmesi, sistematik açıdan daha uygun olacaktır⁶⁶².

B. Vergi Usul Kanunu m.3/B-I (Ekonomik Yaklaşım İlkesi)

Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (B) bendine göre, *“Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”*. “İspat” başlığı altında yer almasına rağmen, düzenlemenin bir ispat kuralından ziyade vergi hukukunda ekonomik yaklaşıma ilişkin bir kural öngördüğü söylenebilir⁶⁶³. Ekonomik yaklaşım ilkesi (Wirtschaftliche Betrachtungsweise), vergiyi doğuran olayların saptanmasında ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukukî biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamına gelmektedir⁶⁶⁴. Diğer bir ifadeyle ekonomik yaklaşım, hem vergi normları anlamlandırılırken hem de vergiyi doğuran olay saptanıp nitelendirilirken, biçimlerin (şekillerin) aşılıp özün (iktisadi boyutun) esas alınmasını öngörmektedir⁶⁶⁵. Genel olarak vergilendirme ekonomik olgularla ilgili olduğundan, bu olguların gerçek mahiyetinin de ekonomik alanda yer aldığı söylenmelidir. Vergi hukuku açısından önem taşıyan olgu veya işlem ekonomik sonuçlarına göre nasıl değerlendirilebiliyorsa, ekonomik sonuçları vergi hukukunun hangi kuralları ile bağlantılı ise nitelendirme buna göre yapılacaktır⁶⁶⁶. Ekonomik mali gücü kavrayan vergi kanunları, ekonomik olay ve durumlara bağlı olduklarından, ekonomik yaklaşım olarak adlandırılan ekonomik bir yoruma

⁶⁶² Alman Vergi Usul Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergilendirmeye etkili olmadığı yolundaki hüküm, Kanun'un vergi alacağının doğmasını düzenleyen 38'inci maddesinden sonra 40'inci maddede yer almaktadır.

⁶⁶³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 25; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 48; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 173; Filiz Keskin, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 208, Ocak 2006, s. 111. *Saban*, maddenin nitelendirme ile ilgili olup nitelendirme konusunda kullanılacak ilkeyi, özün biçime önceliği ilkesini belirlediği; buna karşılık doktrinde genel kabul gören ekonomik yaklaşım ilkesine dair herhangi bir kavram içermediği düşüncesindedir. (Saban, **Vergi Hukuku**, s. 65).

⁶⁶⁴ Bühler ve Strickrodt, s. 157-161; Eike-Goetz Dornbach, “Die Bedeutung und Funktion der – wirtschaftlichen Betrachtungsweise – in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft”, **DStR.**, 1977, ss. 3-13; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 24; Kaneti, **Ekonomik Yaklaşım**, ss. 41-42; Saygılıoğlu, **Yorum**, s. 96; Karakoç, **Delil Sistemi**, ss. 86-87; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, ss. 49-50; Keskin, s. 112.

⁶⁶⁵ Walter Hübschmann, “Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise”, **FS. für Armin Spitaler**, Köln, 1958, s. 112 vd.; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 34.

⁶⁶⁶ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 48.

özellikle gereksinim duymaktadır⁶⁶⁷. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince vergi kanunu hükümleri, ekonomik anlamları dikkate alınmak suretiyle yorumlanacaktır⁶⁶⁸.

Vergiye doğuran olayı ekonomik özünü dikkate alarak nitelendirip uygulanacak kanun hükmünü de bu çerçevede tespit etmeyi gerektiren ekonomik yaklaşım ilkesi, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinin de bir dayanağı olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifadeyle, yasak faaliyetler sonucunda meydana gelen olayların vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi ve vergilendirme kapsamına alınması, ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucudur⁶⁶⁹. Olay ve durumların ekonomik içeriği vergilendirmeye yol açacak nitelikte ise, kanuna, hukuka veya genel ahlâka aykırılık gerekçesiyle bu olay ve durumları vergi dışı bırakmayı haklı gösterecek herhangi bir gerekçe ileri sürmek mümkün değildir⁶⁷⁰. Vergiyi doğuran olayın hukuka veya genel ahlâk aykırılığı, bu kimliğiyle nitelendirilmesini ve sonuçlarını yaratmasını engellememektedir⁶⁷¹. Vergiyi doğuran olayların ekonomik niteliklerine göre değerlendirilmesini gerektiren genel bir ilke olan ekonomik yaklaşım ilkesi, yasak faaliyetlerin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi durumunda da uygulanmak suretiyle vergiyi doğuran olaya özel olarak yansımış olmaktadır⁶⁷².

⁶⁶⁷ Lang, in: Tipke ve Lang, § 5 Rz. 77.

⁶⁶⁸ Hübschmann, s. 113 vd.; Jochum, s. 75.

⁶⁶⁹ Klaus Tipke, **Die Steuerrechtsordnung**, Band III, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1993, s. 1319 vd.; Lang, in: Tipke ve Lang, § 5, Rz. 92; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40, Rz. 1; Birk, **Steuerrecht**, s. 111; Schmieszek, in: Gosch ve Beermann, § 40, Rz. 2; Hoffmann, in: Koch ve Scholtz, § 40, Rz. 2; Jochum, s. 75; Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 54, 110-111; Kaneti, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 47; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 245; Akkaya, **Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım**, ss. 152-153; Taşdelen, s. 473; Öner, s. 103. Buna karşılık, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümleri, ekonomik yaklaşım ilkesinin bir uygulaması olarak görmeyen görüşlere de rastlamak mümkündür. *Claffen'e* göre (s. 39) ekonomik yaklaşım ilkesi, amaçsal yorumun bir uygulama şekli olup, vergi hukuku açısından bir özellik göstermemektedir. Yazara göre (s. 31), vergi hukukunda gerçeklik ilkesi (Wirklichkeitsprinzip), gerçek hayat olaylarının vergi yükümlülüğünü gerçekleştirdikleri şekliyle ele alınmasını gerektirdiğinden, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hüküm (AO § 40), vergi hukukundaki gerçeklik ilkesinin kısmi bir uygulaması olarak görülmelidir. Bu nedenle yazar (s. 39, 45), gerçeklik ve ekonomik yaklaşım ilkelerini, birbirinin yanında ama birbirinden bağımsız olarak duran ilkeler olarak değerlendirmektedir.

⁶⁷⁰ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 54; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 245; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 185.

⁶⁷¹ Kaneti, **Vergi Hukuku**, ss. 110-111.

⁶⁷² Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 245.

IV. YASAK FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNİN UNSURLARI

A. Yasak Faaliyet Kavramı

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın kanunlarla “*yasaklanmış*” olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu kaldırmadığı düzenlemesine yer vermektedir. Kanun hükmünde kullanılan “yasaklanmış olma” ifadesinin meramı anlatma noktasında en uygun kavram olduğunu söylemek mümkün değildir. Burada “yapılmaması istenmiş olan” anlamına gelen yasak kelimesine⁶⁷³ ilişkin kullanımı, “izin verilmemiş” şeklinde anlamak ve yorumlamak daha uygun görünmektedir. Bu çerçevede kişilere hareket serbestisi tanımayan, belli bir davranışın sergilenmesini öngören normların yasak faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerekir⁶⁷⁴. Kişilere hareket serbestisi tanımayan norm, emir veren bir norm olabileceği gibi belirli bir davranışı yasaklayan bir norm da olabilir. Ayrıca serbesti tanımayan norm, ahlâk kuralları tarafından da yaptırıma tâbi bir davranışı kapsayabilir. Bu nedenle yasak faaliyet kavramından ne anlaşılması gerektiğinin daha ayrıntılı bir analize tâbi tutulması gerekmektedir.

2. Kanuni Yasağa/Emre Aykırılık

Hukuk kuralının konu ve yaptırımla birlikte üçüncü unsuru, konu ile davranış arasındaki irade, yani olumlu veya olumsuz emirdir. Özel hukuk kurallarının emredici olmasına karşılık ceza hukuku kurallarının yasaklayıcı olduğu belirtilmek suretiyle emredici ve yasaklayıcı kurallar arasında bir karakter farklılığı bulunduğu ileri sürülebilirse de yasaklayıcı kuralların dahi olumsuz biçimde ifade edilmiş emirlerden ibaret olduğu söylenebilir⁶⁷⁵. Bu çerçevede ceza kanunlarında bir fiilin suç olarak kabul edilip yapılamaması gerektiği yönündeki hükümler kanuni yasak (Gesetzliches

⁶⁷³ <http://tdkterim.gov.tr/bts/> Erişim. 26.01.2012.

⁶⁷⁴ Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 67; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 87.

⁶⁷⁵ Bilge, s. 18.

Verbot)⁶⁷⁶, Medeni Kanun'un “*Herkes haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır.*” (TMK.m.2/1) şeklindeki hükmü kanuni bir emir (Gesetzliches Gebot) olarak kabul edilmektedir⁶⁷⁷. Bu şekilde olumlu veya olumsuz bir emir veren hukuk kuralları, “emredici hukuk kuralları” olarak tanımlanmaktadır. Emredici hukuk kuralları, kanunlarda yer alan ve kişiler tarafından aksi kararlaştırılamayan kurallardır. Diğer bir ifadeyle, kişiler kendi iradeleriyle emredici nitelik taşıyan hukuk kurallarını değiştiremezler ve uygulamada bertaraf edemezler⁶⁷⁸. Emredici hukuk kurallarına aykırılık durumunda aykırılık oluşturan işlem ve davranışlar, istenilen hukukî sonuçları meydana getirmeyecek⁶⁷⁹, ilgili hukuk dallarında o işlem veya davranış için öngörülen yaptırımlar uygulanacaktır.

Bir emir veya yasak taşıyan emredici hukuk kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen işlem ve davranışların, diğer bir ifadeyle kanunlarla yasaklanmış işlem ve davranışların vergi hukukunda tipe uygun olayı oluşturmaları durumunda vergilendirme yapılacaktır. Örneğin, ceza kanunlarında suç olarak düzenlenen fiiller sonucunda Kanun kapsamına giren bir gelir elde edilmesi durumunda gelir vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler, kanunlara uygun bir şekilde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar ile kanunlara aykırı bir şekilde gerçekleşen vergiyi doğuran olaylar arasında, vergilendirme açısından bir farklılık meydana gelmesine izin vermemektedir⁶⁸⁰.

3. Ahlâka Aykırılık

Kelime olarak “*Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kuralları, aktöre, sağıtöre*”⁶⁸¹ anlamına gelen ahlâk, hukuki bir kavram olarak, bir toplumda iyilik ve kötülük hakkında oluşan değer yargılarına göre,

⁶⁷⁶ Örneğin, “*Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır...*” (VUK.m.363) hükmü, Kanun’da sayılan kamu görevlilerinin vergi yükümlülerinin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili özel işlerini yapmalarını yasaklamakta ve bu haliyle yasaklayıcı bir norm (kanuni yasak) niteliği taşımaktadır.

⁶⁷⁷ Bilge, s. 18.

⁶⁷⁸ Esener, s. 34.

⁶⁷⁹ Esener, s. 34; Gözübüyük, s. 65; Güriz, s. 21.

⁶⁸⁰ Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40, Rz. 13; Schmieszek, in: Gosch ve Beermann, § 40, Rz. 12; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 40, Rz. 14.

⁶⁸¹ <http://tdkterim.gov.tr/bts/> Erişim. 26.01.2012.

yapılması ve yapılmaması gereken davranışlara ilişkin kurallar bütünü olarak tanımlanmaktadır⁶⁸². Diğer bir ifadeyle, ahlâk kuralları, insanların gerek kendilerine karşı gerekse diğer kişilere karşı manevi görevlerini gösteren ve düzenleyici nitelik taşıyan davranış kurallarıdır⁶⁸³. Bir davranış, eğer adil düşünen kimselerin adalet duygusunu zedeliyor veya bunların adalet duygularına uymuyorsa, ahlâka aykırı sayılmaktadır⁶⁸⁴. Vergilendirme açısından ahlâka aykırılık, belirli kimselerin veya işlem taraflarının kişisel değer yargılarına (duygularına) değil, topluluğun değer yargılarına göre saptanacaktır⁶⁸⁵. Bu nedenle kişisel değil, genel bir yaklaşımla ahlâka aykırılığı ele alma zorunluluğu bulunmaktadır⁶⁸⁶.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi kaydıyla, bir eylem veya işlemin ahlâk kurallarına aykırı olması, vergilendirme yapılmasını engellememektedir. Örneğin, evli bir kimsenin bir başkasıyla olan ilişkisini sürdürebilmek amacıyla o kişiye bağışlamada bulunması, ahlâka aykırı olmakla birlikte vergilendirilebilir bir davranıştır⁶⁸⁷. Aynı şekilde ahlâka aykırı bir şekilde gerçekleşen cinsel içerikli telefon görüşmelerinden elde edilen kazançlar da ticari kazanç olarak vergiye tâbi tutulacaktır⁶⁸⁸. Ahlâka uygun olmayan davranış, aynı zamanda bir hukuk kuralı tarafından da yaptırıma bağlanmış olabilir. Çünkü hukuk kuralları ile ahlâk kuralları arasında karşılıklı bir etki bulunmakta olup, kanun koyucunun bir hukuk kuralı tasarlarken toplumun temel düşüncesini ve ahlâk anlayışını göz önünde bulundurması gerekmektedir⁶⁸⁹. Ahlâk kuralına uymayan bir davranışın aynı zamanda hukuk kurallarıyla da yasaklanmış olması durumunda ise vergilendirme evleviyetle yapılacaktır. Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın “kanunlarla” yasaklanmış olmasını bile vergilendirmeye engel olarak düzenlemediğine göre,

⁶⁸² Bilge, s. 9; Esener, s. 24; Önen, ss. 28-29.

⁶⁸³ Güriz, s. 16; Esener, ss. 23-24.

⁶⁸⁴ Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40, Rz. 23; Weber-Fas, s. 93; Schmieszek, in: Gosch ve Beermann, § 40, Rz. 13; Brockmeyer, in: Klein, § 40, Rz. 6; Ax, Große ve Melchior, s. 127.

⁶⁸⁵ Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40, Rz. 23; Oğuzman ve Öz, s. 74; Eren, s. 291; Reisoğlu, s. 135; Kılıçoğlu, ss. 95-96.

⁶⁸⁶ Schmieszek, in: **Gosch/Beermann**, § 40, Rz. 13.

⁶⁸⁷ Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 69. Böyle bir durumda doğacak olan vergi yükümlülüğü, veraset ve intikal vergisine ilişkindir.

⁶⁸⁸ Brockmeyer, in: Klein, § 40, Rz. 6 Bu yönde Alman Federal Mali Mahkeme kararı için bkz. BFH. 23.02.2000 (Telefonsex), BStBl. 2000, s. 610-612. Kararın değerlendirmesi için bkz. Hermann Weber, “Gesetz- oder sittenwidrig, aber steuerpflichtig – oder: Der Staat als stiller Teilhaber von Bestechungsgeldempfängern, Telefonsexunternehmen und Rauschgiftdealern”, **JuS.**, 2000, ss. 1064-1066.

⁶⁸⁹ Bilge, ss. 10-11.

vergiyi doğuran olayın ahlâk kurallarına aykırı olması da vergilendirme yapılmasını engellemeyecektir⁶⁹⁰.

B. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesinde “Kanun” Kavramı

Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağına yönelik hüküm, kanun kavramına vurgu yapmakta ve kavramın yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi açısından ifade ettiği anlam bakımından içeriksel bir değerlendirme yapma zorunluluğu getirmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun bu hükmü, mehz Alman Vergi Usul Kanunu’ndan farklı olarak ahlâk kurallarına aykırılık ifadesine yer vermemektedir. Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının bile yükümlülüğü ve sorumluluğu kaldırmayacağını belirttiğinden, vergiyi doğuran olayın ahlâk kurallarına veya yazılı olmayan hukuk kaynağı olarak kabul edilen örf-adet hukuku kurallarına⁶⁹¹ aykırı olması yükümlülüğün doğmasına engel değildir. Bu nedenle normalde ahlâk kuralları veya örf-adet hukuku kurallarına kanun hükmü gibi değer atfedilmemesine rağmen, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi noktasında bu kuralların Vergi Usul Kanunu’nun 9’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında ifadesini bulan “kanun” kavramı kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi bakımından vurgu yapılan kanun kavramı, klâsik şekli anlamda kanun-maddi anlamda kanun ayırımı çerçevesinde de bir değerlendirmeye tâbi tutulabilir. Şekli anlamda kanun anlayışı, yasama organı tarafından kanun yapma tekniğine uygun olarak çıkarılan düzenlemeleri; maddi anlamda kanun anlayışı ise, yetkili organlar tarafından konulan ve genel ya da soyut düzenlemeler içeren her türlü hükmü, kanun olarak kabul etmektedir⁶⁹². Bu çerçevede bir değerlendirme yapıldığında, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinde benimsenen anlayışın *maddi kanun* anlayışı olduğu söylenmelidir. Diğer bir ifadeyle, vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunun doğması şekli anlamda bir kanun

⁶⁹⁰ Aslında Vergi Usul Kanunu’nun 9’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında “ahlâk kurallarına aykırılık” ifadesine yer verilmemesi, vergilendirme açısından sonuca etkili bir fark yaratmamakla birlikte, hukuk kuralları ile ahlâk kurallarının sürekli etkileşimi karşısında bir eksiklik olarak görülebilir.

⁶⁹¹ Bilge, s. 32; Gözübüyük, s. 40; Esener, s. 111.

⁶⁹² Teziç, **Kanun Kavramı**, ss. 33, 39-40.

gerektirmesine rağmen, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi açısından bu faaliyetin mutlaka şekli bir kanunla yasaklanmış olması gerekmemektedir. Vergiyi doğuran olayın yasama organı tarafından çıkarılan bir kanun yanında, bir kanun hükmünde kararname⁶⁹³, uluslararası antlaşma, tüzük, yönetmelik, Bakanlar Kurulu kararı veya kanuna dayalı olarak çıkarılan diğer idari düzenlemelere aykırı olması durumu da vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir⁶⁹⁴.

C. Yasak Faaliyetlerin Vergiyi Doğuran Olayı Oluşturması

1. Genel Olarak

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi, vergi alacağının (yükümlü açısından vergi borcunun) vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülüyle doğacağını hükme bağlamaktadır. Vergi hukukunda vergi yükümlülüğü, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle, diğer bir ifadeyle potansiyel bir vergi yükümlüsünün tipe uygun olayı gerçekleştirmesiyle doğmaktadır. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hüküm de bu genel kuralı takip etmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, “*vergiyi doğuran olayın*” kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını hükme bağlamaktadır. Dolayısıyla yasak bir eylem veya işlem neticesinde meydana gelen ekonomik sonucun vergilendirilmesi, bu sonucun vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak düzenlenen soyut bir düzenlemeyle örtüşmesine bağlıdır.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerektiği, Türk ve Alman Vergi Hukuku Doktrini'nde de ittifakla

⁶⁹³ Vergi ödevine ilişkin olarak olağan dönem kanun hükmünde kararnameleri ile bir düzenleme yapılması anayasal olarak mümkün olmadığından (Any.m.91/1), buradaki ifadede olağanüstü dönem kanun hükmünde kararnamelerinin anlaşılması gerekmektedir.

⁶⁹⁴ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, ss. 95-96; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 248. Alman Vergi Hukuku'nda da bu noktada maddi anlamda kanun anlayışının benimsendiği, Vergi Usul Kanunu'nun “Kanun” kavramını “her bir hukuk normu” olarak tanımlayan 4'üncü maddesi (AO § 4) dayanak gösterilerek kabul edilmektedir. Bu nedenle idari düzenlemeler de kanuni düzenlemeler kapsamında değerlendirilmektedir. (Schmieszek, in: Gosch ve Beermann, § 40 Rz. 12).

kabul edilmektedir⁶⁹⁵. Vergi borcunun doğması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi şart olduğuna göre, kanunlarla yasaklanan bir eylem veya işlemin ekonomik sonucunda vergiyi doğuran olay olarak kabul edilebilecek bir ekonomik sonucun bulunması zorunludur. Bu noktada vergi hukuku açısından, kanuna uygun veya kanuna ya da ahlâka aykırı bir şekilde gerçekleşen işlem veya eylemlerin sonuçları arasında, vergiyi doğuran olay gerçekleşmek kaydıyla, bir farklılık bulunmamaktadır⁶⁹⁶. Potansiyel vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında ilişki kuran vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, yasak faaliyetin vergilendirilmesi için gerekli ve yeterlidir⁶⁹⁷.

Yasak faaliyetlerin hangi eylem veya işlemleri kapsadığının önceden bilinmesi ve kanunlarla bu yönde belirleme yapılması mümkün olmadığından⁶⁹⁸, gerçekleşen her somut olayın gerçeklik ve ekonomik yaklaşım ilkeleri gereği yoruma tâbi tutulması, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği sonucuna varılması durumunda da vergilendirmenin yapılması gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak şu örnekleri vermek mümkündür:

► 90 Sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre (m.5), ikrazatçılık faaliyetinde bulunabilmek için Hazine Müsteşarlığından izin alınması zorunlu olup, izin alınmadan ödünç para verme işlerinin yapılması “tefecilik” sayılmaktadır. Kanun Hükmünde Kararnamenin aradığı izin şartını yerine getirmeksizin, faiz veya bir ivaz karşılığı ya da ipotek almak suretiyle ödünç para işleriyle sürekli uğraşanların (tefecilerin) bu kazancı, Gelir Vergisi Kanunu’nun 37’nci maddesinde tanımlanan “ticari kazanç” kapsamına

⁶⁹⁵ Salpeter, s. 26; Lang, in: Tipke ve Lang, § 5 Rz. 92; Schmieszek, in: Gosch ve Beermann, § 40 Rz. 10; Claßen, s. 26, 29; Kruse, **Lehrbuch des Steuerrechts AT**, s. 136; Birk, **Steuerrecht**, s. 111; Weber-Fas, ss. 92-93; Kühn ve Hofmann, s. 110; Blesinger, in: Kühn ve Wedelstädt, s. 104; Çağan, **Yasak Faaliyetler**, ss. 84-85; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 73; Turgay, s. 51; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 54; Kaneti, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 47; Kırbaş, ss. 91-92; Akdoğan, **Vergi Hukuku**, s. 42; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, 248; Özbacı, s. 112; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 184-185; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 78; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 128; Kızılot ve diğerleri, s. 113; Bilici, s. 61; Taşdelen, s. 472, 477; Öner, s. 59; Azmi Demirci, “Suç Filleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç ve Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK’nın -Elkoyma- ve TCK’nın -Müsadere- Hükümleri Karşısındaki Durumu – I”, **Yaklaşım**, Yıl: 18, Sayı: 209, Mayıs 2010, s. 86; Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s. 46; Uysal ve Eroğlu, s. 23.

⁶⁹⁶ Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 40 Rz. 14.

⁶⁹⁷ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 85; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, 248.

⁶⁹⁸ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 86.

girmektedir⁶⁹⁹. Tefeci, bu faaliyetlerinden ticari kazanç elde etmiş olduğundan Gelir Vergisi Kanunu açısından gelirin elde edilmesi gerçekleşmiş olmaktadır. Buna karşılık, ödünç para verme işinin sürekli olarak yapılmaması durumunda, elde edilen kazanç menkul sermaye iradı sayılacak ve vergilendirilecektir⁷⁰⁰. Tefecinin bu faaliyetleri karşılında lehe para tahsil etmesi ise, Gider Vergileri Kanunu’nun 28’inci maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisini doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle izin almaksızın ödünç para verme işi ile uğraşanların bu faaliyetleri aynı zamanda banka ve sigorta muameleleri vergisine tâbi olacaktır⁷⁰¹.

► Bir işletme için güzellik veya masaj salonu olarak hizmet verilmek üzere izin ve ruhsat alan bir kişinin, Türk Ceza Kanunu’nun 227’nci maddesinde suç olarak düzenlenen fuhuş yaptırmayı ve bundan gelir elde etmesi durumunda, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirme yapılacaktır.

► Bir kişinin, Türk Ceza Kanunu’nun 228’inci maddesinde “Kumar oynanması için yer ve imkân sağlama” suçu oluşturacak şekilde kumarhane veya bu özellikte bir yer işletmesi durumunda, elde ettiği ticari kazanç olarak gelir vergisine tâbi tutulacaktır⁷⁰². Buna karşılık, böyle bir yerde kumar oynayıp kazanç elde eden kişinin kazancı, Gelir Vergisi Kanunu’nda tanımlanan yedi kazanç türünden herhangi birisinin kapsamına girmediğinden, gelir vergiyi yükümlülüğü doğmayacaktır⁷⁰³. Gelir vergisi yükümlülüğü doğmamasına karşılık, kumar oynamaktan elde edilen kazanç açısından ivazsız bir intikalin ve dolayısıyla veraset ve intikal vergisini doğuran olayın gerçekleştiğini kabul etmek gerekir⁷⁰⁴.

⁶⁹⁹ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 87; Kırbaş, s. 92; İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, “Vergi Hukuku Açısından İkratzatçılık ve Tefecilik Faaliyetleri – I”, **Yaklaşım**, Sayı: 170, Şubat 2007, ss. 68-69.

⁷⁰⁰ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 87. Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’inci maddesine göre, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında elde ettiği “her nevi alacak faizleri” ile “her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri” menkul sermaye iradı sayılmaktadır.

⁷⁰¹ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 87; Kırbaş, s. 92; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, 249; İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, “Vergi Hukuku Açısından İkratzatçılık ve Tefecilik Faaliyetleri – II”, **Yaklaşım**, Sayı: 171, Mart 2007, s. 50.

⁷⁰² Turgay, s. 51; Özel, **Vergiye Doğuran Olay**, s. 13.

⁷⁰³ Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 242; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 88; Öner, s. 59; Uysal ve Eroğlu, s. 23.

⁷⁰⁴ Danıştay da bir kararında, “Kumar oynamak suretiyle kazanç sağladığından bahisle davacı adına salınan ağır kusur cezalı veraset ve intikal vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davayı; 7338 sayılı Kanunun 1 ve 2’nci maddelerini açıklayarak, dava dosyasının incelenmesinden, davacının ... Cumhuriyet Başsavcılığına vermiş olduğu ifadesinde kumardan ... lira kazandığını bildirmesi üzerine düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak, kumar kazancının ivazsız bir intikal olduğunun kabulüyle vergi salındığının anlaşıldığı; Cumhuriyet Başsavcılığındaki ifadesinde, davacının kumar kazancı elde ettiğinin kendi ifadesiyle sabit olması sebebiyle aksi

- İzinsiz haşhaş ekimi yapıp bundan gelir sağlanması durumunda, zirai kazanç hükümlerine göre gelir vergisi yükümlülüğü doğmaktadır⁷⁰⁵.
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yasak olmasına rağmen (VUK.m.362), yükümlünün vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili işlerini yapan, örneğin, yükümlülerin defterlerini tutan, bilançolarını düzenleyen, beyannamelerini dolduran bir vergi dairesi görevlisi, bu işlerden kazanç elde etmesi durumunda serbest meslek erbabı sayılacak ve gelir vergisi yükümlüsü olacaktır. Bu işin süreklilik arz etmeyecek şekilde yapılmasından kazanç sağlanması durumunda ise, arazi kazanç hükümlerine göre (GVK.m.82/4) vergilendirme yapılacaktır. Ayrıca serbest meslek faaliyeti sonucunda, yukarıda yazılı şekilde hizmet sunulması, katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay sayıldığından, ilgili vergi dairesi görevlisi açısından katma değer vergisi yükümlülüğü de doğacaktır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu için (KVK.m.1/2), yasak faaliyetten bir kurum bünyesinde kazanç elde edilmesi durumunda, kurumlar vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Örneğin, petrol işi ile uğraşan bir sermaye şirketinin kaçak akaryakıt temin edip satmak suretiyle elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tâbi olacaktır.

yöndeki iddiaya itibar edilemeyeceği; uyuşmazlığın çözümünün, kumar kazancının ivazsız bir intikal sayılıp sayılmayacağı, dolayısıyla da veraset ve intikal vergisine tabi olup olamayacağı hususunun tespitine bağlı olduğu; Borçlar Hukuku'nda, hukuki muamelelerin ivazlı ve ivazsız olmak üzere ikiye ayrıldığı; bir kimsenin edindiği istifadeye karşı bir külfet altına girmesi halinde ivazlı; böyle bir külfetin olmaması durumunda da, ivazsız hukuki muamelelerin oluştuğu; genel kabul görmüş tanımına göre, kumarın, tarafların kar etmek veya hoş vakit geçirmek gayesiyle birbirlerine zıt şartlar altında bir edanın yerine getirilmesini taahhüt ettikleri bir akit olduğu; kumar oyununa katılma karşılığında ortaya konan paranın, kumar kazancının elde edildiği anda, mamelekte herhangi bir eksilme olmaksızın ve şahsi bir külfete katlanılmaksızın geri alınması sebebiyle kumarda katlanılan veya ödenen bir bedelden söz edilemeyeceği; Spor Toto, Spor Loto, Milli Piyango gibi Devletçe düzenlenen çekiliş ve müşterek bahislerde, özel sektör firmalarınca satışların artırılması veya reklam amacıyla mal üzerine düzenlenen çekilişlerde bilet veya kolon bedeli ödenmek veya belli miktardaki malın alımı suretiyle çekilişe katılmak suretiyle belli bir külfete katlanılması söz konusu olmasına rağmen, elde edilen kazançların Yasa koyucu tarafından ivazsız intikal kapsamında değerlendirilmesi karşısında, aynı özellikleri taşıyan kumar kazancının da, bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği; davacı tarafından, kumarın belli bir düzeyde maharet, beceri ve teknik bilgiyi gerektirmesi, belli bir bedelin ortaya konması, bu bedelin riske atılması ve emek sarf edilmesi sebebiyle kumar kazancının ivazsız bir intikal sayılamayacağı iddia edilmekte ise de; iddia edilen hususların, veraset ve intikal vergisine tabi tutulan çekiliş ve müşterek bahis oyunlarının ortak özelliği olması sebebiyle, söz konusu iddianın yerinde görülmediği; kumar kazancının ivazsız bir intikal olduğu ve bu nedenle yapılan cezalı tarhiyatta isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle reddeden...” vergi mahkemesi kararını onayarak bu görüşte olduğunu göstermiştir. Dş. 7. D. 15.04.1999 gün ve E. 1998/96, K. 1999/1502, <http://www.danistay.gov.tr/>, Erişim. 10.02.2011.

Ayrıca kaçak da olsa akaryakıt teslimi, mal teslimi olarak katma değer vergisi yükümlülüğü doğmasına yol açacaktır.

► Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arazi veya arsaya malik olmak veya malik gibi tasarruf etmek, emlak vergisinde vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir (EVK.m.3/1, m.13/1). Binanın imar mevzuatına uygun olması şart olmadığından, - uygulamadaki ifadesiyle- kaçak yapılan binalar için de emlak vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu nedenle, kaçak bir bina üzerinde malik gibi tasarrufta bulunan kişi, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirdiğinden vergi yükümlüsü konumundadır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi, diğer bir ifadeyle somut yaşamda gerçekleşen olayın vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak tanımlanan soyut bir düzenlemeyle örtüşmemesi (tipe uygun olayın gerçekleşmemesi) durumunda vergi yükümlülüğü veya sorumluluğu doğmayacaktır. Örneğin, zimmet (TCK.m.247), rüşvet (TCK.m.252), irtikap (TCK.m.250), hırsızlık (TCK.m.141 vd.), yağma (TCK.m.148), dolandırıcılık (TCK.m.157) suçlarının neticesinde bir ekonomik menfaat sağlanmasına rağmen, bu menfaatler Gelir Vergisi Kanunu kapsamına giren gelir türlerinden hiçbiri ile örtüşmediğinden, gelir vergisi yükümlülüğü doğmayacaktır⁷⁰⁶. Benzer şekilde, yalan tanıklık suçu (TCK.m.272) ve suç üstlenme (TCK.m.270) nedeniyle bir menfaat elde edilmesi durumunda, sağlanan bu menfaat gelir türlerinden herhangi birisinin kapsamında yer almadığından vergilendirme yapılması mümkün olamamaktadır.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, bu faaliyetlerin özel vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak gösterilmelerini gerektirdiğinden, bu noktada kıyas yasağı da uygulama alanı bulmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi, yasak faaliyetlerin kıyas yoluyla vergilendirme kapsamına alınmasını engellemektedir. Yasak faaliyetlerde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemişse vergilendirme yapılamamakta, bu konuda vergi idaresinin veya yargı organlarının kıyasa başvurusu mümkün olmamaktadır⁷⁰⁷.

⁷⁰⁶ Bu yönde örnekler için bkz. Turgay, s. 51; Çağan, **Yasak Faaliyetler**, ss. 96-97; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 242.

⁷⁰⁷ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 85.

2. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Gelir Tanımının Yetersizliği

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir kavramı doğrudan tanımlanmamaktadır. Kanun'un 1'inci maddesinde, “*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır.*” şeklinde yer alan hüküm, gelir kavramını bir veri olarak almakta ve yaptığı tanımda bu kavramı açıklamaktan ziyade, kanun kapsamında vergilendirilecek gelir için belli nitelikler aramaktadır⁷⁰⁸. Gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir unsurları (gelir türleri) ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde 7 (yedi) bent halinde sayılmıştır. Geliri tanımlayan teoriler açısından bir değerlendirme yapıldığında ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları açısından kaynak kuramına; diğer kazanç ve iratlar açısından ise, safi artış kuramına⁷⁰⁹ dayanıldığı görülmektedir⁷¹⁰. Malvarlığında meydana gelen bir artışın gelir olarak kabul edilmesi, bu yedi kazanç ve irat türü ile Kanun'a uygun şekilde ilişkilendirilmesine bağlıdır. Diğer kazanç ve iratlar açısından safi artış kuramına dayanıldığı kabul edilmekte birlikte, bu sui generis kategorinin torba bir kategori olduğu ve dolayısıyla ilk altı kazanç türü ile ilişkilendirilemeyen her türlü malvarlığı artışının diğer kazanç ve iratlar kategorisi içinde yer aldığı söylenemez. Diğer kazanç ve iratlar kategorisinin içeriği, kanunilik ilkesi gereği, Gelir Vergisi Kanunu'nda somutlaştırılmış; değer artışı kazançları ve arazi kazançlar olmak üzere iki alt başlık halinde düzenlenmiştir. Gelir türlerinden herhangi birisinin kapsamına dâhil edilemeyen malvarlığı artışlarının vergilendirilmesi mümkün olamamaktadır. Örneğin, zimmet, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık gibi suçların işlenmesi neticesinde

⁷⁰⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 240.

⁷⁰⁹ Kaynak kuramı, belli bir üretim faaliyetine katılma karşılığında elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul etmektedir. Bu çerçevede sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde edilen değerler gelir olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir. Safi artış kuramı ise, belirli bir dönemde satın alma gücünde artış meydana getiren her türlü ekonomik değeri gelir olarak kabul etmektedir. Bu kurama göre, bir kişinin geliri, o kişinin belli bir dönem içinde tükettiği değerler ile o dönemin başında ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır. Dolayısıyla gelirin sürekli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanması zorunlu değildir. Kuramlar konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Nadaroğlu, ss. 341-342; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, ss. 239-240; Aksoy, ss. 324-325.

⁷¹⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 240-241.

malvarlığında artış meydana gelmesine rağmen, gelir türleri ile herhangi bir şekilde ilişkilendirilemeyen bu artışlar, gelir vergisi kapsamına girememektedir⁷¹¹.

4369 Sayılı Kanun’la⁷¹² Gelir Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle, gelirin bir tanımı yapılmıştı. Buna göre, “*Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safı tutarıdır.*” şeklindeki hükümle, gelirin vergilendirilmesi için elde edilmesi yaklaşımından vazgeçilerek, vergilendirilmemesi için açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir düzenleme bulunması yaklaşımı benimsenmiştir. Diğer bir ifadeyle, kaynak kuramı yerine safı artış kuramı kabul edilmiştir⁷¹³. Düzenlemeyle ile ilk altı gelir türüne ilişkin hükümler korunmuş, diğer kazanç ve iratlarla ilgili hüküm, “*Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar*” şekline dönüştürülmüştür. Gerekçede, düzenlemenin, satın alma gücü yaratan her türlü değer akımının vergilendirilmesi sonucunda vergi adaletinin sağlanması, herhangi bir gelirin vergiye tâbi olup olmadığı konusunda vergi idaresi ile yükümlüler ve yargı arasındaki uyuşmazlığa düşme riskinin asgariye indirilmesi ve vergi tabanının genişletilmesi amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik olduğu belirtilmiştir⁷¹⁴. Hatta yapılan değişikliğin, kumar kazancı gibi yasak faaliyetlerin getirisinin gelir olarak vergilendirilmesi olanağını sağlayacağı ifade edilmiştir⁷¹⁵. Ancak kaynağına bakılmaksızın bir gerçek kişinin tüketim harcamaları ile tasarruflarını gelir olarak kabul eden bu düzenleme şiddetli tepkilere sebebiyet vermiş⁷¹⁶; bu tepkilerin sonucu olarak 4444 Sayılı Kanun’la⁷¹⁷ hükümlerin uygulanması ertelenmiş, 4783 Sayılı Kanun’la⁷¹⁸ da hükümler yürürlükten kaldırılmış ve 4369 Sayılı Kanun öncesine (şu an uygulanan sisteme) dönülmüştür.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükmün mali gücü tam anlamıyla kavramaya çalışarak vergi adaletini sağlamaya yönelik amacının

⁷¹¹ Çağan, **Yasak Faaliyetler**, ss. 96-97; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 242.

⁷¹² RG. 29.07.1998 – 23417.

⁷¹³ Semih Öz, ss. 32-33.

⁷¹⁴ Gerekçe için bkz. Semih Öz, s. 33.

⁷¹⁵ Gülsen Güneş, “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin -Harcama- Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri ile Önerilebilecek Sistemler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 172, Ocak 2003, s. 92.

⁷¹⁶ Nadaroğlu, s. 342.

⁷¹⁷ RG. 14.08.1999 – 23786.

⁷¹⁸ RG. 09.01.2003 – 24988.

gerçekleş(tiril)mesi, bir ölçüde hangi gelir yaklaşımının kabul edildiğine bağlıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun kabul ettiği gelir yaklaşımı, bu haliyle, kanunlarla yasaklanan faaliyetlerden elde edilen kazançları tam olarak kavrayamamaktadır. Günlük yaşamda gerçekleşen somut örnekleri incelendiğinde, var olmayan bir gelirin oluşması sonucunu doğuran yasak faaliyetlerden elde edilen kazançların Kanun'un kapsamına girdiği, buna karşılık var olan bir gelirin el değiştirmesi sonucunu doğuran yasak faaliyetlerden elde edilen kazançların kapsam dışı kaldığı görülmektedir. Örneğin, uyuşturucu madde üretip bunu satmaktan kazanç elde edilmesi durumunda ticari kazanç (veya zirai kazanç) hükümlerine göre vergilendirme yapılabilenken, var olan bir gelirin hırsızlık veya rüşvet yoluyla el değiştirmesi durumunda gelir türlerine dâhil edilemeyen bu malvarlığı artışı gelir vergisine tâbi olamamaktadır⁷¹⁹. Dolayısıyla kaynağına bakılmaksızın her türlü malvarlığı artışını gelir olarak kabul eden safi artış kuramının, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine yönelik hükmün etkinliği bakımından daha uygun olduğu söylenebilir⁷²⁰. Elbette ki gelirin tanımına yönelik değişikliğin sadece yasak faaliyetler gerekçe gösterilerek yapılması mümkün ve hatta doğru değildir. Bu konu, bir bütün olarak sistem ve tercih sorunu olup, vergi idaresi ve vergi denetimiyle de doğrudan bağlantılıdır.

⁷¹⁹ Bkz. Demirci, **Suç Fiillerinin Vergilendirilmesi-I**, ss. 87-88. Rüşvet karşılığında elde edilen ekonomik değer vergilendirilebilir gelir olarak kabulünün mümkün olduğu yönünde görüş bulunmakla birlikte (Salih Özel, "Rüşvet ve Vergi İlişkisi", **Yaklaşım**, Sayı: 198, Haziran 2009, s. 16), Gelir Vergisi Kanunu'nda rüşveti kapsayan bir gelir unsuru bulunmadığından, bu görüşe katılma olanağı bulunmamaktadır.

⁷²⁰ Taşdelen, s. 481-482. Alman Vergi Hukuku'nda, gelir türleri bakımından benzer bir kategori bulunmakla birlikte, diğer kazanç ve iratların (sonstige Einkünfte) kapsamı biraz daha farklıdır. Alman Gelir Vergisi Kanunu'nun diğer gelirlere ilişkin hükmü (EStG. § 22-3), gelir türleri ile ilişkilendirilemeyen edimlerden elde edilen kazançları vergilendirmektedir. Bu hüküm, diğer gelir türlerinin kapsamına girmeyen her türlü ekonomik kazanımı içine alan genel bir kural değildir. Hükmün, negatif ve pozitif olmak üzere iki şartı bulunmaktadır. Negatif şart, sözkonusu gelirin diğer altı gelir türü kapsamında yer almaması; pozitif şart ise, belirli bir edim değişimi sonucunda kazanç elde edilmesidir. Kanun'un bu hükmü anlamında edim, ivazlı bir sözleşmenin konusu olabilen ve karşı bir edim öngören her türlü icrai ve ihmali davranışı ifade etmektedir. (Lang, in: Tipke ve Lang, § 9, Rz. 542; Birk, **Steuerrecht**, s. 247). Diğer gelirlere ilişkin hüküm, yargı kararlarında geniş bir şekilde yorumlanmaktadır. Örneğin, bir hayat kadınının kazancı, Alman Federal Mali Mahkeme tarafından bu hüküm kapsamında vergilendirilebilir bir kazanç olarak değerlendirilmiştir. (Horst Rauer, "Die steuerliche und steuerstrafrechtliche Erfassung der Prostituierten", **MDR.**, 3/1982, ss. 180-184; Birk, **Steuerrecht**, s. 248; Blesinger, in: Kühn ve Wedelstädt, s. 105). Aynı şekilde rüşvetten elde edilen kazanç da bu kapsamda yer almaktadır. (Lang, in: Tipke ve Lang, § 9, Rz. 542; Ax, Große ve Melchior, s. 127).

3. Yasak Faaliyetlere İlişkin Düzenlemenin Vergi Muafiyet ve İstisnaları Bakımından Uygulanabilirliği

Vergi muafiyet ve istisnaları, bir vergi yükümlüğünü kişi veya konu bakımından ortadan kaldıran veya azaltan nedenler olarak, geniş anlamda vergiyi doğuran olay kapsamında yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğünü veya sorumluluğunu kaldırmadığını hükme bağladığından, Kanun’da geçen “vergiyi doğuran olay” ifadesinin kapsamına vergi muafiyet ve istisnalarının girip girmediği tartışma konusu olmuştur. Yasak faaliyetleri nedeniyle vergilendirilen kişilerin istisna ve muafiyet gibi vergi kolaylıklarından yararlanmalarının mümkün olduğunu savunan görüş bulunmakla birlikte⁷²¹, doktrinde yasak faaliyetlere vergi kolaylıklarının uygulanamayacağı yönündeki görüş hâkimdir⁷²². Vergi kolaylıklarının uygulanamayacağını savunan görüşe göre, vergi borcunu doğuran unsurlar pozitif ve negatif olarak iki kategoride incelenmekte olup, vergi muafiyet ve istisnaları vergi borcunu negatif anlamda doğuran olay içinde yer almaktadır. Bununla birlikte vergiyi doğuran olayın pozitif ve negatif olarak ayrılması, vergi kolaylıklarının da vergi borcu ilişkisi çerçevesinde değerlendirilmesi gerçeğini değiştirmemekte, bu noktada önem arz etmemektedir. Vergi kolaylıkları, vergi borcunun etkilerini vergi borçlusu (yükümlüsü) yararına geliştirmektedir. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler, vergiyi doğuran olayın vergi borcunu doğuran, hesaplayan ve kaldıran bütün unsurları bakımından uygulama alanı bulmaktadır⁷²³. Buna karşılık yasak faaliyetlere vergi muafiyet ve istisnalarının uygulanıp uygulanmayacağı yönünde değerlendirme yapılırken, diğer bir ifadeyle vergi kolaylıklarına ilişkin hükümlerin anlamlandırılması sürecinde, normun amacı belirleyicidir⁷²⁴. Vergi muafiyet ve istisnaları, vergilendirme kapsamında genel olarak yer almalarına rağmen, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin

⁷²¹ Bu yönde görüş için bkz. Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, ss. 251-252.

⁷²² Bu yönde görüşler için bkz. Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 18; Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 59; Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1320; Lang, in: Tipke ve Lang, § 5 Rz. 94; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40 Rz. 20; Claßen, ss. 162-164; Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 88, 90; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 89.

⁷²³ Claßen, ss. 28-29, 34.

⁷²⁴ Claßen, s. 164; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 89.

hükümlerin bu noktada daraltıcı amaçsal yoruma tâbi tutulması gerekmektedir⁷²⁵. Vergi kolaylıklarının amacı, kamuya yararlı davranışları teşvik etmek veya ödüllendirmektir. Kamu yararı ve yararlılık ilkeleri, yasadışı, ahlâka aykırı veya cezalandırılabilir davranışların teşvik edilmesini kabul etmemektedir⁷²⁶. Yönlendirme ve vergi politikası amaçlı vergi kolaylıklarına ilişkin normların amacı ile kanuna veya ahlâka aykırı faaliyetin bağdaşması mümkün değildir⁷²⁷. Vergi kolaylıklarının her biri vergide eşitlik ilkesini zedelemelerine rağmen, objektif (nesnel) bir sebebin varlığı, bu yöndeki hükümleri anayasaya uygun hale getirmektedir. Yasak faaliyetlerde ise vergi kolaylıklarının uygulanmasını gerektiren objektif bir sebep bulunmamaktadır⁷²⁸. Bu nedenle vergi kolaylıklarına ilişkin hükümlerin yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi aşamasında uygulanması mümkün değildir⁷²⁹.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunda, vergi muafiyet ve istisnalarından yararlanılamayacağını kabul etmek, kanaatimizce, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin amacının gerçekleştirilmesi açısından daha isabetli olacaktır. Vergi muafiyet ve istisnaları, kanuna uygun olarak faaliyette bulunulması durumunda zaten yararlanılabilen vergi kolaylıklarıdır. Kanuna uygun faaliyette bulunmak suretiyle yararlanılabilmesi mümkün olan vergi kolaylığından bu şekilde yararlanma yoluna gitmeden kanunlarla yasaklanmış bir davranış tercih eden kişinin kolaylıktan yararlanabileceğinin kabul edilmesi, hem bu kolaylıklara ilişkin hükümlerin hem de yasak faaliyetlerin vergilendirilmesini öngören Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin amacına aykırı olacaktır⁷³⁰. Örneğin, Gelir Vergisi

⁷²⁵ Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 18; Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1320; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40 Rz. 20.

⁷²⁶ Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1321; Lang, in: Tipke ve Lang, § 5 Rz. 94; Weber, s. 1061.

⁷²⁷ Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 89; Akkaya, **Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım**, ss. 156-157, dn. 27.

⁷²⁸ Claßen, ss. 162-164.

⁷²⁹ Tipke, bu konuda şu saptamayı yapmaktadır: Eğer kanun koyucu yasak faaliyetlerde vergi muafiyet ve istisnalarının uygulanmasını isteseydi, "*Vergi kolaylığını doğuran olayın tamamının veya bir kısmının kanuni bir emre veya yasağa ya da ahlâka aykırı olması, vergi kolaylığının yerine getirilmesine (uygulanmasına) engel değildir.*" şeklinde ifade edilen bir düzenlemeye yer verirdi. (Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1321).

⁷³⁰ Danıştay da bir kararında, Türkiye'de imal edilmediği belirlenen emtianın ihrac edilmiş gibi gösterilmesi nedeniyle bu işten sağlanan kurum kazancından sanayi ürünü ihracatı istisnasının indirilemeyeceği yönünde karar vererek benzer görüşte olduğunu göstermiştir: "...Kurumlar Vergisi Kanununun 8.maddesinin 2573 sayılı Kanunun 3.maddesiyle değişen 6.bendinde; Sanayi ürünü ihrac eden ve yıllık ihracat tutarı 250.000 Amerikan Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirasını aşan imalatçı kurumların bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20 sinin

Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre, bir işyeri açmaksızın veya motorlu araç kullanmaksızın perakende ticaret ile uğraşanlar, esnaf muaflığı kapsamında vergiden muaftır. Esnaf muaflığına ilişkin hükmün amacı, gelirleri basit usulde vergilendirme kapsamında bile düşünülemeyecek ölçüde sınırlı olan ticaret ve sanat erbabını vergi dışı bırakmaktır⁷³¹. Bu kapsamda bir seyyar satıcı, elde ettiği kazançlar üzerinden gelir vergisi ödememektedir. Buna karşılık, seyyar olarak faaliyette bulunduğu tezgâhında bir başkasından aldığı uyuşturucu hapları veya satışı Türk Ceza Kanunu'nun 226'ncı maddesine göre müstehcenlik suçu oluşturan görüntü, yazı veya söz içeren ürünleri satan kişinin, esnaf muaflığından yararlan(dırıl)ması mümkün değildir. Benzer şekilde, ruhsatsız olarak ve gerekli yerlerden izin almadan bir okul öncesi eğitim kurumu işleten kişiye, faaliyetinin tespiti durumunda⁷³², Gelir Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinde düzenlenen "eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası" uygulanamayacaktır. Kıyas anlamına gelmemek kaydıyla, bu yöndeki görüşün kanun koyucu tarafından dolaylı da olsa kabul edildiğini gösteren

kurum kazancından indirileceği, ihraç edildiğinin tevsiki şartıyla ihracatçılara yapılan satışların yıllık ihracat tutarının hesabında ihracat sayılacağı, ihraç ettiği malı imal etmeyen ihracatçı kurumlarda bu istisnanın 1/4 oranında uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Yükümlü şirket 28.1.1985-31.12.1985 vergilendirme dönemi için verilen kurumlar vergisi beyannamesinde ... lira safi kurum kazancı beyan etmiştir. Sanayi ürünleri ihraç ettiği gerekçesiyle yukarıda bahsi geçen Kanun gereğince elde edilen kazanç vergiden müstesna tutulmuştur. Kurumlar Vergisi Kanununun 8/6.maddesinde öngörülen istisnadan yararlanabilmenin ilk koşulu sanayi ürünü ihracının yapıldığını gösteren belgelerin gerçek durumu göstermesidir. Maddenin özünde imal edilmiş bir sanayi ürününün ihracatı olmasından bahsedilmektedir. Oysa yükümlü şirketin 1985 yılı Şubat, Mart, Nisan ve Mayıs dönemleri Katma Değer açısından incelenerek, 30.11.1987 - 4.12.1987 7- 11.12.1987- 20 ve 23.12.1987 tarihli inceleme raporları ve diğer tüm belgelerin incelenmesinden, gümrük çıkış beyannamelerinde imalatçı olarak beyan edilen firmaların imalatçı olmadıkları gibi ihraç edilmiş gösterilen sanayi mallarının Türkiye'de imalatçıları arasında bulunmadığı anlaşılmıştır. Bu durumda malın Türkiye'de imal edilmediğinin saptanması karşısında K.V.Kanununun 8/6 maddesinin uygulanmasına olanak yoktur. / Vergi Usul Kanununun vergi ehliyetini düzenleyen 9.maddesinin 2.fikrası, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunmasının mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu kaldırmıyacağını hükme bağlamıştır. Yükümlü Anonim Şirketin, üreticisi bulunmayan malları ihraç etmiş göstererek T.C.Merkez Bankasından almış olduğu vergi iadelerinin alt firmalarla yapılan özel sözleşmeler gereği alt firmalara aktarıldığı öne sürülmekte ise de alt firmalar nezdinde yapılan inceleme ve araştırmalar sonucu defterlerine kaydedilmediği saptanmıştır. Kaldı ki bu firmaların gerçekte sözü edilen malları imal etmedikleri gibi, aldıklarını öne sürdükleri firmaların çoğunluğunda adreslerinde bulunamaması veya naylon fatura düzenleyicisi olmaları karşısında, yükümlü şirketçe alınan vergi iadelerinin haksız kazanç olduğu kanaatine varılarak, bu gelirin vergiyi doğuran bir olay olduğu sonucuna varılmıştır..." Dş. 4. D. 22.11.1989 gün ve E. 1988/5272, K. 1989/4044, www.danistay.gov.tr, Erişim. 12.02.2011.

⁷³¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 281.

⁷³² Tespit edilen bu fiil aynı zamanda suç teşkil etmektedir: "Kanuna aykırı olarak eğitim kurumu açanlara, bunları çalıştıranlara ve bu kurumlarda kanuna aykırı olarak açıldığını bildiği halde öğretmenlik yapanlara, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası verilir." (TCK.m.263).

bir örneğe, Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde rastlanmaktadır. Madde hükmü, gayrimenkul sermaye iratlarında konut kirası istisnasını düzenlemekte; binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hâsılâtın belirli bir miktarını (2012 yılı için 3.000 TL.) istisna olarak vergi dışı bırakmaktadır. Buna karşılık aynı maddede, istisna haddi üzerinde bir hâsılât elde eden ancak bu haddi aşan kısmı beyan etmeyen veya eksik beyan eden kişinin istisnadan yararlanamayacağı belirtilmektedir. Bu hükümle kanun koyucu, aslında istisnadan yararlanabilecek kişinin vergi yükümlülüğüne aykırı hareket edip, istisna edilen miktarın üzerindeki kira gelirini beyan etmemesi veya eksik beyan etmesi durumunda, istisnadan yararlanamayacağını açıkça düzenlemektedir. Görüldüğü üzere kanun koyucu, bu istisnadan yararlanılması için kanuna uygun davranılmasını şart koşmakta, yükümlülüklerin kanuna uygun şekilde yerine getirilmediğinin tespit edilmesi durumunda vergi kolaylığından yararlanmayı engellemektedir. Bu düzenlemenin bulunmaması durumunda, istisna sınırı üzerinde kira geliri elde eden ve buna ilişkin beyannamesini verip vergisini ödeyen yükümlüler ile istisna sınırını aşan gelirlerinin beyannamesini vermeyen yükümlüler aynı kefiye konulmuş olacaktır ki bu durum, vergide eşitlik ilkesine aykırı olacaktır. Düzenleme bu haliyle, kanun koyucunun, yükümlülüklerini yerine getiren kişiler ile getirmeyen kişiler arasında vergi kolaylığından yararlanma noktasında farklılık bulunması gerektiği ve kanuna aykırı davrananın kolaylıktan yararlanmak suretiyle ödüllendirilemeyeceği yönündeki tercihinin ortaya koymaktadır. Bu tercihin, vergiyi doğuran olay oluşturan diğer yasak faaliyetler açısından uygulanmamasını gerektirecek objektif ve haklı hiçbir gerekçe bulunmamaktadır.

4. Yasak Faaliyetlere İlişkin Düzenlemenin Bağımsız Bir Vergiyi Doğuran Olay Oluşturup Oluşturmadığı

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının yükümlülüğü ve sorumluluğu ortadan kaldırmadığına yönelik hükümde, vergiyi doğuran olayın somut maddi olay boyutu kastedilmektedir⁷³³. Vergi kanunlarında soyut olarak ifade edilen vergiyi doğuran olay tanımına uygun bir şekilde günlük yaşamda gerçekleşen eylem

⁷³³ Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 16.

ve işlemlerin kanunlarla yasaklanmış olması, vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. Bu noktada hükmün, tek başına yükümlülük doğuran bağımsız bir norm olarak mı, yoksa özel vergi kanunlarında açıkça belirtilen soyut vergiyi doğuran olaylara bağlı fer'i bir norm olarak mı kabul edileceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Hükmün içeriğinin incelenmesinden, Vergi Usul Kanunu'nun 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında geçen “vergiyi doğuran olay” kavramının bağımsız olmadığı, maddi vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak gösterilen işlem şekillerinin gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak uygulanan bağımlı bir kavram olduğu görülmektedir. Bu noktada yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler, bağımsız bir vergiyi doğuran olay öngörmemektedir⁷³⁴. Bu hükümler, ek bir vergiyi doğuran olay yaratmamakta, sadece vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış veya ahlâka aykırı olmasını vergilendirme açısından görmezden gelmektedir⁷³⁵.

Hareket noktası vergiyi doğuran olay olarak alındığında, yasak faaliyetlere ilişkin düzenlemelerin, vergiyi doğuran olay açısından iki anlamı bulunduğu söylenebilir: Birincisi; kanunlarda özel olarak gösterilen vergiyi doğuran olaylar, vergi yükümlülerinin yasak davranışlarına ilke olarak uygulanacaktır. İkincisi; vergi yükümlüsünün davranışlarının yasak olması gerekçe gösterilerek vergiyi doğuran olayın sınırlandırılması mümkün değildir⁷³⁶. Bu çerçevede bir genelev işletmesinin kazancı, temelinde yatan işlem ahlâka aykırı-hükümsüz olmasına rağmen, ticari kazanç elde etme durumu gerçekleştiği için gelir vergisine tâbi tutulmaktadır⁷³⁷. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğinin tespit edilmesi durumunda ise, kanuna veya ahlâka aykırılık, vergi hukukunun ilgi ve uygulama alanı dışında kalacaktır.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükmün uygulanması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olduğundan, hükmün Vergi Usul Kanunu sistematikteki yeri (VUK.m.9/2) eleştiriye açıktır. Vergi alacağının doğumunu düzenleyen genel madde 19'uncu madde olduğundan, yasak faaliyetlerin

⁷³⁴ Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 34; Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1321; Claßen, s. 33; Hoffmann, in: Koch ve Scholtz, § 40 Rz. 2; Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 75, 90.

⁷³⁵ Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40 Rz. 3; Hoffmann, in: Koch ve Scholtz, § 40 Rz. 2; Weber, s. 1061.

⁷³⁶ Claßen, s. 33.

⁷³⁷ Ax, Große ve Melchior, s. 127. Ayrıca bkz. Peter Selmer, “Versteuerung von Einkünften aus einem Bordell”, **JuS.**, 1997, s. 83.

de bu hükümle birlikte düzenlenmesi daha uygun olacaktır. Mantıksal olarak öncelikle vergiyi doğuran olayın ne olduğu, sonrasında ise bunun kanunlarla yasaklanmış olmasının yükümlülüğe bir etkisinin bulunmadığı düzenlenmelidir. Genel kuraldan önce o kurala bağlı fer'i bir kuralın düzenlenmiş olması sistematik açıdan doğru değildir.

D. Yasak Faaliyetler İçin Yapılan Giderlerin Dikkate Alınıp Alınamayacağı

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin Türk-Alman Hukuku'nda yer alan hükümler, yasak faaliyetlerle bağlantılı olan giderlerin (harcamaların) işletme gideri veya tanıtım (propaganda) gideri olarak dikkate alınıp vergi matrahından indirilip indirilemeyeceği konusunda bir belirleme yapmamaktadır. Buna karşılık, bu hükümlerin, kanuna ve ahlâka aykırı davranışlarla bağlantılı giderlerin indirilebilirliğini (Abzugsfähigkeit) açık bir şekilde reddettiği de söylenemez. Yargı kararlarından ve doktrinde yer alan görüşlerden hareketle bu noktada çeşitli değerlendirmeler yapılması mümkündür.

Yasak faaliyetlerle ilgili yapılan giderlerin matrahtan indirim konusu yapılabilirliği ile ilgili tespiti gereken öncelikli konu, giderlere ilişkin hükümler ile vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin hükümlerin aynı kategoride değerlendirilemeyeceğidir. Kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesine yönelik uygulama, mali gücün tam olarak ortaya çıkarılmasına yönelik olup, uygulamanın muafiyet ve istisna gibi bir vergi kolaylığı oluşturduğu söylenemez⁷³⁸. Mali güçten sapma olarak görülebilecek vergi muafiyet ve istisnalarının⁷³⁹ aksine, kazancın elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi vergilendirmede ölçüt olarak alınacak mali gücün net olarak tespitine olanak sağlamaktadır⁷⁴⁰. Teşvik etmeme ve ödüllendirmeme gibi gerekçelerle, vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin hükümlerin yasak faaliyetler açısından

⁷³⁸ Bu yönde görüş için bkz. Tipke, **Steuerrechtsordnung-I**, s. 59.

⁷³⁹ Vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin hükümlerin mali güç ve vergi adaleti ilkeleriyle çatıştığı yönünde görüş için bkz. Aliefendioğlu, **Vergilemenin Sınırları**, s. 76; Aliefendioğlu, **Yasallık ve Adalet**, ss. 239-240.

⁷⁴⁰ Birk, **Gleichheit und Gesetzmaßigkeit**, ss. 215-217.

uygulanamayacağına yönelik yorumun, giderlerin indirilmesi konusunda bir argüman olarak ileri sürülmesi mümkün değildir⁷⁴¹.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler, kanuna veya ahlâka aykırılık sonucunda artan ekonomik mali gücün dikkate alınması suretiyle vergilendirme yapılmasını gerektirmektedir. Gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi sonucu oluşan net (saf) gelirin vergilendirmeye esas alınması, mali güç ilkesine denk gelmektedir. Kazancın elde edilmesi için yapılan giderler, vergi yükümlüsünün malvarlığında artık yer olmadığından, mali gücü azaltmaktadır. Bu nedenle, kanuna veya ahlâka aykırı faaliyetler yoluyla ekonomik mali güçte artış meydana gelmesi, bunun için yapılan giderlerin de dikkate alınmasını gerektirmektedir⁷⁴². Yasak faaliyetler için yapılan giderlerin indirilmesine ilişkin hükmün tüm yükümlüler açısından uygulanması, aynı hukukî durumda bulunanların kanunlar karşısında eşit olmasını ifade eden vergide (yatay) eşitlik ilkesinin bir gereği kabul edildiğinden, aksi yönde yorum, eşitlik ilkesine de aykırı olacaktır⁷⁴³. Kanun, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi kaydıyla, kanuna uygun eylem ve işlemler ile kanuna veya ahlâka aykırı eylem ve işlemler arasında fark gözetmediğinden⁷⁴⁴, kanuna ve ahlâka aykırılık sonucunda oluşan gelirin elde edilmesi aşamasında yapılan giderlerin indirilmesine izin verilmemesi, eşitlik ilkesine aykırı bir uygulama olacaktır. Ayrıca, “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” (VUK.m.3) hükmünde yer verilen ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayların gerçek ekonomik sonucunun dikkate alınması suretiyle vergilendirme yapılmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla yasak faaliyetlerden ekonomik sonuç elde etmek amacıyla yapılan giderlerin indirilebileceğinin kabul edilmesi, bu faaliyetlerin gerçek

⁷⁴¹ Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 34.

⁷⁴² Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1322; Claßen, s. 78; Hoffmann, in: Koch ve Scholtz, § 40 Rz. 2; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 40 Rz. 15; Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 78; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 89.

⁷⁴³ Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, ss. 77-78.

⁷⁴⁴ Bu noktada vergi hukukunun nötr (tarafsız) bir duruşa sahip olduğu söylenmelidir (Wertneutralität der Besteuerung). Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Thomas Würtenberger, “Über ‘Wertfreiheit’ und ‘Einheit der Rechtsordnung’ im Steuerrecht”, **FR.**, 1966, s. 20 vd.; Achim Voss, “Zur Wertfreiheit des Steuerrechts”, **FR.**, 1967, ss. 361-363. Bu nedenle, vergilendirilebilir yaşam olaylarını bir bütün halinde tarafsız olarak ele alan vergi hukukunda, yasak faaliyetler için yapılan giderlerin de benzer bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. (Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, ss. 78-79).

mahiyetinin esas alınmasını gerektiren ekonomik yaklaşım ilkesine de uygun bir yorum olacaktır.

Yasak faaliyetlerle ilgili yapılan giderlerin indirilebilirliği, Türk Vergi Hukuku doktrini ve uygulamasında çok tartışılmış bir konu değildir. Doktrinde bu yönde kabul edilen genel görüş, indirimlerin Kanun kapsamında yer almak ve belgelenmiş olmak kaydıyla⁷⁴⁵ mümkün olduğu yönündedir⁷⁴⁶. Yargı kararlarında ise fazla sayıda olmamakla birlikte⁷⁴⁷, yasak faaliyetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin indirilebilirliği ile ilgili bazı değerlendirmelere rastlanmaktadır. Danıştay bir kararında, hakkında tefecilik yaptığı yönünde tespit yapılan bir kişinin gelir vergisi matrahı belirlenirken, gider vergisinin (BSMV) vergi matrahından indirilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 6'ncı bendinde yer alan ve işletme ile ilgili gider vergilerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceğini düzenleyen hükümden hareketle, yasaklanmış bir faaliyet olan tefecilikten sağlanan hâsılatın gider vergisinin indirilmesi kabul edilmiştir⁷⁴⁸. Türk Hukuku'nun aksine Alman Vergi Hukuku'nda konu daha fazla ele alınmakta ve değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, kaçakçılık oluşturan işlemler için yapılan giderler, genelev giderleri, kaçak çalışan bir kişinin bu

⁷⁴⁵ Uygulamada yasak faaliyetler için yükümlülük kaydı tesis edilmemesi, defter ve kayıt düzenine uyulmaması gibi nedenlerle giderlerin ispatının pek mümkün olmadığı söylenebilir.

⁷⁴⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 275; Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 89. Akkaya, **Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım**, s. 156, dn. 27. Ayrıca bkz. Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 251.

⁷⁴⁷ Türkiye'de etkin bir vergi denetim sisteminin bulunmaması, yasak faaliyetlerin tespit edilmesini ve vergilendirilmesini güçleştiren bir faktördür. Yasak faaliyetlerle mücadelede vergilendirmenin etkin bir araç olarak kullanılamaması nedeniyle, yargıya taşınması muhtemel sorunlar ortaya çıkarılamamakta ve bu yönde bir içtihat oluşması pek mümkün olamamaktadır.

⁷⁴⁸ “*Toptan halı ticareti faaliyeti yanında ikrazatçılık da yaptığı nedeniyle mükellef adına 1982 takvim yılı için salınan gelir ve mali denge vergileriyle kesilen kaçakçılık cezasını aynen onayan Vergi Mahkemesi kararının mükellef tarafından bozulması istenilmektedir. Yükümlünün 1982 takvim yılında ikrazatçılık faaliyetinde bulunup faiz geliri elde ettiği yolundaki Vergi Mahkemesi kararında herhangi bir isabetsizlik görülmemekte ise de; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40.maddesinin 6.bendinde, safi ticari kazancın tesbit edilmesi için işletme ile ilgili olmak üzere gider vergilerinin matrahtan indirileceği belirtilmiş olup, olayda da mükellef adına aynı dönem için ikrazatçılık faaliyeti dolayısıyla yapılan gider vergisi tarhiyatının yargı kararlarıyla onanmak suretiyle kesinleştiği anlaşıldığından söz konusu gider vergisinin gelir vergisi matrahından indirilmesi gerekirken Vergi Mahkemesince tarhiyatın aynen onanmasında isabet görülmemiştir. Açıklanan nedenle temyize konu Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49.maddesinin 2.bendi uyarınca dava konusu tarh işleminin gider vergisinin matrahtan indirilmemesinden doğan farka ilişkin kısmının iptaline; davanın yasal dayanaktan yoksun diğer kısmının ise reddine karar verildi.” Dş. 3. D. 06.10.1986 gün ve E. 1986/1565, K. 1986/1895, (www.danistay.gov.tr, Erişim. 12.01.2011). Benzer yönde bir karar için bkz. Dş. 3. D. 19.06.1986 gün ve E. 1986/597, K. 1986/1568, www.danistay.gov.tr, Erişim. 12.01.2011.*

faaliyeti için yaptığı giderler, çalıntı malları satan kişinin bu malları almak için hırsıza yaptığı ödemeler, sahte para üretimi için yapılan giderler, kazancın elde edilmesi için yapılan giderler olarak vergi matrahından indirilebilmektedir⁷⁴⁹. Benzer şekilde, kanuna aykırı kurtaj için kullanılan alet ve ilaç giderleri⁷⁵⁰ ile kanuna aykırı yapılan döviz işlemlerinde döviz alım bedellerinin⁷⁵¹ faaliyet gideri olarak değerlendirilmesi mümkündür.

Faaliyetin gerçekleştirilmesi için gerekli olmak ve kanunda açıkça gider kabul edilmeyen durumlar arasında bulunmamak kaydıyla yasak faaliyetle ilgili yapılan giderlerin matrahtan indirilebilmesi kanaatimizce de mümkündür. Yasak faaliyetlerle ilgili hükümler, tek taraflı hükümler olmayıp hem gelirleri hem giderleri kapsamaktadır⁷⁵². Bu hükümlerin amacı, gerçekleşen mali gücün gerçek niteliğinin ortaya çıkarılması ve bu şekilde vergilendirme yapılmasıdır. Yasak faaliyetin gerçekleşmesi için yapılan giderler vergilendirmenin yapılacağı an itibariyle vergi yükümlüsünün ekonomik mali gücü kapsamında yer almamaktadır. Bu nedenle, yapılan giderlerin dikkate alınması mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun bir uygulama olacaktır. Örneğin, izinsiz haşhaş veya Hint kenevirini ekip bunu satan kişinin kazancı zirai kazanç olarak gelir vergisi kapsamında yer almaktadır. Kişinin bu Hint kenevirini ekip biçmek için zirai yaşamın bir gereği olarak yapması zorunlu olan giderlerin dikkate alınması gerekmektedir⁷⁵³. Bu haşhaştan uyuşturucu madde üretilip satmak suretiyle kazanç elde eden kişinin ticari kazancından ise, bu haşhaşları almak için ödediği bedeller de gider olarak dikkate alınabilir⁷⁵⁴. Benzer şekilde, Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde belge basmak kaçakçılık suçu oluşturmakla birlikte (VUK.m.359-c), matbaa işletmesinin bu belgeleri basmak için makine, kâğıt, işgücü vs. şeklinde yaptığı zorunlu giderler, vergilendirme yapılırken

⁷⁴⁹ Örnekler için bkz. Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 35; Hoffmann, in: Koch ve Scholtz, § 40 Rz. 4. Bu örneklerin eleştirisi için bkz. Voss, ss. 362-363.

⁷⁵⁰ Örnek için bkz. Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 79. Ayrıca bkz. Würtenberger, s. 25.

⁷⁵¹ Bu yönde bkz. BFH. 04.10.1956, BStBl. III 1956, s. 336.

⁷⁵² Lang, in: Tipke/Lang, § 5 Rz. 93.

⁷⁵³ Bu giderin Gelir Vergisi Kanunu'nun 57'nci maddesinde, işletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler veya zirai kazancın elde edilmesi veya idamesi için yapılan (genel mahiyetteki) giderler kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

⁷⁵⁴ Bu giderin de ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. (GVK.m.40/1).

takdir edilen kazançtan gider olarak indirilmelidir. Aynı gerekçelerle örnekleri çoğaltmak mümkündür.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi için yapılan giderlerin indirilebilirliği ile ilgili değinilmesi gereken diğer bir nokta, faaliyetin kendisinin değil faaliyet için yapılan giderlerin kanunlara aykırı olması durumudur. Türk Vergi Hukuku'nda yasaklanmamış bir faaliyetin gerçekleştirilmesi esnasında yasaklanmış bir davranış nedeniyle yüklenilen giderlerin indirilip indirilemeyeceği ile ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır⁷⁵⁵. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu, her türlü para cezası, vergi cezaları ile işletme sahibinin suçlarından doğan tazminatların indirim konusu yapılamayacağını düzenlemekle birlikte (GVK.m.41/6, KVK.m.11/1-d)⁷⁵⁶, suç oluşturan ödemelerle ilgili bir belirleme yapmamaktadır. Konuyla ilgili belirleme, 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne⁷⁵⁷ bu konuda ekleme yapan 3 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde⁷⁵⁸ yer almaktadır. Buna göre, *“Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanununun 252 nci maddesinde suç olarak*

⁷⁵⁵ Buna karşılık Alman Vergi Hukuku'nda, parasal bir menfaatin, bir ceza kanununda veya diğer bir kanunda cezayı gerektiren hukuka aykırı bir davranış oluşturmaması durumunda, bu parasal menfaatle bağlantılı harcamaların gider olarak değerlendirilemeyeceği yönünde açık bir düzenleme bulunmaktadır (EStG. § 4/5-10). Bu yönde açık düzenleme, Alman Gelir Vergisi Kanunu'na, 1995 yılında yapılan bir değişiklikle eklenmiştir. Bu değişiklikten önceki dönemde, özellikle bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için verilen rüşvetin gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı örneğinden hareketle, çeşitli tartışmalar yapılmaktaydı. Hatta rüşvetin işletme giderleri içinde yer aldığı ve matrahtan indirilebileceği kabul edilmekteydi. Bu yönde görüş için bkz. Claßen, s. 126. Ancak yapılan bu düzenleme sonucunda, bu tür suç sayılan fiiller nedeniyle yapılan giderlerin matrahtan indirilmesi yolu kapatılmıştır. Bu tür ödemelerin gelir vergisi açısından gider olarak değerlendirilemeyeceği yönünde bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 9, Rz. 299; Joachim Stapf, “Steuerliche Folgen der Zuwendung korrumpierender Vorteile ab 1999”, **DB.**, 2000, ss. 1092-1100; Sebastian Bürger, “Bestechungsgelder im privaten Wirtschaftsverkehr – doch noch steuerlich abzugsfähig?”, **DStR.**, 2003, ss. 1421-1426. Amerikan Hukuku'nda da bu tür ödemelerin gider olarak kabul edilmediği yönünde bkz. W. Reiner Kroll, “Die Behandlung illegalen Einkommens im Einkommensteuerrecht der USA”, **StuW.**, 1984, s. 262.

⁷⁵⁶ Para ve vergi cezalarının vergi matrahından indirilmesi mümkün olmamakla birlikte, bu cezaların yargılama konusu yapılması durumunda, savunmayı yapan avukata yapılan ödemeler işletme gideri sayılıp vergi matrahından indirilebilmektedir. Avukata yapılan ödemelerin gider niteliği ile ilgili olarak bkz. Yusuf Kıldıç, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, s. 60. Alman Hukuku'nda da yasak faaliyetlerin savunmasını üstlenen avukata yapılan ödemelerin matrahtan indirilebileceği kabul edilmektedir. Bkz. Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 62; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40 Rz. 18; Rolf Mittelbach, “Steuerliche Behandlung der Aufwendungen wegen einer unerlaubten Handlung”, **DStZ.**, 1967, ss. 333-336.

⁷⁵⁷ RG. 03.04.2007 – 26482.

⁷⁵⁸ RG. 20.11.2008 – 27060.

tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.”. Tebliğin bu düzenlemesine göre, yasaklanmış bir fiil nedeniyle yüklenilen giderlerin işletme gideri olarak dikkate alınarak gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir. Bu çerçevede rüşvet, işletmenin faaliyetlerinin devamı için yapılmış olsa bile gider olarak dikkate alınmamaktadır⁷⁵⁹. Kanun’da bu yönde açık bir belirleme olmadığı, dolayısıyla rüşvetin gider olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüş bulunmakla birlikte⁷⁶⁰, kanaatimizce bu tür ödemeleri gider olarak kabul etmeyen görüşü⁷⁶¹ benimsemek daha isabetli bir yaklaşım olacaktır. Yasak faaliyet için yapılan giderlerin dikkate alınması, bu giderlerin kanunlarla yasaklanmamış olmasına bağlıdır⁷⁶². Vergi kanunlarında bu yönde açık bir hüküm bulunmaması, bu tür giderleri hukuka uygun (matrahtan indirilmeye değer) hale getirmemektedir. Kaldı ki bu tür giderlerin işletmenin faaliyetinin devamı için gerekli ve zorunlu olduğunu söylemek de mümkün değildir. İşletmenin bir iş yaptırmak için rüşvet vermeden, bir ihale almak için rakip firmaya bir bedel ödemedi⁷⁶³ de hukuka uygun yollarla faaliyetini sürdürmesi mümkündür. Aksi yönde yorum, bir hukuk dalında yasaklanmış bir fiilin vergi hukukunda tanınması anlamına da geleceğinden hukuk düzeninin birliği ilkesini zedeleyen bir durum ortaya çıkacaktır⁷⁶⁴. Yorum farklılıklarını gidermek adına, kanunilik ilkesinin sıkı bir

⁷⁵⁹ Rüşvetin gider niteliğiyle ilgili spesifik değerlendirmeler için bkz. Wolfgang Joecks, “Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder – Korruptionsbekämpfung durch Steuerrecht”, **DStR.**, 1997, ss. 1025-1032; Özel, **Rüşvet ve Vergi İlişkisi**, s. 11-16; Seviğ, “Rüşvet Giderleştirilebilir mi?”, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=111545&YZR_KOD=157 Erişim. 05.12.2008; Kıldış, **Giderler ve İndirimler**, s. 101.

⁷⁶⁰ Bu yönde görüş için bkz. Özel, **Rüşvet ve Vergi İlişkisi**, s. 16.

⁷⁶¹ Bu yönde görüş için bkz. Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1322; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 275. Danıştay da gayri meşru ödemelerin kanunen korunmasının mümkün olmadığı gerekçeleriyle, bu görüşte olduğunu göstermektedir. Dş. 4. D. 10.02.1970 gün ve E. 1968/4311, K. 1970/185; Dş. 13. D. 13.11.1979 gün ve E. 1979/1084, K. 1979/3424, (Kararlar için bkz. Özel, **Rüşvet ve Vergi İlişkisi**, s. 16, dn. 4). Bir kararında ise, bir firmanın rakip firmaya bir ihale için ödediği bedeli gider olarak kabul etmemiştir. Dş. 4. D. Tarih yok, E. 1968/5226, K. 1972/4521, (Karar için bkz. Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 85, dn. 117).

⁷⁶² Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1322.

⁷⁶³ İhale için rakip kişilere ödenen paralar gider olarak dikkate alınmazken, bu tür ödemeleri alanlar için arızı kazanç olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini belirtmek gerekmektedir (GVK.m.82/1-2).

⁷⁶⁴ İhaleye katılma/katılmama karşılığında ödenen bedellerin gider olarak dikkate alınması durumunda kamu hukukunun bütünlüğüne aykırı bir durumun ortaya çıkacağı yönünde görüş için bkz. Ahmet Ak, “İhale, Arttırma ve Eksiltmelere İştirak Edilmemesi Karşılığında Yapılan

şekilde uygulandığı vergi hukukunda, kanunlarla yasaklanmış, hürriyeti bağlayıcı veya para cezasını gerektiren bir fiil nedeniyle yüklenilmiş giderlerin vergi matrahından indirilemeyeceğine yönelik bir hükmün Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmesi uygun olacaktır. Bu yönde bir hükmün Kanun'a eklenmesi, Kanun'da yer almayan bir düzenlemenin hiyerarşik olarak alt norm özelliği taşıyan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılmış olduğu yönündeki eleştirileri de bertaraf edecektir.

V. HUKUK DÜZENİNİN BİRLİĞİ BAĞLAMINDA YASAK FAALİYETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

A. Genel Açıklama

Yasak faaliyetlere ilişkin hüküm, bir davranışın diğer bir hukuk dalında kanuna veya ahlâka aykırı olarak nitelendirilmesinin, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi kaydıyla vergilendirmeye engel olmadığı yönünde bir düzenleme içermektedir. Bu haliyle hüküm, diğer bir hukuk dalı tarafından tasvip edilmeyen (uygun bulunmayan) bir yaşam olayı hakkında uygulanmaktadır. Bu tasvip edilmeme durumu, cezalandırılabilir davranışlar açısından yargısal yaptırım, ahlâka aykırı davranışlar için arzulanan sonucun kabul edilmemesi (hükümsüzlüğü) şeklinde ortaya çıkabilmektedir⁷⁶⁵.

Medeni hukuk, ceza hukuku ve vergi hukuku, Devletin genel hukukî düzeninin bölümleri (parçaları) konumundadır. Kanun koyucu, acaba bu genel hukukî düzenin bölümlerini diğer bölümlerin değerlendirmelerini dikkate almaksızın düzenleyebilir mi? Kanun koyucu hukukun diğer bölümlerinde yer alan değerlendirmeleri bir kenara bırakıp, hukukî kavramların göreceli olmasından hareketle bir yükümlendirme yapabilir mi? Bu soruların cevabı, hukuk düzeninin

Ödemelerin Vergi Hukuku Açısından Hasılat ve Gider Niteliği", **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, Temmuz 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2611>. Erişim.24.01.2011.

⁷⁶⁵ Claßen, s. 53.

birliği-hukuk birliği (Einheit der Rechtsordnung)⁷⁶⁶ kavramı ile bağlantı kurulmak suretiyle verilmektedir⁷⁶⁷.

Hukuk düzeninin birliği, hukuk dalları arasında sistemli bir ilişkinin geçerli olması anlamına gelmektedir⁷⁶⁸. Kanun koyucu, belirli bir hukuk dalının temel değerlerini saptarken, hukuk düzeninin diğer dallarını da dikkate almak zorundadır⁷⁶⁹. Gerek kamu hukuku ve gerek özel hukuku oluşturan hukuk dalları, birbirinden tamamen bağımsız, systemsiz, adeta “biçimsiz bir konglomera” gibi değildir⁷⁷⁰. Hukuk, toplum hayatında kişilerin birbirleriyle ve toplumla olan ilişkilerini düzenleyen ve uyulması kamu gücü ile desteklenmiş kurallar bütünü olarak tanımlandığına göre⁷⁷¹, bu kurallar arasında sistematik bir birlik bulunmalıdır. Düzeni sağlamaya çalışan hukuk kuralları arasında çelişkiler bulunması, hukuk düzeninin birliğini zedeleyebilecektir. Eğer vergi hukuku, diğer bir hukuk dalının dikkate alınması gereken temel değerlerini göz ardı ederek düzenleme yapıyorsa, hukuk düzeninin birliğine aykırı bir durum ortaya çıkabilecektir⁷⁷².

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümler, bu faaliyetlere diğer hukuk dallarında bağlanan sonuçlar dikkate alınmadan vergilendirme yapılmasını gerektirdiğinden, bu hükümlerin hukuk düzeninin birliğini ihlâl edip etmediği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu soruya vergi hukukunun diğer hukuk dallarıyla spesifik ilişkisi dikkate alınmak suretiyle cevap verilmesi mümkün olmakla birlikte, kanaatimizce, vergi hukukunun bağımsızlığından hareketle bir çıkış noktası aranmalıdır. Vergi hukuku da hukuk düzeninin bir parçası olup, hukuk düzeninin çok yönlü genel görünümüne katkıda bulunmakta; vergilendirmenin amaçları, vergi hukukunun kendi değerlendirme ölçütlerini kendisinin belirlemesini gerekli kılmaktadır. Vergi hukuku diğer hukuk dallarının yanında onlarla eşit bir şekilde yer almaktadır⁷⁷³. Bu nedenle, doktrinde, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin

⁷⁶⁶ Kavramla ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Eckhardt, s. 80 vd.

⁷⁶⁷ Claßen, s. 53. Bu konuda ayrıntılı bir değerlendirme için bkz. Fischer, in: Hübschmann, Hepp ve Spitaler, § 40 Rz. 19 vd.

⁷⁶⁸ Claßen, s. 54.

⁷⁶⁹ Lang, in: Tipke ve Lang, § 1 Rz. 29.

⁷⁷⁰ Nitelendirme için bkz. Eckhardt, s. 81.

⁷⁷¹ Tanım için bkz. Bilge, s. 13.

⁷⁷² Lang, in: Tipke ve Lang, § 1 Rz. 31.

⁷⁷³ Lang, in: Tipke ve Lang, § 1 Rz. 29; Hoffmann, in: Koch ve Scholtz, § 40 Rz. 2. Vergi hukukunun bağımsızlığı konusunda ayrıca bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, ss. 2-4; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 11; Karakoç, **Genel Vergi**, ss. 68-70; Oktar, s. 26-27. Vergi hukuku-idare hukuku

hükümlerin hukuk birliğini zedelediği genel olarak kabul edilmektedir⁷⁷⁴. Hukuk birliğini zedelemek bir yana bu düzenlemeler, vergi yükü suretiyle hukuk birliğini korumakta ve desteklemektedir. Kanuna veya ahlâka aykırı yollarla edinilen kazançların ve servetlerin vergi dışı bırakılması durumunda vergi hukuku, kanuna veya ahlâka aykırılıkları koruyan veya teşvik eden bir hukuk dalı haline gelecektir⁷⁷⁵. Vergilendirmenin mali güce göre yapılmasını gerektiren spesifik vergi hukuku ilkesi, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinde ceza hukuku ve özel hukukun değerlendirmelerini görmezden gelmekte ve özel hukuk kurallarıyla izin verilmeyen veya ceza hukuku kurallarına aykırı olan faaliyetlerin vergilendirilmesini gerektirmektedir⁷⁷⁶.

Yasak faaliyetleri vergilendirme kapsamına alan hükümlerin, hukuk düzeninin birliğini zedelediği kabul edilmekle birlikte, bu hükümlerin ceza hukuku, idare hukuku ve medeni hukuk özelinde özel hukuk kuralları ile birlikte ele alınması ve bu noktada daha somut değerlendirmelerin yapılması mümkündür. Yapılacak olan bu değerlendirmeler, bu hükümlerin gerekliliğine, vergi hukukunun diğer hukuk dallarıyla olan ilişkisine ve bağımsızlığına işaret etmesi bakımından önem arz etmektedir.

B. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesi ve Ceza Hukuku

1. Suçlar Bakımından

Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının yükümlülüğü ve sorumluluğu kaldırmayacağına yönelik hüküm, vergiyi doğuran olayın Türk Ceza Kanunu veya ceza içeren kanunlarda suç olarak kabul edilen bir eylem sonucunda gerçekleşmesi durumunda bile vergilendirme yapılmasını gerektirmektedir. Suç fiilleri sonucunda vergilendirme, ceza hukukuna ilişkin yaptırımlardan bağımsız

ilişkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Günther Felix, “Steuerrecht und Verwaltungsrecht”, **FS. für Armin Spitaler**, Köln, 1958, ss. 135-161.

⁷⁷⁴ Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1320; Lang, in: Tipke ve Lang, § 5 Rz. 92; Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40 Rz. 5; Hoffmann, in: Koch ve Scholtz, § 40 Rz. 2; Koenig, in: Pahlke ve Koenig, § 40 Rz. 4. Suç sayılan fiillerin vergilendirilmesinin kamu hukukunun bütünlüğünü bozacağı yönünde aksi görüş için bkz. Ak, www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2611. Erişim. 24.01.2011.

⁷⁷⁵ Tipke, **Steuerrechtsordnung-III**, s. 1320; Lang, in: Tipke ve Lang, § 5 Rz. 92.

⁷⁷⁶ Vogel, s. 2987.

olarak yapılmaktadır. Bu noktada, hukuk düzeninin birliği açısından önem arz eden konu, ceza hukuku yaptırım sisteminin vergi hukukunun da dikkate alması gereken bir hukukî ilke üzerine inşa edilip edilmediğinin tespit edilmesidir.

Türk Ceza Kanunu'nun 45'inci maddesine göre, suç karşılığında uygulanacak yaptırımlar, hapis ve adli para cezasıdır. Kanun'un karşılığında hürriyeti bağlayıcı ceza olarak hapis cezasını öngördüğü suçlarda vergilendirmenin hukuk düzeninin birliğini zedeleyip zedelediği yönünde değerlendirme yapmak çok anlamlı değildir. Çünkü hürriyeti bağlayıcı ceza, vergi hukuku-ceza hukuku ilişkisinde suç yoluyla sağlanan malvarlığı değerleri üzerinde herhangi bir etki yapmamaktadır⁷⁷⁷. Adli para cezası ise, “...beş günden az ve kanunda aksine hüküm bulunmayan hâllerde yediyüzotuz günden fazla olmamak üzere belirlenen tam gün sayısının, bir gün karşılığı olarak takdir edilen miktar ile çarpılması suretiyle hesaplanan meblağın hükümlü tarafından Devlet Hazinesine ödenmesinden ibarettir” (TCK.m.52/1). Suçlunun malvarlığına yönelik bir yaptırım olan adli para cezası, işlenen suç karşılığında kanunda öngörülen sınırlar arasında belirlenerek hükümlüden alınan bir miktar paranın Devlet Hazinesine gelir olarak kaydedilmesidir⁷⁷⁸. Türk Ceza Kanunu, adli para cezasının miktarının belirlenmesinde, gün para cezası sistemini kabul etmiştir⁷⁷⁹. En az yirmi en çok yüz Türk Lirası olan bir gün adli para cezasının miktarı, kişinin ekonomik ve diğer şahsi halleri dikkate alınarak belirlenmektedir (TCK.m.52/2). Kişinin ekonomik durumu, bakmakla yükümlü olduğu aile bireylerinin sayısı, bunların kendisine yüklediği mali külfet, yaşı, mesleği vb. şahsi durumlar dikkate alınmak suretiyle para cezası belirlenecektir⁷⁸⁰. Görüldüğü üzere para cezasının takdir edilmesinde suçtan elde edilen kazanımlar değil, failin kişisel ve ekonomik ilişkileri esas alınmaktadır⁷⁸¹. Bu nedenle cezayı gerektiren fiillerden elde edilen kazanımların vergilendirilmesi, hukuk düzeninin birliğini zedelememektedir⁷⁸².

Hürriyeti bağlayıcı veya adli para cezasını gerektiren suçların vergilendirilmesi hukuk düzeninin birliği ilkesini zedelememekle birlikte, suç sayılan

⁷⁷⁷ Claßen, s. 64.

⁷⁷⁸ Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 568.

⁷⁷⁹ Özgenç, s. 669; Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 569; Koca ve Üzülmez, s. 515; Hakeri, s. 487.

⁷⁸⁰ Özgenç, s. 670; Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 571.

⁷⁸¹ Claßen, s. 64.

⁷⁸² Claßen, s. 70.

filler nedeniyle yüklenilen bedellerin gider olarak dikkate alınması bu ilkeye aykırı bir uygulama olacaktır. Örneğin, yurda kaçak yollardan soktuğu malları satmak suretiyle kazanç elde eden kişinin, bu malları yurda sokmak için verdiği rüşveti gider olarak yazabileceğini kabul etmek, hukuk düzeninin birliğini zedeleyecektir⁷⁸³. Ancak Türk Vergi Sisteminde, kanunlarda açık bir hüküm bulunmamasına rağmen, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükmü gereğince, suç oluşturan filler nedeniyle yüklenilen giderlerin matrahtan indirilmesinin mümkün olmadığını belirtmek gerekmektedir.

Türk Ceza Kanunu'nda ve ceza içeren kanunlarda suç olarak kabul edilen fillerden hangisinin vergiyi doğuran olayı (tipe uygun olayı) oluşturduğundan bahisle vergilendirileceği, her somut olayın özelliğine göre bir değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. Bütün suç tiplerini kapsayan bir katalog vermek zor olmakla birlikte, bünyesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi mümkün olan suçlara şu örnekler verilebilir:

► Göçmen kaçakçılığı (TCK.m.79), insan ticareti (TCK.m.80) ile organ ve doku ticareti (TCK.m.91) suçlarından kazanç elde edilmişse⁷⁸⁴, faaliyetin süreklilik arz etmesi durumunda ticari kazanç, süreklilik arz etmemesi durumunda ise arazi kazanç hükümlerine göre vergilendirme mümkündür. Ayrıca ticari bir faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen teslim veya hizmetler, Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında vergiyi doğuran olay olarak kabul edildiğinden (KDVK.m.1), katma değer vergisi yükümlülüğü de doğacaktır.

► Çocuk düşürtme (TCK.m.99) ve kısırlaştırma (TCK.m.101) suçları, niteliği itibariyle daha çok serbest meslek erbabı tarafından işlenebilen suçlardır. Bu suçları işleyen kişilerin elde ettiği kazançlar, serbest meslek kazancı veya faaliyetin sürekli yapılmaması durumunda arazi serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

⁷⁸³ Alman Vergi Hukuku'nda 1995 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikten önce, faaliyet için verilen rüşvetler, işletme giderleri arasında sayılmakta ve vergi matrahından indirilebilmekteydi. Bu uygulamanın hukuk düzeninin birliğini zedelediği, doktrinde haklı olarak dile getirilmekteydi. Bu yönde bkz. Claßen, s. 128.

⁷⁸⁴ Bu suçların örgüt faaliyeti çerçevesinde işlenmesi suçun nitelikli hali olarak düzenlenmiştir (TCK.m.79/2, m.91/4). Bu suçlar niteliği itibariyle organize suç örgütleri tarafından yoğun olarak işlenen suçlardır. Bu suçlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi, organize suçlulukla mücadelede sivil bir silah olarak nitelendirilmektedir. Bkz. Ali Rıza Gökbunar, **Organize Suçlarla Mücadelede Sivil Silah: Vergi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010, s. 127 vd.

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde sunulan bu hizmet, ayrıca katma değer vergisine de tâbi olacaktır.

► Suç eşyasının satın alınması veya kabul edilmesi suçu (TCK.m.165) çerçevesinde kazanç elde edilmesi durumunda ticari kazanç elde edilmiş sayılmaktadır. Örneğin, bir kuyumcunun bir hırsızın çaldığı bir mücevheri satın aldıktan sonra bunu satması durumunda, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirme yapılacak ve ayrıca katma değer vergisi borcu doğacaktır.

► Tehlikeli maddelerin izinsiz olarak bulundurulması veya el değiştirmesi suçu (TCK.m.174).

► İmar kirliliğine neden olma suçu kapsamında (TCK.m.184), yapı ruhsatı almadan veya ruhsata aykırı olarak bina yapma veya yaptıрма durumunda, imara aykırı yapılmış olsa bile bina için emlak vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Ayrıca bu binanın haricen satılması durumunda elde edilen kazanç, faaliyetin niteliğine göre ticari kazanç veya değer artışı kazancı (GVK.mük.m.80/6) olarak gelir vergisine tâbi tutulacaktır. Ayrıca bu imarsız binanın kiraya verilmesinden elde edilen gelir, gayrimenkul sermeye iradı kabul edilecek (GVK.m.70) ve vergilendirilecektir.

► Türk Ceza Kanunu'nun "Kamu Sağlığına Karşı Suçlar" bölümünde düzenlenen bozulmuş veya değiştirilmiş gıda veya ilaçların ticareti (TCK.m.186), kişilerin hayatını ve sağlığını tehlikeye sokacak biçimde ilaç yapma veya satma (TCK.m.187), uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti (TCK.m.188), zehirli madde imal ve ticareti (TCK.m.193), sağlık için tehlikeli madde temini (TCK.m.194) suçlarından elde edilen kazançlar, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek ve ayrıca bu teslimler nedeniyle katma değer vergisi yükümlülüğü doğacaktır.

► Türk Ceza Kanunu'nun "Kamu Güvenine Karşı Suçlar" bölümünde düzenlenen parada sahtecilik (TCK.m.197), kıymetli damgada sahtecilik (TCK.m.199), para ve kıymetli damgaları yapmaya yarayan araçlarla ilgili suç (TCK.m.200), mühürde sahtecilik (TCK.m.202) suçlarından elde edilen kazançlar.

► Türk Ceza Kanunu'nun "Genel Ahlâka Karşı Suçlar" bölümünde düzenlenen müstehcenlik (TCK.m.226), fuhuş (TCK.m.227) ve kumar oynanması için yer ve imkân sağlama (TCK.m.228) suçlarının ticari bir faaliyet (organizasyon) çerçevesinde işlenmesi durumunda gelir vergisi ve katma değer vergisi borcu doğacaktır.

► Türk Ceza Kanunu'nun "Ekonomi, Sanayi ve Ticarete İlişkin Suçlar" bölümünde düzenlenen ihaleye fesat karıştırma suçu (TCK.m.235) nedeniyle elde edilen menfaat Gelir Vergisi Kanunu'nda arızı kazanç şeklinde özel olarak düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre (GVK.m.82/3), ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat, diğer kazanç ve iratlar kapsamında arızı kazanç olarak vergiye tâbi tutulmaktadır. Ayrıca bu bölümde düzenlenen tefecilik suçundan (TCK.m.241) elde edilen kazanç ticari kazanç olarak gelir vergisinin kapsamında yer almaktadır. Tefecinin yaptığı işlemler nedeniyle kendi lehine tahsil ettiği paralar üzerinden ise, işlem bazında banka ve sigorta muameleleri vergisi yükümlülüğü doğacaktır (Gid.VK.m.28).

► Bilişim sistemini engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme (TCK.m.244) suçu nedeniyle gelir elde eden kişinin kazancı serbest meslek kazancı olarak kabul edilmelidir. Bu şekilde, hacker (bilgisayar korsanı) olarak çalışan ve kazanç elde eden kişilerin, yaptıkları işin belirli bir teknik bilgi ve uzmanlığı gerektirmesi nedeniyle, serbest meslek erbabı olarak nitelendirilmesi mümkündür. Bu kişilerin sunmuş olduğu hizmetler nedeniyle ayrıca katma değer vergisi yükümlülüğü de doğacaktır. Suçun, bir işverene bağlı olarak işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışan ve kazanç elde eden bir kişi tarafından işlenmesi durumunda ise, ücret geliri (GVK.m.61) elde edilmiş olmaktadır.

► Kamu görevlisinin ticareti suçu (TCK.m.259) kapsamında, görevinin sağladığı nüfuzdan yararlanarak bir kimseye mal veya hizmet satmak suretiyle kazanç elde eden kamu görevlisi, elde ettiği bu kazançtan ticari kazanç veya serbest meslek kazancı hükümlerine göre gelir vergisi ödemek borcu altına girecektir. Ayrıca katma değer vergisi yükümlülüğü de doğacaktır.

► Kanuna aykırı eğitim kurumu açma, çalıştırma veya bu kurumlarda çalışma suçu (TCK.m.263) kapsamında, eğitim kurumunu açan ve çalıştıran kişiler ticari kazanç, bu kurumlarda çalışanlar ise ücret kazancı elde etmiş sayılmaktadır. Bu eğitim kurumun sunmuş olduğu hizmetler nedeniyle ayrıca katma değer vergisi yükümlülüğü doğacak ve kurum kanuna aykırı şekilde açıldığından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinde düzenlenen eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnasından yararlanılamayacaktır.

► Düşmanla işbirliği yapmak suçu kapsamında (TCK.m.303), Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile savaş halinde olan bir devletin ordusunda hizmet kabul eden kişi, sunmuş olduğu hizmet nedeniyle, düşman devletle olan bağımlılığına göre, serbest meslek kazancı veya ücret kazancı elde etmiş olmaktadır⁷⁸⁵. Bağımlılık arz etmeyecek şekilde çalışması durumunda, sunmuş olduğu serbest meslek hizmeti nedeniyle ayrıca katma değer vergisi yükümlülüğü de doğmaktadır.

► Örgüte silah sağlama suçu (TCK.m.315) kapsamında, silah temin eden, nakleden veya depolayan kişiler, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek; ayrıca ticari bir faaliyet çerçevesinde yapılan teslimler ve sunulan hizmetler nedeniyle katma değer vergisi yükümlülüğü doğacaktır.

► Siyasal veya askeri casusluk (TCK.m.328) ve uluslararası casusluk (TCK.m.331) suçları kapsamında kazanç elde eden kişiler için ücret geliri elde edilmesi nedeniyle gelir vergisi yükümlülüğü doğmaktadır.

Türk Ceza Kanunu dışında ceza içeren diğer kanunlarda da, suç olarak kabul edilmesine rağmen, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi nedeniyle vergilendirme kapsamında yer alan fiillere rastlamak mümkündür:

► Yasak faaliyetlerin vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu kaldırmayacağı düzenlemesine yer veren Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bazı suçlar, bu kapsamda değerlendirilebilir. Örneğin, sahte belge düzenleyip bu belgelerin ticaretini yapmak suretiyle vergi kaçakçılığı yapan (VUK.m.359-b) kişinin kazancı ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek⁷⁸⁶, bu belgelerin ticareti nedeniyle ayrıca katma

⁷⁸⁵ Ücret kazancı elde ettiğinin kabul edilmesi durumunda vergi, kaynaktan kesinti yoluyla alınmayacağından yıllık gelir vergisi beyanname verme yükümlülüğü doğmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesine göre, ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden alan hizmet erbabının ücreti tevkifata (stopaja) tâbi olmayıp, ücretler için beyanname verilmesi gerekmektedir.

⁷⁸⁶ "...İçeriği itibarıyla yamıltıcı fatura düzenleyerek, faturada yazılı bedelin %2'si oranında komisyon geliri elde ettiğinden bahisle yükümlü adına salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisi ve geçici vergiye karşı açılan davanın kaçakçılık cezalı gelir vergisi ile geçici vergiye bağlı olarak kesilen kaçakçılık cezası yönünden reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar hükmü temyiz edilmiştir. / 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 9 uncu maddesinde vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının yükümlülüğü ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağı, aynı kanunun 3 üncü maddesinde de vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu kurala bağlandığından vergilendirme ile ilgili belgelerin biçimsel kurallara uygun düzenlenmiş olması olayın gerçek niteliğinin araştırılmasına ve sonucuna göre işlem yapılmasına engel değildir. Bu tür belgelerin gerçeğe aykırı ve içeriği yönünden yamıltıcı olduğu usulen geçerli başka kanıtlarla ispatlanabilir. / Tarhiyatın dayanağı inceleme raporları ile ekli belgelerin incelenmesinden, yükümlünün uyuşmazlık döneminde fatura aldığı kişilerin aslında akaryakıt alım satım işiyle uğraşmadıkları gibi bir kısmının mükellefiyet kaydının bulunmadığı, bir kısmının mükellefiyetleri olmasına karşın mükellefiyetle

değer vergisi yükümlülüğü de doğacaktır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 363'üncü maddesine göre, yükümlünün vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin işlerini yapması yasaklanmış olan vergi dairesi çalışanının (örneğin gelir uzmanının)⁷⁸⁷, yükümlünün defterlerini tutması, belgelerini defterlere işlemesi, beyannamesini düzenlemesi, itiraz ve hata düzeltme başvurularına ilişkin belgeleri hazırlaması vs. işler yapmak suretiyle kazanç elde etmesi durumunda, serbest meslek kazancı elde edilmiş sayılacak ve gelir vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Bu serbest meslek faaliyeti çerçevesinde sunulan hizmetler için katma değer vergisi de ödenmesi gerekmektedir. Benzer şekilde, Maliye Bakanlığı ile belge basım anlaşması olmadığı halde belge basan matbaa işletmecisinin fiili vergi kaçakçılığı oluşturmakla birlikte⁷⁸⁸, bu yasaktan elde edilen kazanç için gelir vergisi yükümlülüğü, belge teslimi için de katma değer vergisi yükümlülüğü doğacaktır.

► İthalât vergilerine tâbi bir eşyanın Gümrük Kanunu'na aykırı bir şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi suç olmasına rağmen, eşyanın Gümrük Bölgesine girdiği anda gümrük yükümlülüğü doğmaktadır (GK.m.182/1-2). Gümrük Kanunu, suçlar ve kabahatler konusunda 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na⁷⁸⁹ atıf yaptığından (GK.m.231), Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında (m.3) yer alan fiiller nedeniyle gümrük yükümlülüğü ve kaçakçılığa konu eşyalardan⁷⁹⁰ elde edilen kazançlar için de gelir veya kurumlar vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Ayrıca kaçak

ilgili hiçbir sorumluluğu yerine getirmedikleri, yoklama tarihinde ikametgah ve işyeri adreslerinde bulunamadıkları, bir kısmının ise yasal defterlerine kaydettikleri alış faturalarının da gerçeğe aykırı olduğunun tespit edildiği, öte yandan ... tarihinde işe başlayan yükümlünün sermaye ve kapasite durumu dikkate alındığında kiraladığı akaryakıt istasyonunda büyük miktardaki alış ve satışı gerçekleştirmesinin mümkün bulunmadığı anlaşılmıştır. Bu tespitler karşısında yükümlünün mal alışı gerçek belgelere dayanmadığından düzenlediği faturaların da gerçek bir mal hareketine dayanmadığı ve komisyon karşılığı düzenlendiği sonucuna ulaşılmış olup yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamıştır.” Dş.VDDGK. 27.10.2000 gün ve E.2000/176, K.2000/350, www.danistay.gov.tr, Erişim.10.02.2011.

⁷⁸⁷ “Bu Kanunun 6 ncı maddesinin son fıkrası gereğince mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257 nci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılır...” (VUK.m.363). “Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.” (VUK.m.6/son).

⁷⁸⁸ “Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.” (VUK.m.359-c).

⁷⁸⁹ RG. 31.03.2007 – 26479.

⁷⁹⁰ Akaryakıt, silah, alkollü ürünler ile telekomünikasyon ürünlerinin kaçak yollardan Türkiye Gümrük Bölgesine sokulması, bu kapsamda değerlendirilebilir.

yollardan getirilen eşyaların ticari bir faaliyet çerçevesinde teslim edilmesi nedeniyle katma değer vergisi yükümlülüğü de söz konusu olabilmektedir.

2. Kabahatler Bakımından

Kabahatler, Türk Ceza Kanunu dışında düzenlenen, genel ilkeleri Kabahatler Kanunu'nda⁷⁹¹ belirlenen ve suçlardan farklı olarak idari para cezası ve idari tedbir yaptırımı ile karşılanan eylemler olarak tanımlanmaktadır⁷⁹². Kabahatler Kanunu'nun 2'nci maddesine göre, “*Kabahat deyiminden; kanunun, karşılığında idari yaptırım uygulanmasını öngördüğü haksızlık anlaşılır*”. Dolayısıyla karşılığında idari para cezası ve idari tedbirler⁷⁹³ uygulanan tüm düzene aykırı fiiller kabahat olarak kabul edilmektedir. 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, suç ve kabahat ayırımına yer vermemiş ve bu çerçevede kabahatler suç olmaktan çıkarılmıştır⁷⁹⁴.

Kanunlarda veya kapsam ve koşulları kanunla belirlenmek kaydıyla idarenin düzenleyici işlemleriyle idari yaptırım gerektiren fiil olarak düzenlenen kabahat⁷⁹⁵ sonucunda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi durumunda da vergilendirme yapılacaktır. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış bir eylem olan kabahat sonucunda meydana gelmesi, vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu kaldırmayacaktır. Örneğin, ilgili belediyeden gerekli izinler alınmadan bir apartmanın çatısına kurulan bir cep telefonu baz istasyonu nedeniyle İmar Kanunu'nun 42'nci maddesi gereğince idari para cezası uygulanabilmektedir. Kat maliklerinin çatıyı kiraya vermekten elde etmiş oldukları gelirler ise, uygulanan bu yaptırıma rağmen, gayrimenkul sermaye iradı sayılmakta (GVK.m.70) ve gelir vergisine tâbi tutulmaktadır⁷⁹⁶. Ayrıca GSM şirketi, yapmış olduğu ödemedi

⁷⁹¹ RG. 31.03.2005 – 25772 Mük.

⁷⁹² Hakeri, s. 61; Koca ve Üzülmüş, s. 37. Ayrıca bkz. Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 47 vd.

⁷⁹³ İdari tedbirler de mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirler olmak üzere iki grupta toplanmaktadır (Kab.K.m.16).

⁷⁹⁴ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Özgenç, s. 95 vd.

⁷⁹⁵ “(1) *Hangi fiillerin kabahat oluşturduğu, kanunda açıkça tanımlanabileceği gibi; kanunun kapsam ve koşulları bakımından belirlediği çerçeve hükmün içeriği, idarenin genel ve düzenleyici işlemleriyle de doldurulabilir.* / (2) *Kabahat karşılığı olan yaptırımların türü, süresi ve miktarı, ancak kanunla belirlenebilir.*” (Kab.K.m.4).

⁷⁹⁶ Elde edilen kiranın yıllık toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutarı (yıllık beyanname verme sınırı – 2012 yılı için 25.000 TL.) aşması durumunda, stopaja tâbi tutulmuş olsa bile tüm kira geliri için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir (GVK.m.86/1-c).

gayrimenkul sermaye iradı kesintisi (GVK.m.94) yapmak zorunda olduğundan vergi sorumluluğu da doğmaktadır. Benzer şekilde bir işverenin sosyal güvenlik mevzuatına aykırı bir şekilde işçi çalıştırması durumunda, idari para cezası uygulanmaktadır. Uygulanan bu idari yaptırıma rağmen, işçiye ödenen ücret gelir vergisi kapsamında yer almakta ve işverenin bu ücretten kesinti yapma (stopaj) sorumluluğu bulunmaktadır.

Gerçekleştirilen fiilin bir vergi kabahati⁷⁹⁷ oluşturması ve bunun sonucunda vergi cezası uygulanması da vergilendirmeye etki etmemektedir. Örneğin, bir tefeciye vergi kaybına yol açmış olduğu gerekçesiyle vergi ziyai cezası kesilmesi, verginin aslının alınmasına engel değildir. Zaten vergi ziyai cezası vergi aslına bağlı bir ceza olup, kayba uğratılan ve tarhiyatı zorunlu olan bir vergi olmadan vergi ziyai cezasının kesilmesi mümkün değildir⁷⁹⁸.

Suç oluşturan fiillerin vergilendirilmesinde olduğu gibi, vergiyi doğuran olayın bir kabahat sonucunda meydana gelmesi durumunda vergilendirme yapılması, hukuk düzeninin birliğini zedeleyen bir uygulama olarak değerlendirilmemektedir.

3. Elkoyma ve Müsadere Hükümleri Bakımından

a. Genel Olarak

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi ve ceza hukuku ilişkisinde üzerinde durulmaya değer konulardan biri de yasaklanmış fiil ile ilgili olarak ceza hukukunda elkoyma ve/veya müsadere hükümlerinin uygulanmasının vergilendirmeye engel teşkil edip etmediği konusudur. Elkoyma ve müsadere ile ilgili hükümlerin uygulanmasının hukuk düzeninin birliğini zedeleyip zedelediği konusunun incelenmesinden önce bu kavramların ceza hukuku sistematigindeki yerini incelemekte yarar bulunmaktadır. Özellikle suç sayılan bir fiilden kaynaklanan kazancın yargılama sonunda müsadere edilmesi durumunun vergilendirmeye etkisi,

⁷⁹⁷ Bkz. Karakoç, **Genel Vergi**, s. 480 vd.

⁷⁹⁸ “341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyayına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilir.” (VUK.m.344/1).

üzerinde durulmaya değer ve kanaatimizce vergi hukukunun bağımsızlığı ile doğrudan bağlantılı bir konudur.

b. Elkoyma Bakımından

Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 123'üncü maddesinde basit elkoyma, "*İspat aracı olarak yararlı görülen ya da eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerleri, muhafaza altına alınır.*" şeklinde düzenlenmiştir. Kanun'un 128'inci maddesinde ise taşınmazlara, hak ve alacaklara elkoyma şeklinde ifade edilen genişletilmiş elkoyma düzenlenmiştir⁷⁹⁹. Benzer bir şekilde, 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun'un⁸⁰⁰ 17'nci maddesinde, aklama ve terörün finansmanı suçunun işlendiğine dair kuvvetli şüphe bulunan hallerde, Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 128'inci maddesindeki usule göre malvarlığı değerlerine elkonulabileceği hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemelerden hareketle elkoyma, müsadereye tâbi olan ve ispata yarayacak eşyanın adliyenin eli altına alınması olarak tanımlanabilir⁸⁰¹. Diğer bir ifadeyle, ispat vasıtalarından olup da ceza muhakemesinde maddi gerçeğin ortaya çıkarılması bakımından faydalı görülen veya müsadereye tâbi bulunan eşyanın, eşyayı elinde bulunduranın rızası olmamasına rağmen adliyenin eli altına alınması elkoyma olarak tanımlanmakta; bu işlem zilyedin rızası ile yapıldığında muhafaza altına alma olarak adlandırılmaktadır⁸⁰². Ceza muhakemesi hukukunda bir koruma tedbiri olarak düzenlenen elkoyma, ceza muhakemesinde delil olabilecek veya ileride müsadere

⁷⁹⁹ "(1) Soruşturma veya kovuşturma konusu suçun işlendiğine ve bu suçlardan elde edildiğine dair kuvvetli şüphe sebebi bulunan hallerde, şüpheli veya sanığa ait;

a) Taşınmazlara,

b) Kara, deniz veya hava ulaşım araçlarına,

c) Banka veya diğer malî kurumlardaki her türlü hesaba,

d) Gerçek veya tüzel kişiler nezdindeki her türlü hak ve alacaklara,

e) Kıymetli evraka,

f) Ortağı bulunduğu şirketteki ortaklık paylarına,

g) Kiralık kasa mevcutlarına,

h) Diğer malvarlığı değerlerine,

Elkonulabilir. Bu taşınmaz, hak, alacak ve diğer malvarlığı değerlerinin şüpheli veya sanıktan başka bir kişinin zilyetliğinde bulunması halinde dahi, elkoyma işlemi yapılabilir." (CMK.m.128/1).

⁸⁰⁰ RG. 18.10.2006 – 26323.

⁸⁰¹ Veli Özer Özbek ve diğerleri, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 370.

⁸⁰² Bahri Öztürk ve Mustafa Ruhan Erdem, **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 592.

edilecek olan eşya üzerinde zilyedin tasarruf yetkisini kaldırmaktadır⁸⁰³. Bir koruma tedbiri olması nedeniyle elkoyma geçici olup, muhakemenin yapılabilmesini sağlamak ve verilecek kararın kâğıt üzerinde kalmasını önlemek amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olarak uygulanmaktadır⁸⁰⁴. El konulan eşya, muhakemenin sonunda ya müsadere edilmekte ya da zilyedine iade edilmektedir⁸⁰⁵. Bu nedenle eşya üzerindeki mülkiyet elkoyma işlemiyle birlikte sona ermemekte, muhakeme sonucunda verilen müsadere kararı ile mülkiyet ilişkisi sona ermektedir⁸⁰⁶.

Elkoyma koruma tedbiri, suç neticesinde elde edilen malvarlığı değerleri üzerindeki mülkiyet hakkını sona erdirmedeğinden, vergilendirmeye bir engel teşkil etmemektedir. Elkoyma kararıyla tasarruf yetkisi geçici olarak kısıtlanmakla birlikte, mülkiyet yönünden bir değişiklik meydana gelmediği için, bu kararın alınması ve uygulanması, vergilendirilecek suç kazançları ve malvarlığı değerleri yönünde bir etki yaratmamaktadır. Bu nedenle, usulüne uygun şekilde verilmiş bir elkoyma kararına konu malvarlığı değerleri üzerinde, vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmak kaydıyla, vergilendirme yapılabilecektir. Yapılacak olan vergilendirme, sadece suçtan elde edilen ve elkonulan kazançlara ilişkin gelir ve kurumlar vergisinden ibaret değildir. Suç gelirleriyle elde edilen servet unsurları hakkında elkoyma kararı verilmesi, bu malvarlığı değerlerine ilişkin servet vergilerinin alınmasına da engel değildir. Örneğin, suç geliri ile elde edilen ve elkoyma kararına konu olmuş taşınmazlar üzerindeki emlak vergisi yükümlülüğü, motorlu araçlar üzerindeki motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğü, bu kararın varlığına rağmen devam edecektir⁸⁰⁷.

Elkoymanın bir koruma tedbiri olması ve verilen kararın geçici niteliğe sahip olması nedeniyle, elkoyma kararına konu malvarlığı değerlerinin gelir ve servet vergilerine tâbi tutulması, hukuk düzeninin birliğini zedeleyen bir uygulama olarak değerlendirilmemektedir.

⁸⁰³ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoğlu, **Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2008, s. 1027; Centel, Zafer ve Çakmut, s. 703; Nur Centel ve Hamide Zafer, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2008, s. 400.

⁸⁰⁴ Öztürk ve Erdem, **Ceza Muhakemesi**, s. 593.

⁸⁰⁵ Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu, s. 1028.

⁸⁰⁶ Özbek ve diğerleri, **Ceza Muhakemesi**, s. 371.

⁸⁰⁷ Bkz. Azmi Demirci, "Suç Filleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç ve Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK'nın -Elkoyma- ve TCK'nın -Müsadere- Hükümleri Karşısındaki Durumu – II", **Yaklaşım**, Yıl: 18, Sayı: 210, Haziran 2010, s. 81.

c. Müsadere Bakımından

Müsadere, bir şeyin mülkiyetinin mahkeme kararıyla Devlete geçmesini sonuçlayan bir yaptırımdır⁸⁰⁸. Türk Ceza Kanunu'nun 54'üncü ve 55'inci maddelerinde düzenlenen müsadere, eşya ve kazanç müsaderesi olmak üzere iki farklı başlık altında düzenlenmiştir. Türk Ceza Kanunu'nun 54'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre, *“İyiniyetli üçüncü kişilere ait olmamak koşuluyla, kasıtlı bir suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın müsaderesine hükmolunur. Suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşya, kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması durumunda müsadere edilir.”*. Birinci fıkra kapsamına giren eşyanın, ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsaderesinin başka bir surette imkânsız kılınması hâlinde; bu eşyanın değeri kadar para tutarının müsaderesine karar verilir (TCK.m.54/2). Üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşya, müsadere edilir (TCK.m.54/5). Türk Ceza Kanunu'nun 55'inci maddesinin 1'inci ve 2'nci fıkralarına göre ise, *“Suçun işlenmesi ile elde edilen veya suçun konusunu oluşturan ya da suçun işlenmesi için sağlanan maddî menfaatler ile bunların değerlendirilmesi veya dönüştürülmesi sonucu ortaya çıkan ekonomik kazançların müsaderesine karar verilir. Bu fıkra hükmüne göre müsadere kararı verilebilmesi için maddî menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi gerekir. / Müsadere konusu eşya veya maddî menfaatlere elkonulamadığı veya bunların merciine teslim edilmediği hâllerde, bunların karşılığını oluşturan değerlerin müsaderesine hükmedilir”*. Bu düzenlemelerden hareketle müsadere, kasıtlı suçun işlenmesinde kullanılan veya suçun işlenmesine tahsis edilen ya da suçtan meydana gelen eşyanın yahut menfaatlerin veya kamu güvenliği, kamu sağlığı veya genel ahlâk açısından tehlikeli olması durumunda suçun işlenmesinde kullanılmak üzere hazırlanan eşyanın; bunların ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsaderenin başka türlü imkânsız hale gelmesi durumunda sözkonusu eşyanın değeri kadar paranın veya menfaatin karşılığının yahut; üretimi, bulundurulması, kullanılması, taşınması, alım ve satımı suç oluşturan eşyanın mülkiyetinin Devlete geçmesi olarak tanımlanmaktadır⁸⁰⁹. Bir ceza hukuku

⁸⁰⁸ Centel, Zafer ve Çakmut, s. 702; Demirbaş, s. 600; Hakeri, s. 498.

⁸⁰⁹ Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 588. Benzer yönde tanım için bkz. Öztürk ve Erdem, **Ceza Hukuku**, s. 410.

yaptırımı olan müsadere, gerek eşya müsadereesi gerekse kazanç müsadereesi bakımından güvenlik tedbiri olarak kabul edilmiştir⁸¹⁰. Müsadere edilen eşya ve ekonomik menfaatin değeri, müsadere işlemiyle birlikte Devlete geçmektedir⁸¹¹. Bu nedenle elkoymadan farklı olarak müsadere, eşya veya ekonomik menfaatler üzerindeki mülkiyet ilişkisini (hakkını) sona erdirmektedir⁸¹².

Türk Ceza Kanunu'nda veya ceza içeren kanunlarda suç olarak düzenlenen bir fiil sonucunda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve aynı zamanda bu suç için yapılan yargılama sonucunda müsadere kararı verilmesi mümkündür. Verilecek bu müsadere kararı, hem eşya hem de kazanç müsadereesi şeklinde olabilir. Örneğin, uyuşturucu veya akaryakıt kaçakçılığında kullanılan kamyon, bu kaçakçılık sonucunda alınan bir gayrimenkul, eşya müsadereesine; bu kaçakçılıklardan elde edilen maddi menfaatler kazanç müsadereesine konu olabilir. Suç yargılaması sonucunda müsadereye karar verilmiş olmasının vergilendirmeye engel olup olmadığı üzerinde önemle durulması gereken bir konudur. Kanaatimizce, bu konudaki değerlendirmeyi, servet vergileri ile gelir ve harcama vergileri bakımından ayrı ayrı değerlendirmek gerekmektedir. Yasak faaliyetin icrası sırasında kullanılan veya yasak faaliyetten elde edilen eşyaların müsadere edilmesi durumunda, mülkiyet ilişkisinin devamına bağlı olan (ayni) vergilere ilişkin yükümlülükler ortadan kalkacaktır. Örneğin, kaçakçılıktan elde edilen gelirle alınan ve kaçakçılıkta kullanılan bir kamyon hakkında müsadere kararı verilmesi durumunda, müsadere kararının verildiği andan itibaren motorlu taşıtlar vergisi yükümlülüğü sona erecektir. Aynı şekilde hint keneviri ekimi için alınan arazi hakkında müsadere kararı verilmesi durumunda emlak vergisi (arazi vergisi) yükümlülüğü sona erecektir. Buna karşılık yasak faaliyetten elde edilen kazanç veya kaim değerlerin müsadereesine hükmedilmesi durumunda, gelir ve harcama üzerinden alınan vergilere ilişkin yükümlülükler devam edecektir. Diğer bir ifadeyle, ceza hukukunun müsadereye ilişkin yaptırımlarının uygulanması, suçtan elde edilen kazançların gelir vergilerine, yapılan işlemlerin de harcama vergilerine tâbi tutulmasını engellemeyecektir. Örneğin, akaryakıt kaçakçılığı yapan bir kişinin elde ettiği kazanç için, kazanç

⁸¹⁰ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 923; Öztürk ve Erdem, **Ceza Hukuku**, s. 410; Centel, Zafer ve Çakmut, s. 703; Demirbaş, s. 600-601; Özgenç, s. 695; Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 590; Koca ve Üzülmüş, s. 530.

⁸¹¹ Öztürk ve Erdem, **Ceza Muhakemesi**, s. 595.

⁸¹² Centel, Zafer ve Çakmut, s. 703; Özbek ve diğerleri, **Ceza Muhakemesi**, s. 371.

müşadere edilse bile, gelir veya kurumlar vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Ayrıca ticari bir faaliyet çerçevesinde yapılan bu teslimler, katma değer vergisine de tâbi tutulacaktır. Benzer şekilde bir tefecinin elde ettiği kazancın müşadere edilmesi durumunda bile, kazanç için gelir vergisi yükümlülüğü ve lehe para tahsil edildiğinden banka ve sigorta muameleleri yükümlülüğü söz konusu olacaktır.

Müşadereye konu kazancın vergilendirilmesine bir engel olmadığı sonucuna aşağıdaki gerekçelerden hareketle ulaşmak mümkündür:

1) Konuya her şeyden önce vergi borcunun doğumu, yani vergiyi doğuran olay penceresinden bakmak gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu, vergi alacağının (yükümlü açısından vergi borcunun) vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülüyle doğacağını (m.19), vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının ise yükümlülüğü ve sorumluluğu ortadan kaldırmayacağını (m.9/2) düzenlemektedir. Bu emredici düzenlemelere göre, vergi borcunun ortaya çıkmasını sağlayan durum, vergiyi doğuran olayın/tipe uygun olayın gerçekleşmesidir. Vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte doğmakta, sağlanan malvarlığı avantajının daha sonra herhangi bir şekilde ortadan kalkması vergilendirmeye etki etmemektedir⁸¹³. Vergi Usul Kanunu ve özel vergi kanunları, vergilendirme için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini yeterli görmekte, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra malvarlığı değerlerinin geçirdiği süreçleri dikkate almamaktadır. Elde edilen kazancın, harcamaya, tasarrufa, servet unsuruna dönüşmesi veya herhangi bir işleme tâbi tutulması önemli olmadığı gibi, tarh edilecek verginin tahsiline kaynaklık edecek bir kazancın o an itibarıyla bulunup bulunmaması da önemli değildir⁸¹⁴.

2) Vergi borcu kanuni bir ilişkisi olup, özel vergi kanunlarında soyut olarak tanımlanan kurala uygun bir yaşam olayının (tipe uygun olayın) gerçekleşmesi durumunda doğmaktadır. Kanunlara uygun bir şekilde doğan vergi borcu için vergilendirme işlemlerine girişilmesi, kanunilik ilkesinin zorunlu bir sonucu olup, vergi idaresi bu noktada bağlı yetkiye sahiptir. Kanuna uygun surette doğan bir vergi borcunun tarh veya tahsilâtının yapılmaması ise, yine kanunlarda açıkça vergi

⁸¹³ Bkz. Claßen, s. 67.

⁸¹⁴ Bkz. ve karşı. Demirci, Suç Fiillerinin Vergilendirilmesi-II, s. 82.

borcunu sona erdiren bir sebebin bulunmasına bağlıdır⁸¹⁵. Vergi hukukunda, yasak faaliyetten elde edilen kazancın müsadere edilmesi durumunda, vergi borcunun sona ereceğini dolaylı da olsa gösteren herhangi bir hüküm mevcut değildir⁸¹⁶.

3) Vergilendirmenin temel mali amacı, kamu harcamaları için kaynak sağlamak olmasına karşılık, ceza hukukunun amacı, toplum yaşamı bakımından önemli olan değerleri korumaktır⁸¹⁷. Ceza hukuku, içerdiği emir ve yasaklarla toplumsal yaşamın korunmasını amaçlamakta⁸¹⁸, toplumun barış ve huzur içinde yaşamasını sağlayan hukuki değerleri koruyarak güvence fonksiyonunu yerine getirmektedir⁸¹⁹. Ayrıca Türk Ceza Kanunu'nun 1'inci maddesinde belirtilen amaçlar⁸²⁰ arasında yer alması da failin ıslah edilerek yeniden topluma kazandırılması, cezanın ve ceza hukukunun amaçları arasında yer almaktadır⁸²¹. Verginin temel amacı ise, Anayasa'nın 73'ncü maddesinde, kişilerin kamu hizmetlerinin finansmanına mali gücü oranında katılması olarak belirtilmektedir. Bu çerçevede vergi hukuku, vergi geliri sağlamak ve adaleti gerçekleştirmek amacıyla yasal faaliyetlerle yasak faaliyetler karşısında tarafsız (nötr) bir duruş sergilemektedir⁸²². Dolayısıyla vergi hukuku ve ceza hukukuyla korunması amaçlanan hukuksal değerler birbirinden farklıdır. Müsadere, ceza hukukunun amaçlarının gerçekleşmesine hizmet ederken, müsadere edilecek kazancın vergilendirilmesi, vergi hukukunun amaçlarının gerçekleşmesine hizmet etmektedir⁸²³. Bu yüzden farklı amaçları gerçekleştirmek üzere ihdas edilen hükümlerin uygulanması, hukuk düzeninin birliğine aykırı bir durum oluşturmamaktadır.

⁸¹⁵ Vergi borcunu/cezasını sona erdiren sebepler; ödeme, zamanaşımı, takas, terkin, hata düzeltme, uzlaşma, cezalarda indirim, ölüm, pişmanlık ve ıslah, af, mücbir sebep ve yanılma olarak sıralanabilir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Karakoç, **Genel Vergi**, s. 426 vd., 547 vd.

⁸¹⁶ Bkz. ve krş. Taşdelen, s. 475.

⁸¹⁷ Hakeri, s. 27.

⁸¹⁸ Koca ve Üzülmüş, s. 29. Ayrıca bkz. Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 44.

⁸¹⁹ Yener Ünver, **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 436 vd.

⁸²⁰ “Ceza Kanununun amacı; kişi hak ve özgürlüklerini, kamu düzen ve güvenliğini, hukuk devletini, kamu sağlığını ve çevreyi, toplum barışını korumak, suç işlenmesini önlemektir. Kanunda, bu amacın gerçekleştirilmesi için ceza sorumluluğunun temel esasları ile suçlar, ceza ve güvenlik tedbirlerinin türleri düzenlenmiştir.” (TCK.m.1).

⁸²¹ Özbek ve diğerleri, **Genel Hükümler**, s. 43.

⁸²² Vergi hukukunun özel bir ilkesi olan vergilendirmenin tarafsızlığı (Wertneutralität der Besteuerung), diğer hukuk etiği ilkelerine büyük ölçüde hükmetmekte, özel hukuk ve ceza hukukundaki değerlendirmeleri dikkate almamaktadır. (Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 61).

⁸²³ Bu yönde bir değerlendirme için bkz. Taşdelen, s. 475.

4) Suçtan elde edilen kazançların vergilendirilmesi idari işlemler vasıtasıyla (tarh, tebliğ, tahsil) gerçekleştirilmesine rağmen müsadere, yargılama sonucunda mahkemenin vereceği bir karara dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Yasak faaliyetler sonucunda vergilendirme yapılması ile yasak faaliyetler sonucunda müsadere kararı verilmesi, tamamen farklı hukukî kurallara ve koşullara bağlanmıştır. Vergilendirmenin temel kural ve koşulları vergi kanunlarında, müsaderenin kural ve koşulları ise Türk Ceza Kanunu'nda düzenlenmiştir. Yargı kararına dayalı olarak uygulanan müsaderenin vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerin uygulanmasını engellemesi, kanuni bir dayanağa ihtiyaç gösterir ki bu yönde bir dayanağa ne vergi kanunlarında ne de ceza kanunlarında rastlanmaktadır⁸²⁴.

d. Ara Değerlendirme

Hürriyeti bağlayıcı veya para cezasını gerektiren bir suç ya da idari para cezasını gerektiren bir kabahat sonucunda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi durumunda vergilendirme yapılması bir zorunluluktur. Adli ve/veya idari para cezası uygulanması ya da suç fiili nedeniyle müsadereye hükmedilmiş olması, vergilendirmeye engel değildir. Ceza hukuku ve vergi hukuku normları, farklı amaçları gerçekleştirmek üzere konulmuş olup, ceza yaptırımları ile vergilendirmeye ilişkin kuralların aynı anda kişiye uygulanması hukuk düzeninin birliğini zedelememektedir.

Hukuk düzeninin birliğini zedeleyen bir durum olmamasına rağmen, bütün bu yaptırımların aynı anda uygulanmasının hiçbir sakıncası olmayacağını söylemek de mümkün değildir. Hürriyeti bağlayıcı ceza ile adli veya idari para cezası uygulanması, yargılama sonucunda müsadere kararı verilip eşya veya kazanç müsaderesine hükmedilmesi, müsadere kararına rağmen vergilendirme yapılması nedenleriyle, suçlunun ekonomik mali gücünü oldukça aşan bir durumun ortaya çıkması muhtemeldir. Bu durumun da suçlunun topluma yeniden kazandırılmasını (ıslahını) tehlikeye düşürmesi mümkündür⁸²⁵. Bu nedenle, suç kazançlarının müsadere edilmiş olmasının kişi açısından yaratmış olduğu dezavantajlı durumun

⁸²⁴ Bkz. ve krş. Demirci, **Suç Fiillerinin Vergilendirilmesi-II**, ss. 82-83.

⁸²⁵ Claßen, s. 73-74.

ortadan kaldırılması için önlem alınması zorunludur. Kanaatimizce, bu konuda alınacak önlemler, üç şekilde formüle edilebilir: *Birincisi*, suç kazancının müsadere edilmiş olması durumunda, müsadere edilen kısmın vergi matrahından indirilmesi yönünde bir düzenleme yapılabilir⁸²⁶. *İkincisi*, suçlunun gerçek ekonomik mali gücü dikkate alınarak somut olayın özelliklerine göre hakkaniyetin gerektirmesi durumunda, Maliye Bakanlığı'na kanunla vergiyi kısmen veya tamamen terkin etmek yönünde yetki verilebilir⁸²⁷. Terkin yetkisinin amaca uygun kullanılmaması durumunda ise, yargısal denetime başvurulabilecektir. Böylece malvarlığı her yönden müdahaleye maruz kalmış kişinin (suçlunun) yeniden topluma kazandırılması noktasında, verginin terkin edilmesi suretiyle bir önlem alınmış olacaktır. *Üçüncüsü* ise, suç kazancının müsadere edilmiş olması durumunda ayrıca vergilendirme yapılmayacağı, vergilendirmenin yapılmış olması durumunda ise terkin veya iade işlemlerinin gerçekleştirileceği yönünde açık bir kanun hükmü ihdas edilebilir.

Yasak faaliyetlerin niteliği itibarıyla gizli yapıyor olması, bu faaliyetlerin vergilendirilmesinde zamanaşımı konusunu, uygulamada önemli bir engel haline getirmektedir. Bilindiği üzere, vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılbaşından başlamak üzere beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır (VUK.m.114). Yasak faaliyetlerin ortaya çıkarılmasındaki zorluklar ve vergi denetiminin yetersizliği gibi nedenlerle, bu zamanaşımı süresi içinde, yasak faaliyetlerden kaynaklanan vergiyi doğuran olaylara ilişkin tarhiyat ve tebligatların yapılması çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Bu durum ise, yasak faaliyetler sonucu oluşan mali gücün vergilendirilmesini amaçlayan hükmün uygulamada etkisiz kalması sonucunu doğurmaktadır. Hükmün uygulamadaki etkinliğini arttırmak amacıyla, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin zamanaşımı süresinin uzatılması uygun bir çözüm olacaktır. Zamanaşımına ilişkin yapılacak düzenleme için iki öneri getirilebilir: *Birincisi*, vergiyi doğuran

⁸²⁶ Alman Hukuku'nda bir görüşe göre, yetkili bir mahkemenin müsadere hükümlerine göre vermiş olduğu karara dayalı olarak müsadere edilen paralar, vergi matrahından indirilebilecektir. (Kruse, in: Tipke ve Kruse, § 40 Rz. 18).

⁸²⁷ Alman Vergi Usul Kanunu'nda, mali dairelerin (Finanzbehörde), somut olayın özelliğine göre verginin tahsilinin hakkaniyete aykırı olması durumunda, vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan hakları kısmen veya tamamen terkin etme yetkileri bulunmaktadır (AO § 227). Nitekim bu düzenleme dayanak gösterilerek suçlunun ekonomik mali gücünün aşılmış olması durumunda, mali dairelerin vergi borcunu terkin etmek zorunda oldukları ileri sürülmektedir. (Claßen, s. 74).

olayın bir suçtan kaynaklanması durumunda zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın idarece öğrenildiği yılı izleyen yılbaşından başlatılabilir⁸²⁸. İkincisi, zamanaşımı süresi, bu suçlar için ceza kanunlarında öngörülen zamanaşımı süresi ile bağlantı kurulmak suretiyle düzenlenebilir. Böylece kanuna uygun faaliyette bulunan yükümlüler ile kanunlarla yasaklanmış bir vergiyi doğuran olayı gerçekleştiren yükümlüler arasında zamanaşımı nedeniyle uygulamada ortaya çıkabilecek eşitsizlikler de giderilebilecektir. Zaten yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükmün esas amacı da bu yükümlüler arasındaki eşitsizliklerin giderilmesidir.

C. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesi ve İdare Hukuku

Kanunlarla yasaklanmış bir faaliyetin, idare hukukuna özgü yaptırımların uygulanmasını gerektirmesi durumunda da vergilendirmeye başvurulması, hukuk düzeninin birliğine aykırı bir durum teşkil etmeyecektir. Kanunlarla yasaklanmış ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine kaynaklık etmiş bir fiil için, idare hukuku mevzuatında bir yaptırım öngörülmüş olabilir. Örneğin, Devlet Memurları Kanunu’nun 11’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre, “*Devlet memurları kanun, tüzük ve yönetmeliklerde belirtilen esaslara uymakla ve amirler tarafından verilen görevleri yerine getirmekle yükümlü ve görevlerinin iyi ve doğru yürütülmesinden amirlerine karşı sorumludurlar*”. Aynı Kanun’un 28’inci maddesinin 1’inci fıkrasına göre ise, “*Memurlar Türk Ticaret Kanununa göre (Tacir) veya (Esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamaz, ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamaz, ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirkette komandite ortak olamazlar. (Görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen alacakları görevler hariç). Memurlar, meslekî faaliyette veya serbest meslek icrasında bulunmak üzere ofis, büro, muayenehane ve benzeri yerler açamaz; gerçek kişilere, özel hukuk tüzel kişilerine veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait herhangi bir işyerinde veya vakıf*

⁸²⁸ Türk Vergi Hukuku’nda, veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisi için bu yönde bir düzenleme zaten mevcuttur. Bu vergilerde (tarh) zamanaşımı, vergiyi doğuran olayın idarece öğrenildiği yılı izleyen yılbaşından başlamaktadır (VİVK.m.20, EVK.m.40). Aynı düzenlemenin, suç oluşturan fiillerden kaynaklanan ve veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisinden daha yüksek hâsılat sağlayan diğer vergiler (gelir, kurumlar, katma değer vergisi vb.) bakımından kabul edilmemesi için herhangi bir neden bulunmamaktadır.

üniversitelerinde çalışamaz”. Ticaret yapmak veya Devlet memurlarına yasaklanan diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunmak, ilgili Devlet memuru açısından kademe ilerlemesinin durdurulması⁸²⁹ şeklindeki disiplin yaptırımının uygulanmasını gerektirmektedir (DMK.m.125/D-h). Bu yasaklamalara rağmen, bir Devlet memurunun, kamu görevlisinin ticareti suçu (TCK.m.259) kapsamında, görevinin sağladığı nüfuzdan yararlanarak bir kimseye mal veya hizmet satmak suretiyle kazanç elde etmesi durumunda, kademe ilerlemesinin durdurulması cezası uygulanabilecektir. Benzer şekilde, bir vergi dairesi görevlisinin yükümlünün özel işlerini yapma suçu (VUK.m.363) kapsamında mali konularda hizmet sunmak veya danışmanlık yapmak suretiyle kazanç elde etmesi durumunda da aynı yaptırımın uygulaması mümkündür. Kamu görevlisi (Devlet memuru) yasaklanmış olmasına rağmen, bu yasak faaliyetlerden ticari kazanç veya serbest meslek kazancı elde etmektedir. İlgili kamu görevlisi hakkında idare hukuku kurallarına göre disiplin cezası uygulanmasına rağmen, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı elde edilmiş olması nedeniyle gelir vergisi, bu ticari faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirilen mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle katma değer vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Yine ihaleye fesat karıştırma suçu oluşturan bazı fiiller nedeniyle (TCK.m.235) kazanç elde eden ve Gelir Vergisi Kanunu’na göre diğer kazanç ve iratlar kapsamında arızı kazanç elde etmiş sayılarak (GVK.m.82/3) vergiye tâbi tutulan kişi hakkında kamu ihalelerine katılma yasağı konulabilmektedir⁸³⁰.

İdare hukuku anlamında yaptırımı gerektiren bir fiil sonucunda gerçekleşen vergiyi doğuran olay nedeniyle vergilendirme yapılması, hukuk düzeninin birliği ilkesini zedelememektedir. Yasak faaliyet sonucunda vergilendirme yapılması, idare hukukunun temel ilkelerine aykırı bir durum yaratmayacağı gibi, yukarıdaki örneklerden hareket edilirse, idare hukuku yaptırımlarının etkinliğini de arttırmaktadır.

⁸²⁹ “Kademe ilerlemesinin durdurulması: Fiilin ağırlık derecesine göre memurun, bulunduğu kademede ilerlemesinin 1-3 yıl durdurulmasıdır.” (DMK.m.125/D).

⁸³⁰ Bu konuda bkz. Yasin Sezer, **Kamu İhalelerine Katılma Yasağı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 159 vd.

D. Yasak Faaliyetlerin Vergilendirilmesi ve Özel Hukuk

Vergi borcunu doğuran hukukî ilişki olarak vergiyi doğuran olay, daha çok özel hukuk alanında gerçekleşen olay ve işlemlere dayanmakta, bu çerçevede özel hukuk formlarına vergisel sonuçlar bağlanmaktadır. Bu işlemlerin vergi yükümlülere veya sorumluları tarafından kurallara uygun bir şekilde gerçekleştirilmemesi durumunda, özel hukuk alanında bazı yaptırımların uygulanması söz konusu olabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak kabul edilen durumların, kamu hukuku dışında özel hukuk kurallarıyla da yasaklanmış olması (izin verilmemesi olması) mümkündür. Özel hukuk kurallarıyla yasaklanmış olan/hükümsüz sayılan olay ve işlemlerin vergiyi doğuran olay olarak kabul ediliyor olması, vergi hukuku-özel hukuk ilişkisinde özellikli bir durum arz etmekle birlikte, hukuk düzeninin birliği açısından da bazı değerlendirmelerin yapılmasını gerektirmektedir.

6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na⁸³¹ göre, *“Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce belirleyebilirler.”* (TBK.m.26). *“Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür. / Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur.”* (TBK.m.27/1-2)⁸³². Türk Borçlar Kanunu'nun bu hükümleri, borçlar hukukuna hâkim olan ilkelerden sözleşme serbestisini ve bu serbestinin sınırlarını belirlemektedir. Fertlerin özel

⁸³¹ RG. 04.02.2011 – 27836.

⁸³² Mülga 818 Sayılı Borçlar Kanunu'nun konuyla ilgili hükümleri şu şekildeydi: *“Bir akdin mevzuu, kanunun gösterdiği hudut dairesinde, serbestçe tayin olunabilir. / Kanunun kat'i surette emrelediği hukuki kaidelere veya kanuna muhalefet; ahlaka (adaba) veya umumi intizama yahut şahsi hükümlere müteallik haklara mugayir bulunmadıkça, iki tarafın yaptıkları mukaveleler muteberdir.”* (m.19/1-2). *“Bir akdin mevzuu gayri mümkün veya gayri muhik yahut ahlaka (adaba) mugayir olursa o akit batıldır. / Akdin muhtevi olduğu şartlardan bir kısmının butlanı akdi iptal etmeyip yalnız şart, lağvolur. Fakat bunlar olmaksızın akdin yapılmıyacağı meczum bulunduğu takdirde, akitler tamamıyla batıl addolunur.”* (m.20/1-2). Hükümlerin kıyaslanmasından açıkça anlaşılacağı üzere 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu, eski hükümlerde esaslı bir değişiklik yapmamış, sadece ifadeler sadeleştirilmiştir. Aynı hükümlere, Borçlar Kanunu'na kaynaklık eden İsviçre Borçlar Kanunu'nun (Obligationenrecht) 19'uncu ve 20'nci maddelerinde rastlanmaktadır. Benzer düzenlemeler, Alman Medeni Kanunu'nda da (Bürgerliches Gesetzbuch) yer almaktadır. Buna göre, *“Kanundan aksi anlaşılmadıkça (öngörülmedikçe), kanuni bir yasağa aykırı olan hukuki işlem hükümsüzdür.”* (BGB. § 134). *“Ahlaka aykırı bir hukuki işlem hükümsüzdür.”* (BGB. § 138/1).

hukuk ilişkilerini hukuk düzeninin sınırları içinde yapacakları sözleşmelerle özgürce düzenleme yetkisi, sözleşme serbestîsi (özgürlüğü) olarak tanımlanmaktadır⁸³³. Bu serbesti, sözleşme yapma, sözleşmenin konusunu ve koşullarını seçme, sözleşmenin tarafını seçme, şeklini seçme, sözleşme türlerini tayin etme ve sözleşmeyi sona erdirmeye şeklindeki alt serbestîleri kapsamaktadır⁸³⁴. Kanun sözleşme serbestîsini kabul etmekle birlikte, bu serbestinin “*kanunda öngörülen sınırlar içinde*” kullanılabileceğini düzenlemektedir. Bu hükmüyle Kanun, sözleşme yapma serbestîsine sınır getirmektedir. Konuyla ilgili 26’ncı ve 27’nci maddeler birlikte değerlendirildiğinde sözleşme serbestîsinin sınırları, daha net biçimde ortaya çıkmaktadır. Buna göre, konusu emredici hükümlere, ahlâk kurallarına, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı olan sözleşmeler hükümsüz kabul edilmektedir. Bu tür sözleşmeler için uygulanacak yaptırım, kesin hükümsüzlük yani butlandır⁸³⁵. Kurucu unsurları mevcut olduğu için hukuken ortaya çıkmış olan bu sözleşmeler, kamu düzenini ilgilendiren geçerlik şartlarından birinin gerçekleşmemiş olması nedeniyle hükümsüzdür⁸³⁶. Kesin hükümsüz bir sözleşme, başlangıçtan itibaren geçersiz bir hukukî işlem olup, hiçbir zaman geçerlik kazanamayacağı gibi, hiçbir hukukî sonuç da doğurmayacaktır⁸³⁷.

Türk Borçlar Kanunu’nun ilgili hükümlerine aykırı olduğu için kesin hükümsüzlük yaptırımına tâbi bir sözleşmenin vergiyi doğuran olay oluşturması durumunda vergilendirme yapılması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın “kanunlarla” yasaklanmış olmasının yükümlülüğü ve sorumluluğu kaldırmayacağını öngördüğünden, Türk Borçlar Kanunu’nun ilgili hükümlerine aykırı şekilde yapılmış olan hukukî işlemler, tipe uygun olayın gerçekleşmesi kaydıyla vergilendirilmektedir. Örneğin, sahte para basmayı içeren bir istisna sözleşmesi, Türk Ceza Kanunu’nun emredici hükmüne⁸³⁸ ve kamu düzenine ilişkin

⁸³³ Eren, s. 270. Ayrıca bkz. Oğuzman ve Öz, s. 19 vd.; Reisoğlu, s. 130; Kılıçoğlu, s. 73.

⁸³⁴ Kılıçoğlu, s. 73-78.

⁸³⁵ Hüseyin Hatemi, **Hukuka ve Ahlâka Aykırılık Kavramı ve Sonuçları (Özellikle BK. 65 Kuralı)**, İstanbul, 1976, s. 150, 173; Oğuzman ve Öz, s. 137; Eren, s. 300; Reisoğlu, s. 143; Kılıçoğlu, s. 85.

⁸³⁶ Oğuzman ve Öz, s. 137.

⁸³⁷ Eren, s. 301.

⁸³⁸ “*Memlekette veya yabancı ülkelerde kanunen tedavülde bulunan parayı, sahte olarak üreten, ülkeye sokan, nakleden, muhafaza eden veya tedavüle koyan kişi, iki yıldan oniki yıla kadar hapis ve onbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.*” (TCK.m.197/1).

hükümlere açıkça aykırıdır⁸³⁹. Buna karşılık, bu iş için uygun aletler kullanarak para basan ve bu paraları satan kişi, bu iş karşılığında ticari kazanç elde etmiş olduğundan gelir vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Ticari bir faaliyet çerçevesinde gerçekleştirilen bu teslim ve hizmetler katma değer vergisine de tâbi tutulacaktır. Benzer şekilde, bir kaçak eşyanın taşınması ve yurda sokulması için bir nakliyeciy ile yapılan sözleşme, kanunun emredici hükümlerine aykırı olduğu için⁸⁴⁰ kesin geçersiz bir sözleşmedir. Buna karşılık, kaçak eşyanın taşınması ve bu taşıma neticesinde kazanç elde edilmesi durumunda, gelir ve katma değer vergisi yükümlülüğü doğacaktır. Evlilik dışı bir ilişki kurulması ve bu ilişkinin sürdürülmesi için yapılan sözleşme, ahlâk kurallarına aykırı olduğundan hükümsüzdür⁸⁴¹. Buna karşılık, ahlâka aykırı bu ilişki için yapılan sözleşme gereğince verilen hediyeler, veraset ve intikal vergisine tâbi tutulacaktır⁸⁴².

Türk Borçlar Kanunu’nun 27’nci maddesinde yer alan, “*Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur.*” düzenlemeyle kısmi geçersizlik yaptırımı düzenlenmiştir. Sözleşmenin sadece bir kısım hükümlerinin hukuka, ahlâka aykırı olması ya da ifasının imkânsız olması halinde tam değil kısmi hükümsüzlük bulunmaktadır. Sözleşmeleri ayakta tutma ve geçerliklerini koruma ilkelerinden hareketle, kısmi hükümsüzlük yaptırımı, sözleşmeyi değil eksikliğin ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır⁸⁴³. Vergi hukuku açısından değerlendirilecek olursa, bir sözleşmenin kısmi hükümsüzlük yaptırımına uğraması da vergilendirmeye engel değildir. Örneğin, Türk Borçlar Kanunu’nun 344’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre, “*Tarafların yenilenen kira dönemlerinde uygulanacak kira bedeline ilişkin anlaşmaları, bir önceki kira yılında üretici fiyat endeksindeki artış oranını geçmemek koşuluyla geçerlidir.*”. Kanun’un bu emredici hükmüne rağmen, üretici fiyat endeksindeki (ÜFE) artış oranını dikkate almayan kira sözleşmeleri yapılabilir. Artış

⁸³⁹ Örnek için bkz. Eren, s. 290.

⁸⁴⁰ *Reisoğlu*, bu örneği, sözleşmenin konusunun ahlâka aykırılığı çerçevesinde vermekle birlikte, hukuk ve ahlâk kurallarının çoğu zaman ortak bir alanı kapsadığından söz etmektedir. (Reisoğlu, s. 135-136). Kanaatimizce bu örnekte ahlâka aykırılıktan ziyade, sözleşme karşılığında üstlenilen edimin suç oluşturuyor olması nedeniyle, kanunun emredici hükümlerine veya kamu düzenine ilişkin hükümlere aykırılıktan bahsedilmelidir.

⁸⁴¹ Örnek için bkz. Eren, s. 293; Reisoğlu, s. 135.

⁸⁴² Bu örnekte, sözleşme gereğince alınan hediyeler (bedeller), Gelir Vergisi Kanunu’nda düzenlenen yedi gelir türünden herhangi birisine dâhil edilemediğinden, vergiyi doğuran olay gerçekleşmemekte ve dolayısıyla gelir vergisi yükümlülüğü doğmamaktadır.

⁸⁴³ Kılıçoğlu, s. 99.

oranına ilişkin hükmün kanuna aykırı olması, sözleşmenin tamamını hükümsüz hale getirmemektedir. Kira sözleşmesinde belirlenen bedele üretici fiyat endeksi artış oranının üzerinde bir artış oranı belirlenip uygulanması ve bu şekilde edimlerin yerine getirilmesi durumunda vergilendirme, kısmi geçersizliği dikkate almadan, belirlenen gerçek kira bedeli üzerinden yapılacaktır. Bu durumda gayrimenkul sermaye iradı yükümlülüğü ve/veya Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi kapsamında bir kiralama varsa vergi sorumluluğu, Kanun'un emredici hükmüne aykırı olarak belirlenen artış oranı uygulandıktan sonra ortaya çıkan kira bedeli üzerinden doğacaktır.

Hükümsüzlük yaptırımının uygulanması vergilendirmeye engel olmamasına rağmen, doktrinde, hukukî muamele vergileri için ayrı bir değerlendirme yapılmaktadır. Bu görüşe göre⁸⁴⁴, vergilendirmenin özel hukuk işleminin ekonomik içeriğinden bağımsız, işlemin belgelenmesine veya tekemmülüne bağlandığı hallerde (hukuki muamele vergileri) ayrıksı bir durum bulunmaktadır. Özellikle mutlak butlanla (kesin hükümsüzlük) batıl olduğu için başından itibaren geçersiz olan işlemlerde damga vergisi yükümlülüğünün doğacağı yönünde bir saptama yapmak güçtür. En azından belgeleme konusu yapılan kâğıttan kanuna veya ahlâka aykırılığın açık biçimde anlaşılması durumunda vergi yükümlülüğünün doğmayacağını kabul etmek, Damga Vergisi Kanunu'nun bütününe hâkim olan mantığa uygun olacaktır. Kanaatimizce bu yorumun tutarlı yanları bulunmakla birlikte, yasak faaliyetin vergiyi doğuran olayı oluşturması durumunda yükümlülüğün doğacağını düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun emredici hükmünün yorum yoluyla aşılması gibi bir sonuca yol açması mümkündür. Kanuna veya ahlâka aykırı işlemler için belge düzenlenmesi uygulamada pek karşılaşılan bir durum olmamakla birlikte, bilerek veya bilmeyerek bu tür bir işlem için damga vergisine tâbi bir kâğıt düzenlenmiş (imzalanmış) olabilir. Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı tabloda yer alan kâğıtların düzenlenmesi (imza edilmesi) bu vergi açısından vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Düzenlenen kâğıdın içeriğinin dayandığı hukukî işlemin kanuna veya ahlâka aykırı olması, damga vergisi yükümlülüğünü kaldırmayacaktır. Konuyu bir örnekle somutlaştırmak gerekirse, damga vergisine tâbi işlemlerden birisi de kefalet sözleşmeleridir. Kanuna veya ahlâk aykırı olarak yapılan kefalet sözleşmeleri,

⁸⁴⁴ Bkz. Akkaya, Ekonomik Yaklaşım, s. 88; Akkaya, **Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım**, s. 156, dn. 27.

kesin hükümsüzlük yaptırımıyla karşılaşmasına rağmen vergi borcunun doğmasına yol açabilecektir. Medeni Kanun'un 449'uncu maddesine göre, vasinin vesayet altındaki kişi adına kefil olması yasaktır. Medeni Kanun'un bu emredici hükmüne aykırı olarak vasi, temsilcisi olduğu kişi adına bir borca kefil olmuş ve kefalet senedi düzenlenmiş olabilir. Ayrıca bu borçla ilgili olarak çıkan bir uyuşmazlıkta bu kefalet sözleşmesi, icra dairesine veya mahkemeye ispat aracı (delil) olarak sunulmuş olabilir. Böyle bir durumda kefaletin kanuna aykırı olması (hükümsüzlük) nedeniyle damga vergisi yükümlülüğünün doğmayacağını kabul etmek pek mümkün görünmemektedir. Damga vergisi yükümlülüğü doğmakla birlikte, vergiye kaynaklık eden özel hukuk işleminin yargı kararıyla ortadan kaldırılmasının vergi yükümlülüğüne etkisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden ayrı olarak değerlendirilmesi gereken bir konudur⁸⁴⁵.

Kanuna veya ahlâka aykırı oldukları için hükümsüzlük yaptırımına tâbi olan işlemlerin vergilendirilmesi, hukuk düzeninin birliğine aykırı bir durum değildir. Çünkü hükümsüzlük yaptırımına ilişkin hükümler, özel hukukun vergi hukuku açısından mutlaka dikkate alınması gereken düzenlemeleri niteliğinde değildir⁸⁴⁶. Vergi hukuku, özel hukuk alanında hükümsüzlük yaptırımına bağlanmış hukukî işlemleri vergilendirirken, bu işlemlere hukuk alanında meşruluk kazandırma amacıyla değildir. Tam tersine, vergi hukuku özel hukukta yasaklanmasına rağmen işlem yapılması ve bu işlemler sonucu üstlenilen edimlerin yerine getirilmiş olması durumunda⁸⁴⁷, gelir, servet veya harcama şeklinde oluşan mali gücü vergi adaletini gerçekleştirmek üzere vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Bu nedenlerle kanaatimizce de tam veya kısmi hükümsüzlük yaptırımına tâbi özel hukuk ilişkilerinin vergilendirilmesinin, hukuk düzeninin birliğini zedeleyen bir yönü bulunmamaktadır.

⁸⁴⁵ Bu noktada vergiyi doğuran olayın geri alınması veya geçmişe etkili olarak iptali konusu gündeme gelmektedir. Ancak belirtilmelidir ki Türk Vergi Hukuku'nda vergiyi doğuran olayın geri alınması veya iptalini genel olarak düzenleyen bir hüküm mevcut değildir. Türk-Alman Vergi Hukuku'nda konuyla ilgili değerlendirme ve öneriler için bkz. Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, s. 109 vd., özellikle ss.146-148. Ayrıca bkz. Schefold, "Nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte im Steuerrecht", **JW.**, 1938, ss. 1617-1618.

⁸⁴⁶ Bu yönde bkz. Claßen, ss. 62-63.

⁸⁴⁷ Bilinçli veya bilinçsiz olarak geçersizliği dikkate almayıp, geçerli bir işlem varmış gibi edimlerin ifa edilmesi durumunda vergi borcu doğmaktadır. (Akkaya, **Ekonomik Yaklaşım**, s. 86).

VI. YASAK FAALİYETİN TESPİTİ DURUMUNDA UYGULANACAK HÜKÜMLER

A. Genel Açıklama

Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağına yönelik düzenleme, vergi hukukunun tarafsız duruşu nedeniyle, yasak faaliyetin tespiti durumunda, kanuna uygun şekilde gerçekleşen faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin uygulanmasını gerektirmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması vergilendirmeye etkili olmadığından, normal bir vergi yükümlülüğünde sözkonusu olan vergisel hükümler uygulama alanı bulmaktadır. Vergi yükümlüsü veya sorumlusuna vergi kanunlarıyla yüklenen şekli ve maddi yükümlülükler ile tanınan haklara ilişkin hükümler, yasak faaliyet nedeniyle doğan vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu için de geçerli olacaktır. Bu noktada yasak faaliyet nedeniyle vergi yükümlüsü veya sorumlusu olan kişinin, yargı mercilerine başvurma ve idari çözüm yollarına başvurma hakkı gibi hakları kullanabilmesi mümkün olmakla birlikte, maddi ve şekli diğer ödevleri de yerine getirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Çalışma kapsamında, bir vergi yükümlülüğü için sözkonusu olabilecek bütün hak ve yükümlülüklerle ilişkin ihtimallerin incelenmesi mümkün ve gerekli olmadığından, bu bölümde yasak faaliyetin tespiti durumunda uygulanması özellik arz eden hükümler incelenmektedir.

B. Yükümlülük Tesis Edilmesi

Yasak faaliyet sonucunda gerçekleşen vergiyi doğuran olay, vergi yükümlülüğünün doğmasını sonuçladığından, vergiyi doğuran olayı şahsında gerçekleştiren gerçek veya tüzel kişi ya da tüzel kişiliği olmayan topluluk hakkında vergi idaresinin öncelikle yükümlülük kaydı tesis etmesi gerekmektedir. Vergi yükümlüleri, bir vergi dairesi bünyesinde tesis edilen yükümlülük kaydı ve verilen vergi numarasına bağlı olarak takip edildiklerinden, vergisel idari işlemlerin uygulanması bu kaydın varlığına bağlıdır. Yasak faaliyette bulunan kişilerin

faaliyetlerini vergi dairesine bildirmesi ve bu şekilde yükümlülük tesis etmeleri pek mümkün olmadığından, yapılacak işlem yeni bir yükümlülüğün tesis edilmesi şeklinde olacaktır. Buna karşılık, kişilerin kanuna uygun bir şekilde tesis ettikleri yükümlülük çerçevesinde de yasak faaliyette bulunmaları mümkündür. Örneğin, temizlik ürünleri üretim ve ticaretini yükümlülük konusu olarak bildirip yükümlülük tesis eden kişinin uyuşturucu madde üretim ve ticaretiyle uğraştığının tespit edilmesi⁸⁴⁸ veya faaliyet konusu dışında kişinin sahte belge ticareti ile uğraştığının tespit edilmesi durumunda, yeni bir yükümlülük tesisine gerek olmayıp, varolan yükümlülük kaydı üzerinden işlemlerin gerçekleştirilmesi mümkündür.

Yükümlülük kaydı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilen yoklama işlemi ve düzenlenen yoklama fişine dayalı olarak tesis edilecektir. Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesine göre, "*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*". Dolayısıyla kişinin vergi kanunlarının kapsamına giren bir yasak faaliyette bulunduğu yoklama işlemi ile ortaya çıkarılması gerekmektedir. Yapılan yoklama işlemi sonucunda vergi yükümlülüğü tesis edilmesi gerektiğini gösteren yoklama fişinin birinci nüshası, yoklaması yapılan kişi veya yetkili bir adamına bırakılır. Nezdinde yoklama yapılan bu kişiler bulunmazsa, yoklama fişi bilinen son adrese yedi gün içinde gönderilir (VUK.m.132).

Yoklama fişine dayalı olarak gerçekleştirilen yükümlülük tesisi işlemi, hukukî niteliği itibarıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup, vergi davasına konu edilebilir. Konuyla ilgili bir kararında Danıştay, ikrazatçılık yaptığı tespit edilen bir kişi hakkında yoklama fişi doğrultusunda yükümlülük kaydı tesis edilmesi işleminin, İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine göre dava konusu edilebileceği yönünde karar vermiştir⁸⁴⁹.

⁸⁴⁸ Örnek için bkz. Demirci, **Suç Fiillerinin Vergilendirilmesi-I**, s. 89.

⁸⁴⁹ "...2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, menfaatleri ihlal edilenler tarafından iptal davası açılabileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, idare tarafından bir kamu hizmetinin yürütülmesi dolayısıyla gerek kendiliğinden gerekse istem üzerine tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karşı iptal davası açılabileceği açıktır. Bir işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem sayılabilmesi ise, işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli prosedürün son aşamasını geçirmiş bulunmasına, başka bir idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklik meydana getirebilmesine, başka bir anlatımla idare edilenlerin hukukunu doğrudan etkileyebilmesine bağlıdır. / Olayda, 5.7.2002 tarih ve 12/44 sayılı yoklama fişine dayanılarak davacı adına 25.4.2002 tarihinden itibaren gerçek usulde mükellefiyet tesis

C. Vergilendirme Zorunluluğu-Vergi Tarhiyatı

Gerçekleştirmiş olduğu yasak eylem ve/veya işlemin vergiyi doğuran olayın oluşmasına sebebiyet vermesi nedeniyle kendisine vergi borcu isnad edilen ve dolayısıyla vergi yükümlüsü sıfatını kazanan kişi hakkında vergilendirme işlemlerinin yapılması bir zorunluluktur. Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının yükümlülüğü kaldırmadığını düzenlediğinden ve gerçekleşen vergiyi doğuran olay vergilendirme (tarh) işleminin sebep unsurunu oluşturduğundan⁸⁵⁰, yasak faaliyetin tespiti durumunda vergi idaresinin tarh işlemlerine girişmesi bir zorunluluk arz etmektedir. Vergilendirme konusunda idare bağlı yetki ile donatılmış olup⁸⁵¹, vergi idaresine yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi noktasında kanunlarla herhangi bir takdir yetkisi de tanınmamıştır⁸⁵². Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi nedeniyle vergi kanunlarından herhangi birinin uygulama alanına giren bir yasak faaliyetin tespiti durumunda, tesis edilecek yükümlülük kaydı sonrasında ilgili vergiler açısından tarhiyat işlemleri gerçekleştirilmelidir. Kanunlarla yasaklanmış eylem veya işlemler nedeniyle yapılacak tarhiyat sadece gelir vergilerine yönelik olmayıp, ilgili vergi kanunlarında gösterilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi kaydıyla, servet ve harcama vergilerine ilişkin tarhiyatlar da yapılabilecektir.

Türk Vergi Sistemi genel olarak beyan üzerine yapılacak tarhiyatı esas almasına rağmen, yasak faaliyetlerin niteliği itibarıyla beyan esasına dayalı olarak vergilendirilmesi mümkün görünmemektedir. Bu nedenle yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunda, idarece tarhiyat yöntemlerine başvurulacaktır. İdare tarafından yapılan tarhiyat türleri arasında, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinde

edilmesine ilişkin işlem, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi yükümlüyü defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, beyanname verme gibi vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme zorunda bıraktığından, davacının menfaatini etkileyen, idari davaya konu olabilecek nitelikte, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu sonucuna ulaşıldığından vergi mahkemesince davanın esasının incelenmeksizin reddine karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmüştür...” Dş. 3. D. 11.03.2004 gün ve E. 2003/1501, K. 2004/703, www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2011.

⁸⁵⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 92; Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 107; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 253, 280; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 130.

⁸⁵¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 94; Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 121.

⁸⁵² Türk Vergi Hukuku’nda vergi kanunlarıyla idareye takdir yetkisinin tanındığı durumlar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Üstün, s. 95 vd. Vergiye ilişkin bireysel işlemlerde idarenin takdir yetkisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Gerçek, **Takdir Yetkisi**, s. 121 vd.

kullanılacak temel yöntem ise, re'sen tarh yöntemidir. Re'sen tarhiyat, Vergi Usul Kanunu'nda "...vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır." (VUK.m.30) şeklinde tanımlanmıştır. Matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen veya tamamen saptanmasına olanak bulunmayan hallerde ve zamanında beyanname verilmemesi gibi Kanun'da belirtilen bazı koşullar gerçekleştiğinde matrah vergi idaresi tarafından belirlenip, re'sen vergi tarhiyatı yoluna gidilmektedir⁸⁵³. Vergi yükümlüsünün, beyanlarının doğruluğunu ortaya koyacak şekilde doğru bir vergi incelemesi için elverişli defter, belge ve kayıtları, vergi kanunlarında belirlendiği şekilde tutmak ve muhafaza etmek ödevi bulunmaktadır. Yükümlü bu ödevlerini yerine getirmezse, diğer bir ifadeyle defter, kayıt ve belgeleri, doğru ve sağlıklı bir vergi incelemesi için elverişli değilse, yükümlünün beyanının doğruluğu karinesi çürümekte; dolayısıyla vergi idaresi için verginin re'sen tarhı yolu açılmaktadır⁸⁵⁴. Yasak faaliyetleri gerçekleştiren vergi yükümlüsü ve sorumlularının, vergi dairesine bildirimde bulunması (işe başlama, işyeri vb.) ve bu faaliyetlerle ilgili yükümlülükleri (defter tutma, beyanname verme vb.) yerine getirmeleri sözkonusu olamayacağından, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinde re'sen tarhiyat yöntemi kullanılacaktır⁸⁵⁵. Bu durumda vergi matrahı, vergi inceleme elemanı veya takdir komisyonu tarafından belirlenecektir.

Kullanılacak temel tarhiyat yöntemi re'sen tarhiyat olmakla birlikte, sınırlı da olsa, şartlarının gerçekleşmesi durumunda diğer idarece tarhiyat yöntemlerine başvurulması da mümkündür. Örneğin, bir kişinin imar mevzuatına aykırı bir şekilde bir bina yapması durumunda emlak vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu durumda emlak vergisi tarhiyatı, Emlak Vergisi Kanunu'nda belirlenen matrah üzerinden, verginin idarece tarhı yöntemiyle yapılacaktır⁸⁵⁶.

⁸⁵³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 98.

⁸⁵⁴ Kaneti, **Vergi Hukuku**, s. 119; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 268.

⁸⁵⁵ Kızılot ve diğerleri, s. 114; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 79; Demirci, **Suç Fiillerinin Vergilendirilmesi-I**, s. 88.

⁸⁵⁶ "Verginin idarece tarhı; 29'uncu ve 30'uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı

Yasak faaliyetler nedeniyle yapılacak re'sen tarhiyata esas alınacak matrahın belirlenmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesi gereğince vergi incelemesi yapılması şart olmakla birlikte; verginin idarece tarhı yönteminde vergi matrahı kanunlarda önceden belirlenmiş olduğundan, vergi incelemesi yapılmasına gerek yoktur. Böyle bir durumda vergi, düzenlenen yoklama fişine dayalı olarak tarhedilmektedir (VUK.mük.m.30/2).

D. Vergi Sorumluluğunun Doğması

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre, bir davranışın kanuna veya ahlâka aykırı olması bir vergilendirme engeli oluşturmamaktadır. Bu değerlendirme aynı zamanda vergi sorumluluğu için de geçerlidir. Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının *vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu* kaldırmayacağı yönündeki düzenlemesiyle, yasak faaliyetlerin icrasında kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda vergi sorumluluğunun da doğacağını açıkça belirtmektedir. Dolayısıyla Türk Vergi Hukuku'nda yasak faaliyetler, vergi sorumluluğunun da doğmasına sebep olabilmektedir. Vergi sorumluluğunun ancak vergi yükümlüğünü doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğacağı anlamına gelen "*vergi sorumluluğunun bağımlılığı ilkesi*"⁸⁵⁷ burada da uygulama alanı bulmakta ve yasak faaliyetin vergiyi doğuran olay oluşturmaması durumunda, vergi sorumluluğu da doğamaktadır⁸⁵⁸. Örneğin, bir işveren için, sosyal güvenlik mevzuatına aykırı bir şekilde çalıştırdığı işçisine

kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir." (VUK.mük.m.30).

⁸⁵⁷ Lang, in: Tipke ve Lang, § 7 Rz. 50, 65; Mösbauer, s. 272; Steeger, s. 63; Öncel, s. 50; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 80; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 232.

⁸⁵⁸ Alman Vergi Usul Kanunu'nun yasak faaliyetleri düzenleyen 40'ıncı maddesi, "*Bir vergi kanunundaki vergiyi doğuran olaya tamamen veya kısmen uyan bir davranışın, kanuni bir emre veya yasağa ya da ahlâk kurallarına aykırı olması, vergilendirmeye etkili değildir*" düzenlemesine yer vermektedir. Hükümde vergi sorumluluğuna ilişkin özel bir belirleme yapılmış olmasa da Vergi Usul Kanunu'nun vergi borcu ilişkisine ve vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan hakların doğumuna ilişkin hükümlerinden (AO § 37, § 38), vergi sorumluluğunun da bu kapsamda değerlendirilebileceği sonuna varılabilir. Vergi sorumluluğunun da vergi borcu ilişkisinden kaynaklanan haklar kapsamında değerlendirilmesi hususunda bkz. Lang, in: Tipke ve Lang, § 7 Rz. 1 vd.; Schneider, ss. 24-25. 40'ıncı maddenin bütün vergi kaynakları ve vergi borcu ilişkisi kapsamında yer alan bütün haklar açısından uygulanabilir olduğu yönünde bkz. Kühn ve Hofmann, s. 110.

ödediği ücretler nedeniyle, gelir vergisi stopajı sorumluluğu doğacaktır⁸⁵⁹. Uyuşturucu imal ve ticareti yapan kişinin faaliyetinde çalıştırdığı kimselere ödediği ücretten gelir vergisi kesintisi yapması gerekmektedir⁸⁶⁰. “Nakit Karşılığı Olmayan Piyangolar ve Çekilişler Hakkında Yönetmelik”⁸⁶¹ hükümlerine göre, piyango ve çekiliş tertip edilebilmesi için Milli Piyango İdaresinden izin alınması zorunludur. Bu zorunluluğa rağmen izin alınmaksızın çekiliş tertiplenmesi durumunda, çekilişten ödül kazananlar için veraset ve intikal vergisi yükümlülüğü, bu çekilişi tertipleyenler için veraset ve intikal vergisine ilişkin stopaj sorumluluğu doğacaktır (VİVK.m.7, m.16/son). Bir kişinin randevu evi işletmek üzere bir yer kiralaması durumunda, ödediği kira bedeli üzerinden gayrimenkul sermaye iradı stopajı yapma sorumluluğu bulunmaktadır (GVK.m.94). Benzer şekilde, akaryakıt kaçakçılığı yapan bir şirketin temsil organının, bu kaçakçılıktan doğan vergiler için vergi sorumluluğu bulunmaktadır.

Yasak faaliyetlerin vergiyi doğuran olayı oluşturması durumunda vergi sorumluluğunun doğmasını, vergiyi doğuran olayın vergi sorumlusunun bilgisi dâhilinde gerçekleşmesi kaydıyla kabul etmek, kanaatimizce amaca uygun bir yorum olacaktır. Vergi sorumluluğuna ilişkin hükümlere göre (VUK.m.10, 11), vergi sorumluluğu, vergi kanunlarıyla yüklenen ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda sözkonusu olmaktadır. Potansiyel vergi sorumlusunun kanuna veya ahlâka aykırı bir faaliyetin gerçekleştiğini bilmesi veya bilmesinin gerekmesi durumunda, sorumluluğu doğacaktır. Kişinin bilgisi ve onayı olmadan gerçekleşen yasak faaliyetler nedeniyle, vergi sorumluluğunun doğması ise mümkün görünmemektedir. Konu özellikle küçük veya kısıtlıların kanuni temsilcilerinin sorumluluğu açısından önem arz etmektedir. Örneğin, kısıtlanmış bir kişinin, vasisinin hiçbir şekilde haberi olmadan uyuşturucu ticareti yapması veya kumarhane işletmesi durumunda, vasi açısından vergi sorumluluğu doğacak mıdır? Yasak faaliyetler, nitelikleri itibarıyla açıktan yapılmayan faaliyetler olup, bu faaliyetlerin vergi sorumlusu olabilecek

⁸⁵⁹ Özbalcı, s. 112; Öner, s. 59. Alman Hukuku’nda bir işverenin, ahlâka aykırı bir iş sözleşmesiyle bir barda çalıştırdığı kadına, masöze ve gece kulübü dansçısına ödediği ücretler nedeniyle, gelir vergisi stopajı sorumluluğunun bulunduğu kabul edilmektedir. Örnekler için bkz. Akkaya, **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen**, ss. 91-92. Ayrıca bkz. Peter Bilsdorfer, “Zum Lohnsteuerabzug bei bestimmten Einnahmen von Bardamen”, **DStR.**, 1982, ss. 78-80; Thomas A. H. Schöck, “Steuerpflicht für sog. – Bardamen – oder wie moralisch ist das Steuerrecht”, **FR.**, 1983, ss. 450-451.

⁸⁶⁰ Örnek için bkz. Uysal ve Eroğlu, s. 23.

⁸⁶¹ RG. 04.10.2006 – 26309.

kişilerin öngöremeyecekleri şekillerde gerçekleşmesi mümkündür. Bu nedenle, vasisinden habersiz kumarhane işleten bir kişinin gelir vergisi borcu için, vasisinin sorumluluğu sözkonusu olmayacaktır. Sorumluluğun doğduğunun kabul edilmesi durumunda, vergi cezalarının da vasi adına kesilmesi gerekecektir. Bu uygulamanın ceza sorumluluğunun şahsiliği ve hukuk devleti ilkelerine aykırı olacağı kuşkusuzdur.

E. Vergi Cezası Uygulanması

1. Vergi Ziyai Cezası

Vergi ziyai, “...mükellefın veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.” (VUK.m.341). Vergi ziyai, vergi kaybının gerçekleşmesi şartına bağlandığından, bir zarar kabahati olarak nitelendirilmektedir⁸⁶². Dolayısıyla vergi kanunlarıyla yüklenen ödevlerin, vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda, Devlet hazinesinin verginin zamanında tahakkuk etmemesi veya eksik tahakkuk etmesi şeklinde uğradığı zararın karşılığı olarak vergi ziyai cezası uygulanmaktadır.

Kanuna veya ahlâka aykırı faaliyette bulunan kişilerin vergi kaybına sebebiyet vermesi durumunda vergi ziyai cezası uygulanacaktır. Bu faaliyetler, niteliği itibariyle zaten vergi kaybı doğuran faaliyetlerdir. Çünkü kanuna veya ahlâka aykırı faaliyetlerin vergi dairesine bildirilmesi, bu faaliyetlerin icrasında vergi kanunlarıyla yüklenen ödevlerin yerine getirilmesi ve doğan vergilerin vergi dairesine eksiksiz bir şekilde beyan edilerek ödenmesi sözkonusu değildir. Kanuna veya ahlâka aykırı faaliyetin tespiti durumunda, belirlenen vergi matrahına bağlı olarak vergi ziyai cezası uygulanacaktır. Vergi Usul Kanunu’na göre vergi ziyai cezası kayba uğratılan verginin bir katı olup, 359’uncu maddede düzenlenen kaçakçılık fiillerinden birinin gerçekleştirilmesi suretiyle vergi kaybına yol açılması durumunda ceza, kayba uğratılan verginin üç katı olarak uygulanmaktadır

⁸⁶² Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 209; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 482.

(VUK.m.344/1-2). Örneğin, sahte belge düzenleyip ticaretini yapmak suretiyle vergi kaçakçılığından (VUK.m.359-b) kazanç sağlayan kişiye, kayba uğratılan verginin üç katı tutarında vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 335'inci maddesine göre, cezayı gerektiren tek bir fiil ile birden fazla vergi türü bakımından vergi kaybına sebebiyet verilmişse, her vergi türü için ayrı vergi ziyai cezası uygulanacaktır. Örneğin, bir kişinin tefecilik yapmak suretiyle kazanç elde ettiğinin tespit edilmesi durumunda, kayba uğratılan gelir vergisi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi bakımından ayrı ayrı ceza kesilecektir. Benzer şekilde, kaçak olarak getirdiği sigaraları piyasada satan kişi, hem gelir hem de katma değer vergisi bakımından vergi ziyai cezası ile muhatap olacaktır.

2. Usulsüzlük-Özel Usulsüzlük Cezaları

Usulsüzlük, Vergi Usul Kanunu'nda, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması olarak tanımlanmıştır (VUK.m.351). Vergi kanunlarıyla yüklenen ve Vergi Usul Kanunu'nda cezai yaptırıma bağlanmış olan şekli ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda, usulsüzlük kabahatine ilişkin cezalar uygulanmaktadır. Kanuna aykırı davranış sonucunda vergi kaybı değil vergi kaybı ihtimali ortaya çıktığından, usulsüzlük kabahati tehlike kabahati olarak nitelendirilmektedir⁸⁶³.

Yasak faaliyetin icrasında, vergi kanunlarıyla yüklenen şekli ödevlere uyulması, faaliyetin niteliği gereği mümkün değildir. Kanuna veya ahlâka aykırı yasak bir faaliyette bulunan kişinin, bildirimde bulunması, beyanname vermesi, defter tutması ve tasdik etmesi, defter ve belgeleri muhafaza etmesi ve belge düzenine uyması sözkonusu olamaz⁸⁶⁴. Bu nedenle yasak faaliyetin tespiti durumunda, yerine getirilmeyen bu şekli ödevlere ilişkin usulsüzlük cezaları uygulanacaktır. İşe başlama bildiriminde bulunmayan, defter tutmayan ve tasdik etmeyen, beyannamesini vermeyen vergi yükümlüsü veya sorumlusuna 1. derece usulsüzlük cezası uygulanacaktır (VUK.m.352)⁸⁶⁵. Ayrıca gerçekleştirilen işlemler

⁸⁶³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 209; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 491; Saban, **Vergi Hukuku**, s. 227.

⁸⁶⁴ Bkz. ve krş. Demirci, **Suç Fiillerinin Vergilendirilmesi-I**, s. 88.

⁸⁶⁵ Bu fiiller nedeniyle ayrıca vergi kaybı da doğmuşsa, vergi ziyai ve usulsüzlük cezalarından miktar itibarıyla ağır olanı kesilecektir (VUK.m.336).

için düzenlenmeyen belgeler (fatura, fiş vb.) nedeniyle de özel usulsüzlük cezasının (VUK.m.353) uygulanması gerekmektedir.

Şekli ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda usulsüzlük cezalarının (genel, özel) uygulanması bir zorunluluk olmakla birlikte, Danıştay'ın bazı kararlarında, faaliyetin yasak olmasından ötürü şekli ödevlerin yerine getirilmesinin zaten mümkün olmadığı gerekçesiyle, kesilen usulsüzlük cezaları kaldırılmaktadır. Örneğin, Danıştay'a göre, yasak faaliyette bulunan kişilerin düzenleyebilecekleri fatura ve benzeri belge bulunmadığından, özel usulsüzlük eyleminin yasal unsuru olan şekle ve usule aykırılığın olduğundan sözedilemeyecektir⁸⁶⁶.

F. Gecikme Faizi Uygulanması

Gecikme faizi, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, bir verginin kanunda belirtilen normal süre geçtikten sonra tahakkuk etmesi nedeniyle değer kaybına uğramasını önlemek için getirilmiş olan bir fer'i yükümlülüktür⁸⁶⁷. Vergi Usul Kanunu'nun 112'nci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre, "...ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

⁸⁶⁶ "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353'üncü maddesi, fatura veya benzeri belge verilmemesi, alınmaması ve diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına ilişkin özel usulsüzlükler ve cezalarını düzenlemektedir. Sözü edilen 353'üncü maddede öngörülen bu düzenleme ile mükelleflerin vergilendirme dönemindeki işlemlerinin kayıt ve belge düzenine uygun yürütülmesinin sağlanması amaçlanmış olup, verilmesi gereken belgelerin düzenlenmemesinden oluşan eylemin tamamlanması, belgeyi düzenlemesi gerekenin mükellefiyet kaydının olması, defter ve belge düzenleme ödevinin gereği olarak kendisine verilmiş izin uyarınca bastırılmış belge bulunmasına karşın düzenlenmemesine bağlıdır. Eylem tarihinde tüm bu koşullar bulunmadıkça özel usulsüzlük eyleminin işlenip tamamlanması söz konusu olmaz. / Faaliyetini vergi dairesinin bilgisi dışında bıraktığı saptanarak, adına bu nedenle sonraki yıllarda mükellefiyet tesis edilen vergi yükümlülerinin kayıt ve beyan dışı bırakılan kazançları yukarıda anılan kanun hükümlerine göre düzenlenen defter ve belgelere dayanmadığı ve düzenleyebilecekleri fatura ve benzeri belge de bulunmadığından, bu gibi durumlarda eylem tarihinde özel usulsüzlük eyleminin yasal unsuru olan şekle ve usule aykırılığın olduğundan söz edilemeyeceğinden ceza, bir varsayıma dayandırılmış olacaktır. Davacının, dava konusu yapılan cezanın kesilmesine neden olan ikrazatçılık faaliyeti nedeniyle mükellefiyet kaydının bulunmadığı, defter tasdik ettirmediği ve belge bastırmadığı tartışmasız olup, bu faaliyeti nedeniyle belge düzenlemediği sonucuna ulaşılarak adına 353'üncü maddeye göre özel usulsüzlük cezası kesilmesi maddenin öngörülüş amacına uygun düşmediğinden, mahkeme kararında yasaya aykırılık görülmemiştir." Dş. 3. D. 30.12.2008 gün ve E. 2007/3320, K. 2008/4469, www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2011. Benzer yönde karar için bkz. Dş. 7. D. 18.06.2002 gün ve E. 2000/7381, K. 2002/2453, www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2011.

⁸⁶⁷ Bkz. Karakoç, **Genel Vergi**, s. 688; Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001, ss. 72-73.

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar;

Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır”.

Yasak faaliyetlere ilişkin vergi tarhiyatı, vergi idaresi tarafından belirlenen matrah üzerinden yapıldığından, tarhiyata karşı dava açılıp açılmaması ihtimallerine bağlı olarak yukarıda belirtilen süreler için gecikme faizi de hesaplanacaktır. Yasak faaliyette bulunup, gerçekleşen vergiyi doğuran olaylara ilişkin vergiyi zamanında beyan edip tahakkuk ettirmeyen kişiye, vergi cezaları yanında gecikme faizi de uygulanacaktır. Gecikme faizi oranı gecikme zammı oranına göre belirlenmekte olup⁸⁶⁸, hesaplanan gecikme faizinin verginin aslıyla birlikte vadesinde ödenmesi gerekmektedir.

G. Güvence Önlemlerinin Uygulanması

Yasak faaliyetin tespiti durumunda, tarhedilecek vergiler ile kesilecek vergi cezalarının tahsilini güvence altına almak üzere, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’da yer alan güvence önlemlerine⁸⁶⁹ ilişkin hükümler uygulanabilecektir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 9’uncu maddesine göre, vergi ziyai cezası kesilmesini gerektiren haller ile vergi kaçakçılığı oluşturan hallere ilişkin olarak bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olduğu takdirde, vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından yapılan ilk hesaplamalar üzerinden kamu borçlusundan teminat istenmektedir. Yasak bir faaliyet nedeniyle vergi tarhiyatı için gerekli işlemlere başlanmış olduğu takdirde,

⁸⁶⁸ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 51’inci maddesinde düzenlenen gecikme zammı oranının belirlenmesi konusunda, Bakanlar Kurulu’na yetki verilmiştir. 2010/965 Sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile (RG. 19.10.2010 – 27734) 19.10.2010 tarihinden geçerli olmak üzere belirlenen gecikme zammı (ve dolayısıyla gecikme faizi) oranı, aylık % 1,40’tır.

⁸⁶⁹ Güvence önlemleri konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 165 vd.; Uluatam ve Methibay, s. 140 vd.; Karakoç, **Genel Vergi**, s. 613 vd.

vergi yükümlüsü veya sorumlusundan, vergi ve cezaların ileride tahsil imkânsızlığına düşmemesi için teminat istenecektir.

Teminat istenecek bir halin mevcut olması veya borçludan teminat istendiği halde teminat gösterilmemesi ya da şahsi kefalet teklifinin reddedilmesi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da (m.13) ihtiyati haciz nedeni olarak düzenlenmiştir. Bu nedenle, yasak faaliyet nedeniyle yükümlülük kaydı tesis edilen ve hakkında verginin tarhı için gerekli işlemlere başlanan, teminat göstermeyen veya gösterdiği teminat vergi idaresi tarafından reddedilen kamu borçlusunun mallarına, bu Kanun hükümlerine göre ihtiyati haciz uygulanabilecektir.

Yasak faaliyetin tespiti durumunda şartları varsa Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda yer alan diğer güvence önlemlerinin de (örneğin, tasarrufun iptali davası) uygulanması mümkündür.

H. Vergi Mahremiyetinin Uygulama Alanı Bulması

Vergi idaresi, vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken yükümlülerin iş ve işlemleri, hesap durumları, servetleri, işletmeleri, meslekleri ve hatta kişisel ve ailevi durumları hakkında bilgi edinmektedir. İdare tarafından öğrenilen bu bilgilerin vergilendirme amacı dışında kullanılmaması, diğer bir ifadeyle gizli kalması gerekmektedir⁸⁷⁰. Bu gerekliliğin sağlanabilmesi amacıyla, Vergi Usul Kanunu'nun 5'inci maddesinde vergi mahremiyeti düzenlenerek, maddede gösterilen kişilerin, yükümlülerin veya yükümlüyle ilgili kimselerin sırlarını veya gizli kalması gereken diğer hususlarını ifşa etmeleri ya da kullanmaları yasaklanmıştır. Bu yasağa uymayanlar, vergi mahremiyetini ihlâl suçuna ilişkin düzenlemeler (VUK.m.362) gereğince cezalandırılmaktadır.

Gerçekleştirdikleri kanuna veya ahlâka aykırı yasak faaliyetler nedeniyle vergi yükümlüsü veya sorumlusu olarak kabul edilen kimseler hakkında da vergi mahremiyetine ilişkin hükümler uygulama alanı bulmaktadır. Yasak faaliyet gerçekleştiren kişiler hakkında öğrenilen bilgiler vergi mahremiyeti kapsamında olup, öğrenilen sırların veya diğer gizli hususların ifşa edilmesi veya kullanılması

⁸⁷⁰ Karakoç, **Genel Vergi**, s. 511.

yasaktır⁸⁷¹. Bu nedenle, vergi mahremiyeti ilkesine titizlikle uyularak, diğer hukuk dalları tarafından yasaklanmış faaliyetleri gerçekleştirenlerin vergisel açıdan Devletle muhatap olmaları sağlanmalıdır⁸⁷².

I. Suç Duyurusunda Bulunulması ve Ceza Yargılaması

Kanuna veya ahlâka aykırı kabul edilen ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi nedeniyle vergi yükümlülüğü veya sorumluluğunun doğmasını sonuçlayan davranışlar, Türk Ceza Kanunu veya özel ceza kanunları tarafından suç olarak kabul edilip yaptırıma bağlanmış olabilir. Böyle bir davranışın tespit edilmesi durumunda, suç isnad edilen kişiler (şüpheli-sanık) ceza mahkemeleri tarafından yargılanacaktır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunu doğuran ve suç teşkil eden davranışı tespit eden vergi idaresinin, durumu hemen yetkili adli mercilere bildirmesi gerekmektedir. Örneğin, kamu denetim elemanlarının, ödünç para verme işleriyle uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerini düzenleyen 90 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine aykırı olarak, Hazine Müsteşarlığı'ndan izin almadan ödünç para karşılığı faiz geliri elde etmek için tefecilik yaptığı belirlenen kişiler hakkında, bu Kanun Hükmünde Kararnamenin hükümleri gereğince cezai işlem yapılmak üzere ilgili Cumhuriyet Başsavcılığı'na suç duyurusunda bulunmaları gerekmektedir⁸⁷³. Vergi kaçakçılığı oluşturan bir fiilin işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir (VUK.m.367). Bu çerçevede sahte belge düzenleyip ticaretini yapmak suretiyle kazanç elde edildiğinin tespit edilmesi durumunda, vergilendirme işlemlerine hemen başlanması gerektiği gibi, ceza yargılamasının yapılabilmesi açısından durumun savcılığa hemen bildirilmesi de gerekmektedir.

⁸⁷¹ Yasak faaliyetlerin de vergi mahremiyeti kapsamında yer aldığına ilişkin görüşler için bkz. Schmieszek, in: Gosch ve Beermann, § 40 Rz. 17; Çağan, **Yasak Faaliyetler**, s. 83, 101; Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 252.

⁸⁷² Güneş, **Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi**, s. 252.

⁸⁷³ Bkz. Işık ve Çabuk, **İkrazatçılık ve Tefecilik-II**, s. 51.

J. Tüzel Kişilere Özgü Yaptırımların Uygulanması

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine yol açan yasak faaliyetin bir tüzel kişilik bünyesinde gerçekleştirilmesi durumunda, Türk Ceza Kanunu'nda tüzel kişiler için öngörülen yaptırımların uygulanması mümkündür. Türk Ceza Kanunu'na göre, *“Tüzel kişiler hakkında ceza yaptırımı uygulanamaz. Ancak, suç dolayısıyla kanunda öngörülen güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımlar saklıdır.”* (TCK.m.20/2). Kanun'un tüzel kişiler hakkında uygulanacak güvenlik tedbirlerini düzenleyen 60'ıncı maddesine göre ise, *“Bir kamu kurumunun verdiği izne dayalı olarak faaliyette bulunan özel hukuk tüzel kişisinin organ veya temsilcilerinin iştirakiyle ve bu iznin verdiği yetkinin kötüye kullanılması suretiyle tüzel kişi yararına işlenen kasıtlı suçlardan mahkûmiyet hâlinde, iznin iptaline karar verilir. / Müsadere hükümleri, yararına işlenen suçlarda özel hukuk tüzel kişileri hakkında da uygulanır.”* (TCK.m.60/1-2). Kanun'un bu düzenlemesiyle, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesinin bir sonucu olarak, tüzel kişilerin suç faili sayılamayacağı ve tüzel kişilere ancak güvenlik tedbiri niteliğindeki yaptırımların uygulanabileceği kabul edilmiştir⁸⁷⁴. Tüzel kişilere uygulanabilecek güvenlik tedbirleri ise, iznin iptali veya müsadere olmak üzere iki türlüdür.

Bir özel hukuk tüzel kişisinin bir kamu kurumundan almış olduğu iznin iptali, Kanun'da açıkça belirtilen suçlar bakımından, yine Kanun'da belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda, hâkimin takdir yetkisine bağlı olarak uygulanabilir⁸⁷⁵. Ancak bu tedbirin uygulanabilmesi için kasıtlı bir suçtan dolayı mahkûmiyet şarttır. Kanun'un 60'ıncı maddesinin gerekçesinde şu örnek verilmektedir: *“İlaç üretmek için izin alınmış bir laboratuarda uyuşturucu veya uyarıcı madde üretimi yapılması veya uyuşturucu veya uyarıcı madde ticaretinden elde edilen gelirlere meşruiyet görüntüsü kazandırmak için bir döviz bürosunun kullanılması halinde, bu laboratuvar ya da döviz bürosunu işleten özel hukuk tüzel kişisinin aldığı izin iptal edilecektir.”*⁸⁷⁶. Benzer şekilde, bir sermaye şirketinin akaryakıt kaçakçılığı yapmak

⁸⁷⁴ Artuk, Gökçen ve Yenidünya, s. 956; Öztürk ve Erdem, **Ceza Hukuku**, s. 431; Centel, Zafer ve Çakmut, s. 688; Demirbaş, s. 622; Özgenç, s. 722, 724; Özbek ve diğerleri, Genel Hükümler, ss. 205-206; Koca ve Üzülmüş, s. 557; Hakeri, s. 509.

⁸⁷⁵ *“Yukarıdaki fıkralar hükümlerinin uygulanmasının işlenen fiile nazaran daha ağır sonuçlar ortaya çıkarabileceği durumlarda, hâkim bu tedbirlere hükmetmeyebilir.”* (TCK.m.60/3).

⁸⁷⁶ Gerekçe ve örnek için bkz. Hakeri, s. 510.

suretiyle kazanç elde etmesi durumunda, bu şirketin Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği⁸⁷⁷ hükümlerine göre, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'ndan aldığı lisans iptal edilebilecektir.

Tüzel kişi hakkında uygulanabilecek diğer bir güvenlik tedbiri ise, müsadere. Tüzel kişi yararına işlenen kasıtlı bir suçtan mahkûmiyet halinde, ilgili tüzel kişi hakkında eşya ve kazanç müsadereğine ilişkin hükümler uygulanabilecektir. Yukarıdaki örnekte, şirketin akaryakıt kaçakçılığı yapmak suretiyle elde ettiği kazançlar ile bu kaçakçılığı gerçekleştirirken kullandığı araçlar hakkında müsadere kararı verilebilecektir.

⁸⁷⁷ RG. 17.06.2004 – 25495.

SONUÇ

Vergiye doğuran olay, kamu alacaklısı ile kamu borçlusu arasında kanunların belirlediği şartlar çerçevesinde kurulan vergi borcu ilişkisinin kurucu unsurunu oluşturmaktadır. Vergi alacağının/borcunun doğmasını sağlayan hukukî ilişki olan vergiyi doğuran olay, bu yönüyle vergi hukukunun en önemli kavramı olarak kabul edilmektedir.

Vergiye doğuran olay kavramı, bu kavram bünyesinde yer alan unsurların tamamını kapsamaktan uzaktır. Vergiyi doğuran olayın, vergi borcu ilişkisini kuran olumlu unsurları yanında, vergi borcunu azaltan veya kaldıran olumsuz unsurları da bulunmakla birlikte; vergiyi doğuran olay kavramı sadece yükümlendirici sonuçlar doğuran hukukî durumlar için kullanılmaktadır. Buna karşılık, vergi muafiyet ve istisnaları olarak ifade edilebilecek normlarda yararlandırıcı hukukî sonuçların bağlandığı soyut olayların da vergiyi doğuran (negatif) olay kavramı çerçevesinde değerlendirilmesi mümkündür.

Vergiye doğuran olay kavramı ile kanun koyucunun gerçekleşmesine vergisel sonuçlar bağladığı soyut düzenlemelerin mi yoksa kanunlarda yer alan bu soyut düzenlemelere uygun olarak gerçekleşen somut yaşam olayının mı kastedildiği açık değildir. Uygulamada vergiyi doğuran olay, hem soyut düzenlemeleri hem de soyut düzenlemelere uygun gerçekleşmeleri ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Soyut ve somut unsurların tek bir kavram ile ifade edilmesi, hukuk tekniği açısından da doğru bir tercih gibi görünmemektedir.

Kavrama getirilen eleştirilerin kısmen de olsa bertaraf edilebilmesi için, daha çok ceza hukukunda kullanılan geniş anlamda tipiklik ve dar anlamda tipiklik kavramlarından hareketle, vergiyi doğuran olayı geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere iki şekilde değerlendirmek mümkündür. Öncelikle belirtilmelidir ki tipiklik konusunda yapılacak değerlendirmelerde ceza hukukunun tipiklik öğretisinin referans alınması gerekmektedir. Çünkü tipiklik kavramı, öncelikle ceza hukukunun suç genel teorisi içinde ortaya çıkmış, gelişmiş ve oradan diğer hukuk dallarına intikal etmiştir.

Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcunun bir bütün olarak ortaya çıkmasını sağlayan bütün kanuni unsurları ifade etmektedir. Bu anlamıyla ele

alındığında vergiyi doğuran olay, ceza hukukunda bir fiilin cezalandırılabilmesi için gerekli özelliklerin bütünü anlamına gelen geniş anlamda tipikliğin bir görünümü olarak değerlendirilebilir. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcu ilişkisi kurulmasını sağlayan tüm unsurları kapsamaktadır. Bu nedenle verginin unsurları olarak da ifade edilen yükümlü, konu, matrah, oran, muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, geniş anlamda tipikliğin/vergiyi doğuran olayın unsuru olarak değerlendirilmektedir. Ancak belirtilmelidir ki kavramın geniş anlamıyla ele alınması durumunda vergiyi doğuran olay, neredeyse vergi kavramına denk gelecektir.

Dar anlamda vergiyi doğuran olay ise, somut bir vergi borcunun kurulmasını sağlayan olay ve olguları ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle, vergi kanunlarında verginin potansiyel yükümlüsü olarak gösterilen bir kişinin bir vergi konusuyla yine kanunlarda gösterilen şekilde ilişkiye girmek suretiyle gerçekleştirdiği olay veya hukukî durum, dar anlamda vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olay dar anlamıyla ele alındığında, kavramı, ceza kanunlarında suç olarak kabul edilen ve gerçekleşmesine cezai yaptırım bağlanan insan davranışını ifade eden dar anlamda tipikliğin bir görünümü olarak değerlendirmek mümkündür. Ceza hukukunda dar anlamda tipikliğin hareketi (tipe uygun eylemi) esas alması, geniş anlamda tipiklik çerçevesinde değerlendirilen hukuka aykırılık ve kusurluluk gibi bazı unsurların tipiklik dışında değerlendirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Ceza hukukundaki dar anlamda tipikliğe benzer şekilde dar anlamda vergiyi doğuran olay, geniş anlamda vergiyi doğuran olayın unsurları olarak kabul edilen matrah, oran, muafiyet, istisna ve indirim gibi unsurları dışlamakta ve bunlara tipiklik teorisi içinde yer vermemektedir. Bu nedenle somut bir olayda vergi muafiyetinin bulunması, geniş anlamda vergiyi doğuran olayın/tipikliğin gerçekleşmesini engellerken; dar anlamda vergiyi doğuran olayın/tipe uygun olayın gerçekleşmesini engellememekte, vergilendirme sürecinin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonraki aşamalarını etkilemektedir.

Vergiyi doğuran olayın tipe uygun olay olarak dar anlamıyla ele alınması, daha uygun bir çözüm gibi görünmektedir. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay neredeyse vergi kavramına denk geldiğinden kapsamı oldukça geniştir. Türk Vergi Mevzuatı ile doktrini de kavramı dar anlamıyla ele almakta ve incelemektedir. Ayrıca tipe uygun olay kavramı, vergiyi doğuran olayın hem soyut hem de somut

unsurlarını içermesi nedeniyle, bu yöndeki eleştiriyi de bertaraf etmektedir. Tipe uygun bir olaydan sözedilebilmesi için öncelikle soyut bir vergi kanunu hükmü bulunmalı, sonrasında bu soyut hükme uygun bir şekilde somut bir yaşam olayı gerçekleşmelidir. Ceza hukukunda tipikliğin dar anlamda uygulaması olarak kullanılan tipe uygun eylem kavramı, vergi hukukunda borç doğuran olayın her zaman eylem/hareket niteliğinde olmaması nedeniyle yetersiz kalmaktadır. Bu nedenlerle vergiyi doğuran olayı, vergi hukukunda tipe uygun olay olarak nitelendirmek mümkündür.

Vergi hukukunun en temel konusu olması nedeniyle vergiyi doğuran olay, vergi borcu ilişkisinde yer alan birçok konu, hak ve yükümlülükle doğrudan veya dolaylı olarak bağlantı halindedir. Uygulanacak hukuk kurallarının tespiti, vergi sorumluluğunun doğup doğmadığının tespiti, zamanaşımı sürelerinin tespiti ile geçmişe yürütülen kanunların tespiti başta olmak üzere vergi hukukunun birçok önemli kurumu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği referans alınmak suretiyle ele alınmakta ve değerlendirilmektedir.

Vergiyi doğuran olay, esas itibariyle kaynağını Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesinden almaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi, sadece verginin konusunun belirlenmesini yeterli görmemekte, verginin bütün önemli unsurlarının hukukî güvenlik ilkesine uygun bir şekilde vergi kanunlarında düzenlenmesini gerektirmektedir. Verginin en önemli unsuru olarak nitelendirilebilecek vergiyi doğuran olayın ve unsurlarının da kanunlarla düzenlenmesi bir zorunluluktur. Vergi (mülkiyet hakkına yönelik) bir temel hak sınırlaması olduğundan, temel hakların sınırlandırılmasına ilişkin anayasal hükümlerin sistematik olarak incelenmesinden de vergiyi doğuran olayın yasa kaydı gerektirdiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Vergiyi doğuran olay açısından kabul edilen kanun anlayışı, şekli anlamda kanundur. Vergiyi doğuran olaylar, ancak yasama organı tarafından kanun koyma sürecine uygun olarak çıkarılan kanunlarla belirlenebilir. Vergi idaresinin düzenleyici idari işlemlerle vergiyi doğuran olaya ve vergiyi doğuran olayın unsurlarına yönelik bir belirleme yapması mümkün olmadığı gibi, bu yönde yapılacak düzenlemeler kamu hukukunda fonksiyon gaspı sonucunu doğuracaktır. Ayrıca idare, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda alacağın tahsili için

gerekli işlemlere başlamak zorunda olup, bu noktada kullanabileceği bir takdir yetkisine sahip değildir.

Vergiye doğuran olay ve unsurları kanunlarla belirlendiğinden, kişilerin aralarında özel hukuk sözleşmesi yapmak suretiyle, vergi yükümlülüğü veya sorumluluğunu değiştirmeleri mümkün değildir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra tarafların yapacakları sözleşmeler vergi dairesini bağlamamaktadır. Buna karşılık, vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden önce, kişilerin kendi aralarında yapacakları sözleşmelerle vergi borcunun kimin şahsında doğacağını tespit etmeleri, diğer bir ifadeyle vergi yükümlüsünü belirlemeleri, peçeleme durumu saklı kalmak kaydıyla geçerli kabul edilmelidir.

Kıyas yasağı, vergiyi doğuran olay ve unsurları açısından da geçerlidir. Bu nedenle yükümlünün lehine veya aleyhine olduğuna bakılmaksızın kıyas yasağının kabul edilmesi, hem vergi yükümlülükleri hem de kamu harcamaları için kaynak temin etmek zorunda olan Devlet açısından bir güvence oluşturacaktır.

Kanunilik ilkesinin istisnası olarak kabul edilen Bakanlar Kurulu'nun vergilendirmeye ilişkin temel düzenleme yetkisi, vergiyi doğuran olayı kapsamamaktadır. Bu nedenle Bakanlar Kurulu'na vergiyi doğuran olaya veya unsurlarına yönelik düzenleme yapma yetkisi verilmesi, Anayasa'ya açıkça aykırı olacaktır. Buna karşılık Bakanlar Kurulu'nun, dış ticarete ilişkin olarak verilen yetki çerçevesinde ek mali yükümlülükleri doğuran olaya ilişkin ve ayrıca olağanüstü hal veya sıkıyönetim hallerinde kanun hükmünde kararnamelerle vergiyi doğuran olaya ilişkin düzenlemeler yapması mümkündür.

Vergiye doğuran olayın unsurlarına ayrılarak incelenmesi, kavramın daha iyi incelenmesi ve anlaşılması sonucunu doğurduğundan yararlı ve hatta zorunludur. Başta ceza hukuku ve borçlar hukuku olmak üzere hukuk alanında, sorumluluk doğuran hukukî ilişkilerin unsurlara ayrılarak incelenmesi yaygın bir uygulamadır. Bu nedene vergi borcunu/sorumluluğunu doğuran hukukî ilişki olan vergiyi doğuran olayın da unsurlara ayrılarak incelenmesi, hem teoride hem de pratikte yarar sağlayacak, kavramın içeriğinin ve niteliğinin belirlenmesi noktasında önemli bir rol üstlenecektir.

Vergiye doğuran olayın unsurlarının belirlenmesi, geniş anlamda vergiyi doğuran olay ile dar anlamda vergiyi doğuran olaya ilişkin yaklaşımlardan birinin

tercih edilmesini gerektirmektedir. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay, vergi borcunun ortaya çıkmasını sağlayan kanuni şartların tümü olarak tanımlandığına göre, yükümlü, konu, isnadiyet, matrah, oran, muafiyet ve istisnalar, vergiyi doğuran olayın unsurları olarak kabul edilmektedir. Buna karşılık Türk Vergi Hukuku doktrin ve uygulamasında kabul edilen dar anlamda vergiyi doğuran olay teorisi, bir kişi ile vergi konusu arasında gerçekleşen hukukî ilişkiyi esas aldığından, bu teoriye göre vergiyi doğuran olayın üç unsurunun bulunduğu söylenebilir. Vergiyi doğuran olay, vergi yükümlüsü ve konusundan ayrı olarak sadece gerçekleşen olay veya tekemmül eden hukukî durumun isnadiyetini ifade etmemektedir. Bir hukukî ilişkinin, bu ilişkiyi gerçekleştirecek kişiden ve bu kişinin eyleminin yöneleceği konudan bağımsız olarak incelenmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın, kişi (öznel), konu (nesnel) ve isnadiyet unsurlarına ayrılarak incelenmesi kanaatimizce mümkündür. Böylece “verginin unsurları” olarak değerlendirilen vergi yükümlüsü ve vergi konusunun aslında dar anlamda vergiyi doğuran olayın unsurları arasında yer aldığı görülmektedir. Bir kişinin ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra vergi yükümlüsü sıfatını kazanıyor olması, vergi yükümlüsünün verginin değil, vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak ele alınmasını gerektirmektedir.

Vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturan ve dolayısıyla şahsında vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği kişi, gerçek kişi veya tüzel kişi olabileceği gibi tüzel kişiliği olmayan bir topluluk da olabilir. Vergi yükümlülüğü ve sorumluluğu için kanuni ehliyetin aranmıyor olması, ehliyet açısından vergi hukuku ile özel hukukun bir farklılığı olarak ortaya çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olayın kişi unsuruna ilişkin ehliyetin hukukî ve iktisadî olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Vergi hukukunda hukukî anlamda ehliyet, borç altına girebilme ve haklar edinebilme ehliyeti anlamına gelen hak ehliyeti olup, bu noktada fiil ehliyeti aranmamaktadır. Hak ehliyetinin vergi hukukunda özel hukukta olduğundan daha farklı ele alınması, özel hukukta tüzel kişiliği bulunmayan ve dolayısıyla hak ehliyetine sahip olmadığı kabul edilen bazı toplulukların potansiyel vergi yükümlüsü olarak kabul edilmiş olması, hak ehliyeti konusunda özel hukuktan ayrı bir değerlendirme yapılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle vergi hukukunda hukukî anlamda ehliyet, “vergisel hak ehliyeti” dir. Bunun yanında vergi hukukunda ehliyetin, vergiyi iktisadî olarak

ödeyebilme gücünü ifade eden iktisadî yönü de bulunmaktadır. İktisadî olarak vergi ödeyebilme iktidarını ifade eden vergi ehliyeti, gelir veya servete sahip olmak veya harcama yapabilmek şeklinde oluşan mali güç kavramıyla örtüşmektedir.

Vergiye doğuran olay, potansiyel vergi yükümlüsü ile bir vergi konusu arasında gerçekleşen hukukî ilişki olarak tanımlandığına göre, vergiyi doğuran olayın kurucu unsurların birisi de tipe uygun olayın yöneldiği bir vergi konusunun bulunmasıdır. Vergi hukukunda tipe uygun olayın gerçekleşmesi, üzerinde eylemin gerçekleşeceği bir konuya ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle verginin unsurları arasında gösterilen verginin konusu, aslında dar anlamda vergiyi doğuran olayın konu unsurunu oluşturmaktadır.

Modern vergi sistemlerinde günümüzde, gelir, servet ve harcamalar verginin konusu olarak seçilmektedir. Ancak gelir, servet veya harcamalar, verginin mali anlamda konusunu oluşturmaktadır. Mali anlamda verginin konusunu oluşturan bu iktisadî değerlerden, vergi kanunlarına göre verginin konusu olarak belirlenenler ise hukukî anlamda verginin konusu olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle, hukukî anlamda vergi konusu ile mali anlamda vergi konusu kavramlarını birbirinden ayırt etmek gerekmektedir.

Vergiye doğuran olayın kişi ve konu unsuruna yönelik olarak yapılan belirlemeler, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için gerekli olmakla birlikte yeterli değildir. Bu açıdan vergi borcunun doğması üçüncü bir unsura ihtiyaç göstermektedir ki bu unsur “vergiye doğuran olayın isnadiyeti” dir. Vergi kanunlarında verginin potansiyel yükümlüsü olarak gösterilen bir kişi ile vergi konusu arasında bağlantı kuran, kişinin o vergi konusu ile bir açıdan ilişki halinde olduğunu gösteren ve dolayısıyla vergi borcunun kişi üzerinde somutlaşmasını sağlayan bir hukukî olayın, durumun veya işlemin gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergiyi doğuran olayın yükümlünün şahsında gerçekleşmesi olarak da ifade edilebilecek bu unsur, vergiyi doğuran olayın unsurlarına ayrılarak incelenmesinin pek yaygın olmadığı Türk Vergi Hukuku’nda, bizzat vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olayın sadece isnadiyete hasredilmesi durumunda, dar anlamda vergiyi doğuran olayın daha da dar şekli kabul edilmiş olmaktadır. Ancak belirtildiği gibi, vergiyi doğuran olayın kişi ve konudan bağımsız

ele alınması düşünülemez. İsnadiyet, kişi ile konu arasında bağlantı kuran tipe uygun olayın sadece bir unsurunu oluşturmaktadır.

Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi yükümlülüğü ve sorumluluğunu kaldırmadığına yönelik hüküm, vergiyi doğuran olay teorisi içinde önemli bir yer işgal etmesinin yanında, vergi hukukuna başta ceza hukuku ve medeni hukuk olmak üzere diğer hukuk dalları karşısında bağımsızlık kazandıran önemli hükümlerden biridir. Bir hukuk kuralı tarafından yasaklanmış eylem veya işlemin, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi durumunda vergilendirme kapsamına alınması, ayrıca hukuk düzeninin birliği açısından ilginç bir örnek oluşturmaktadır.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesini anayasal olarak vergi adaleti ilkesine dayandırmak mümkündür. Vergi adaleti, mali güce sahip herkesin bu mali gücü nispetinde kamu harcamalarının finansmanı için vergi ödemesini gerektirdiğinden, yasak faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sonucunda gelir, servet veya harcama şeklinde oluşan mali gücün vergi dışı bırakılması, verginin genelliği ve eşitliği ilkelerine aykırı olacaktır. Vergi hukuku, yasak faaliyetlerle yasal faaliyetlerin vergilendirilmesi konusunda tarafsız (objektif) durmakta ve vergi adaletini gerçekleştirmek adına yasak faaliyetleri de vergi kapsamına almaktadır.

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesi durumunda, vergi idaresinin vergi alacağını tarh ve tahsil etmek zorunda olmasını da ifade eden verginin kanuniliği ilkesi, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasına bir istisna tanımamaktadır. Bu yönüyle yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hüküm, verginin tahsil zorunluluğunu da içeren verginin kanuniliği ilkesinin bir yansıması olarak değerlendirmek mümkündür.

Vergiye doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınmasını gerektiren ekonomik yaklaşım ilkesi, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesinin özel bir kanuni dayanağını oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması veya ahlâka aykırı olması, içeriklerinin vergilendirmeye yol açacak nitelikte olması kaydıyla, ekonomik yaklaşım ilkesi gereğince yoruma tâbi tutulmasını ve vergilendirilmesini engellememektedir.

Yasak faaliyetin vergilendirilmesine ilişkin hüküm, tek başına uygulanabilir, bağımsız bir norm niteliği taşımamaktadır. Bu haliyle hüküm, yeni bir vergiyi doğuran olay yaratmamakta, sadece özel vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay

olarak gösterilen durumların kanunlarla yasaklanmış olmasını vergilendirme açısından görmezden gelmektedir. Bu nedenle kanunlarla yasaklanmış bir eylem veya işlemin vergilendirilebilmesi, bu eylem veya işlemin, maddi vergi kanunlarının kapsamına giren bir vergiyi doğuran olayla örtüşmesine bağlıdır. Gelir vergisi açısından bir değerlendirme yapmak gerekirse, yeni bir gelirin oluşması sonucunu doğuran faaliyetlerin Kanun kapsamına girdiği, buna karşılık varolan gelirin kanunlarla yasaklanmış bir şekilde el değiştirmesi durumunda oluşan yeni gelirin Kanun'un kapsamı dışında kaldığı görülmektedir. Aslında Gelir Vergisi Kanunu'nun gelirin vergilendirilmesinde kaynak kuramını esas alan yaklaşımı, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükmün etkinliğini önemi ölçüde azaltmaktadır. Hükmün etkinliğinin arttırılması, bir ölçüde, gelirin vergilendirilmesinde safi artış kuramının tercih edilmesine bağlıdır.

Yasak faaliyetin tespit edilmesi durumunda, vergi muafiyet ve istisnalarına ilişkin hükümlerin uygulanması mümkün değildir. Vergi muafiyet ve istisnaları şeklinde ifade edilebilecek vergi kolaylıklarının amacı, kamuya yararlı olabileceği düşünülen davranışları çeşitli gerekçelerle teşvik etmek veya ödüllendirmektedir. Bu noktada vergi kolaylıklarına ilişkin hükümlerin amacı ile yasak faaliyetlerin gerçekleştirilmesindeki amacın bağdaştırılabilmesi mümkün değildir. Aksi yönde yorum, kanuna uygun şekilde faaliyette bulunmak suretiyle yararlanılması mümkün olan kolaylıklardan kanuna aykırı faaliyette bulunulması durumunda da yararlanılabileceği sonucunu doğurur ki bu durum, kanuna veya ahlâka aykırı faaliyetlerin teşvik edilmesi anlamına gelecektir.

Yasak faaliyetin gerçekleştirilmesi nedeniyle yüklenilen giderlerin vergi matrahından indirilebilirliği konusunda vergi kanunlarında açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, konuyu ikiye ayırmak suretiyle bir değerlendirme yapılması mümkündür. Birincisi, yasak bir faaliyetin icrasında, bu faaliyetin gerçekleştirilmesi için zorunlu olan giderler, kanunda açıkça yasaklanmamış olmak kaydıyla, vergi matrahından indirilebilir. Vergiyi doğuran olayların gerçek ekonomik mahiyeti esas alınarak değerlendirilmesini gerektiren ekonomik yaklaşım ilkesi, yasak faaliyetin icrası sırasında yapılan ve artık kişinin malvarlığında bulunmayan ödemelerin dikkate alınmasını gerektirmektedir. İkincisi, yasak faaliyetin icrasında kanunlarla yasaklanmış bazı giderlerin (rüşvet vb.) yapılması durumudur. Vergi kanunlarında bu

konuda açık bir düzenleme yer almamasına rağmen, kanunlarla yasaklanmış ödemelerin işletme açısından zorunlu gider olarak kabul edilmesine olanak yoktur. Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde bu yönde bir hüküm bulunmasına rağmen, kanunla getirilmeyen bir sınırlamanın tebliğle getirildiği şeklinde bir eleştiriyle karşılaşmamak adına, kanunlarla yasaklanmış fiiller nedeniyle yüklenilen giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider sayıldığına yönelik bir hükme Kanun'da açıkça yer vermek uygun olacaktır.

Yasak faaliyetlerin vergilendirme kapsamına alınması, hukuk kuralları arasında sistemli ve düzenli bir etkileşimin bulunması gereğini ifade eden hukuk düzeninin birliği kavramı açısından büyük önem arz etmektedir. Diğer hukuk dallarının spesifik düzenlemeleri gereğince tasvip edilmeyen ve yaptırıma bağlanan kanuna veya ahlâka aykırı davranışların vergilendirilmesinin, hukuk kuralları arasında bulunması gereken birliği zedeleyip zedelediği çeşitli açılardan değerlendirmelere tâbi tutulabilir. Eğer vergi hukuku, diğer bir hukuk dalının olmazsa olmaz bir yaptırımını dikkate almaksızın bir hukuki olaya sonuç bağlıyorsa hukuk düzeninin birliğini ihlâl eden bir durumun mevcut olduğu söylenebilir. Vergi hukukunun bağımsızlığı çıkış noktası olarak ele alındığında, bir kamu hukuku dalı olan ve kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan en önemli kamu geliri olan verginin hukukî yönünü inceleyen vergi hukukunun, kendine özgü kurum ve kurallarının olması gerekir ve hatta verginin niteliği gereği bu tür kuralların varlığı zorunludur. Bu nedenle, ceza hukukunda suç ve/veya kabahat sayılan, idare hukuku açısından idari yaptırımların uygulanmasını gerektiren, özel hukuk açısından hükümsüzlük yaptırımına tâbi tutulmuş olan kanuna veya ahlâka aykırı faaliyetlerin vergilendirilmesi, hukuk düzeninin birliğini zedelememektedir. Hukuk birliğini zedelemek bir yana, kanuna veya ahlâka aykırı yollarla edinilen mali gücün vergilendirilmesi, vergi hukukunu, kanuna ve ahlâka aykırılıkları koruyup teşvik etmeyen ve böylece hukuk düzeninin birliğine katkıda bulunan bir hukuk dalı haline getirmektedir. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesini amaçlayan hükümler, kanuna veya ahlâka aykırı faaliyetlere meşruiyet kazandırmamaktadır.

Suç teşkil eden faaliyetlerden elde edilen kazançların müsadere edilmesi, vergilendirmeye engel teşkil etmemektedir. Vergi yükümlülüğünün vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra

malvarlığı değerlerine yönelik olarak uygulanan yaptırımların vergi hukukunun ilgi alanı dışında kalması, vergilendirme yoluyla korunan hukukî yarar ile müsadere yoluyla korunan hukukî yararın özdeş olmaması ve mevzuatta bu yönde doğrudan veya dolaylı bir hükmün bulunmaması gibi nedenlerle, bir güvenlik tedbiri olarak müsadereye hükmedilmiş olması, vergi kanunu hükümlerinin uygulamasına engel değildir. Ancak ceza hukuku ve vergi hukuku yaptırımları nedeniyle malvarlığı ve şahıs varlığı her yönden müdahaleye uğrayan failin gerçek ekonomik mali gücünü aşan bir durumun ortaya çıkması da muhtemeldir. Bu durumun failin (suçlunun) yeniden topluma kazandırılması konusunda ortaya çıkarabileceği sakıncaların giderilebilmesi açısından, müsadere edilmiş kazancın vergilendirilmesinde uygulanacak usul ve esasları gösteren açık bir kanuni düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Yasak faaliyetin tespit edilmesindeki zorluklar ve vergi denetimindeki eksiklikler, bu tür faaliyetlerin vergilendirilmesinde zamanaşımı konusunu önemli bir engel haline getirmektedir. Vergiyi doğuran olayın suçtan kaynaklanması durumunda tarh zamanaşımının başlangıcını idarenin öğrenmesi şartına bağlamak veya zamanaşımını bu suçlar için ceza kanunlarında öngörülen zamanaşımı süreleriyle eşitlemek, yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin hükmün etkinliğini önemli ölçüde arttıracaktır.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması, vergi yükümlülüğü veya sorumluluğunu kaldırmadığından, yasak faaliyetin tespiti durumunda normal bir vergi yükümlülüğünde sözkonusu olabilecek vergisel hükümler uygulama alanı bulmaktadır. Başta yükümlülük tesis edilmesi ve vergi tarhiyatı olmak üzere, verginin tarh ve tahsili için gerekli işlemlere girişilmesi, bu noktada bağlı yetki ile donatılan vergi idaresi açısından bir zorunluluktur.

Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması, vergi sorumluluğunu da ortadan kaldırmamakla birlikte, özellikle gerçek kişiler açısından sorumluluk hükümlerinin uygulanmasında dikkatli davranılmalıdır. Kanuna veya ahlâka aykırı faaliyetlerin niteliği itibarıyla gizli yapıyor olması nedeniyle, vergi sorumluluğunu, sorumlunun vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini bilmesi veya bilmesinin gerekmesi durumuyla sınırlı olarak kabul etmek uygun bir çözüm olacaktır.

Vergi hukukunun en önemli kavramı olan vergiyi doğuran olayın niteliği ve işlerliğine ilişkin tartışmalar her zaman güncelliğini koruyacaktır. Gerek vergi yükümlüsü ve sorumluları gerekse kamu alacaklısı açısından güvence oluşturan vergiyi doğuran olayın düzenlenmesinde ve gerçek ekonomik niteliğinin belirlenmesinde bütün Devlet organlarına görev düşmektedir. Yasama organı vergiyi doğuran olayın unsurlarına yönelik hüküm koyarken, yürütme organı bu hükümleri uygularken ve yargı organları da vergiyi doğuran olaylarla ilgili uyuşmazlıkları çözerken, vergiyi doğuran olayın temel hak ve özgürlüklerle olan ilişkisini asla göz ardı etmemelidir. Aksi takdirde, hukukun en önemli amacı olan adaletin vergi hukuku alanında sağlanması, kısaca vergi adaletinin sağlanması bir ütopya olarak kalmaktan öteye geçemeyecektir.

KAYNAKÇA

a. Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman. **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, AİTİA Yayınları, Yayın No: 137, Ankara, 1980, (Vergi Adaleti).

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, (Kamu Maliyesi).

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 9. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, (Vergi Hukuku).

Akipek, Jale G. ve Turgut Akıntürk. **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku**, 6. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2007.

Akkaya, Mustafa. **Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen für das Steuerrecht – Grenzen der Umdeutung von Verträgen für steuerliche Zwecke**, AÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Ankara, 1998, (Die Verbindlichkeit von privatrechtlichen Verträgen).

Akkaya, Mustafa. **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, (Ekonomik Yaklaşım).

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

Alacakaptan, Uğur. **Suçun Unsurları**, 2. Bası, Ankara, 1975.

Arslan, Mehmet. **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Artuk, M. Emin, Ahmet Gökçen ve A. Caner Yenidünya. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 4. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2009.

Atalay, Oğuz. Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı, (DEÜ. Yayını), İzmir, 2001.

Ateş, Leyla. **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.

Ax, Rolf, Thomas Große ve Jürgen Melchior. **Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**, 19. Auf., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2007.

Bayer, Hermann-Wilfried. **Grundbegriffe des Steuerrechts**, J. Schweitzer Verlag, Berlin, 1977, (Grundbegriffe des Steuerrechts).

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Genel Vergi Hukuku**, Afyon 2005.

Beling, Ernst. **Die Lehre vom Verbrechen**, Tübingen, 1906.

Birk, Dieter. **Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht**, Dr. Peter Deubner Verlag, Köln, 1983, (Leistungsfähigkeitsprinzip).

Birk, Dieter. **Steuerrecht**, 10. Auf., C. F. Müller Verlag, Heidelberg, 2007, (Steuerrecht).

Bilge, Necip. **Hukuk Başlangıcı - Hukukun Temel Kavram ve Kurumları**, 28. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, 23. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

Brinkmann, Johannes A. **Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff**, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, Köln, 1982.

Budak, Tamer. **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Bunjes, Johann ve Reinhold Geist. **Umsatzsteuergesetz**, 7. Auf., Verlag C. H. Beck, München 2003.

Bühler, Ottmar ve Georg Strickrodt. **Steuerrecht Band I Allgemeines Steuerrecht**, 3. Auf., Verlag Dr. Th. Gabler, Wiesbaden, 1960.

Centel, Nur, Hamide Zafer ve Özlem Çakmut. **Türk Ceza Hukukuna Giriş**, 7. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 2011.

Centel, Nur ve Hamide Zafer. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 5. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2008.

Claßen, Rüttger. **Besteuerung des Unrechts – Das Wirklichkeitsprinzip des § 40 AO im Licht der Einheit der Rechtsordnung**, Inaugural-Diss., Bonn, 1981.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, 1982, (Vergilendirme Yetkisi).

Çomaklı, Şafak Ertan ve Mehmet Gödekli. **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Yayınları, Erzurum, 2011.

Demirbaş, Timur. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Dikmen, Orhan. **Maliye Dersleri - Birinci Kitap Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, 3. Baskı, İstanbul, 1969.

Dikmen-Caniklioğlu, Meltem. **Anayasa Arayışları ve Türkiye**, BDS Yayınları, İstanbul, 1998.

Dönmez, Recai. **Vergi İcra Hukukunda İhtiyati Haciz**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1998, (İhtiyati Haciz).

Dönmezer, Sulhi. **Genel Ceza Hukuku Dersleri**, Bahçeşehir Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2003.

Dural, Mustafa ve Tufan Ögüz. **Türk Özel Hukuku C.2 Kişiler Hukuku**, 8. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2006.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2007.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, 4. Basım, Ekin Kitabevi, Bursa, 2006.

Erdoğan, Mustafa. **Anayasa Hukuku**, 4. Baskı, Orion Yayınevi, Ankara, 2007, (Anayasa Hukuku).

Erdoğan, Mustafa. **İnsan Hakları Teorisi ve Hukuku**, Orion Kitabevi, Ankara, 2007, (İnsan Hakları).

Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 12. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2010.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, (Kamu Maliyesi).

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, (Vergi Hukuku).

Esener, Turhan. **Hukuk Başlangıcı – Genel Hukuk Bilgisi**, 4. Baskı, Alkım Yayınevi, İstanbul, 2001.

Furtun, İdris Hakan. **Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma-Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, (Takdir Yetkisi).

Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005.

Giritli, İsmet, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku**, 2. Bası, Der Yayınları, İstanbul, 2006.

Gosch, Dietmar ve Albert Beermann. **Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar**, 36. Lieferung, Medien-Bonn-Berlin, 2002.

Gökbunar, Ali Rıza. **Organize Suçlarla Mücadelede Sivil Silah: Vergi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2010.

Gören, Zafer. **Temel Hak Genel Teorisi**, 4. Bası, DEÜ. Yayını, İzmir, 2000.

Gözler, Kemal. **İdare Hukuku Cilt I**, 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2009, (İdare Hukuku-I).

Gözler, Kemal. **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa 2000, (Anayasa Hukuku).

Gözübüyük, A. Şeref ve Turgut Tan. **İdare Hukuku Cilt I Genel Esaslar**, 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Gözübüyük, A. Şeref. **Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

Gümüşkaya, Gamze. **Mülkiyet Hakkına Vergisel Müdahaleler Bakımından İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'ne Kişisel Başvuru**, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2010.

Günday, Metin. **İdare Hukuku**, 9 Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, (Verginin Yasallığı İlkesi).

Güriz, Adnan. **Hukuk Başlangıcı**, 12. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2009.

Haaser, Karl. **Die wirtschaftliche und juristische Bedeutung der Lehre vom Steuertatbestand**, Dachau, 1937.

Hahn, Hartmut. **Die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und der Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung in rechtsvergleichender Sicht**, Duncker & Humblot, Berlin, 1984.

Hakeri, Hakan. **Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 8. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Hatemi, Hüseyin. **Hukuka ve Ahlâka Aykırılık Kavramı ve Sonuçları (Özellikle BK. 65 Kuralı)**, İstanbul, 1976.

Heinrich, Bernd. **Strafrecht-Allgemeiner Teil I**, 2. Auf., Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, 2010.

Hensel, Albert. **Steuerrecht**, 3. Auf., Springer, 1933.

Herekmen, Aykut. **Genel Vergi Kuramı**, Ankara, 1976.

Hey, Johanna. **Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem**, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2002.

Hoffmann-Riem, Wolfgang, Eberhard Schmidt-Aßmann ve Andreas Voßkuhle. **Grundlagen des Verwaltungsrechts**, Band II, Verlag C. H. Beck, München, 2008.

Hübschmann, Walter, Ernst Hepp ve Armin Spitaler. **Abgabenordnung / Finanzgerichtsordnung Kommentar**, 197. Lieferung, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008.

İçel, Kayhan, İzzet Özgenç, Adem Sözüer, Fatih S. Mahmutoglu ve Yener Ünver, **Suç Teorisi**, 2. Kitap, İstanbul, 1999.

Jarass, Hans D. ve Bodo Pieroth. **Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland Kommentar**, 9. Auf., Verlag C. H. Beck, München, 2007.

Jochum, Georg. **Steuerrecht I Grundlagen-Allgemeines Steuerrecht-Internationales Steuerrecht**, Verlag W. Kohlhammer, Stuttgart, 2010.

Kaboğlu, İbrahim Ö. **Özgürlükler Hukuku**, 4. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 1998.

Kamm, Hans Wilhelm. **Über Grundlinien steuergesetzlicher Tatbestandsbildung und Steuertatbestandlicher Grantiefunktionen**, Innaugural-Diss., Dr. Peter Deubner Verlag, Stuttgart, 1976.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, (Vergi Hukuku).

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, (Genel Vergi).

Karakoç, Yusuf. **Sosyal Maliye**, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1995, (Sosyal Maliye).

Karakoç, Yusuf. **Türk Miras Hukuku Açısından Veraset ve İntikal Vergisi**, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Ankara, 1990, (Veraset ve İntikal).

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, DEÜHF. Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997, (Delil Sistemi).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları – Vergi Yargılaması Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2007, (Çözüm Yolları).

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, (Vergi Yargılaması).

Kıldış, Yusuf. **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2009, (Giderler ve İndirimler).

Kılıçoğlu, Ahmet M. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 15. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012.

Kırman, Ahmet. **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, 2. Baskı, Ankara, 2001, (BSMV).

Kırman, Ahmet. **Mali Yükümlülükler Bakımından Verginin Kanuniliği İlkesinin Anlamı ve Petrol Arama ve Petrol ile İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu ile Sigorta Denetleme Aidatı Uygulaması**, TBaB. Yayını, İstanbul, 2002, (Verginin Kanuniliği).

Kıyğı, Osman Nazım. **Wörterbuch der Rechts- und Wirtschaftssprache**, Teil II, Deutsch-Türkisch, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1999.

Kızılot, Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş ve Recai Dönmez. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 8, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, (Kararlar ve Muktezalar C.8).

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 7, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, (Kararlar ve Muktezalar C.7).

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 6, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, (Kararlar ve Muktezalar C.6).

Klein, Franz. **Abgabenordnung**, 9. Auf., Verlag C. H. Beck, München, 2006.

Koca, Mahmut ve İlhan Üzülmaz. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009.

Koch, Karl ve Rolf-Detlev Scholtz. **Abgabenordnung AO**, 5. Auf., Karl Heymanns Verlag KG, Köln-Berlin-Bonn-München, 1996.

Kruse, Heinrich Wilhelm. **Lehrbuch des Steuerrechts Band I Allgemeiner Teil**, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1991, (Lehrbuch des Steuerrechts AT).

Kunter, Nurullah, Feridun Yenisey ve Ayşe Nuhoglu. **Muhakeme Hukuku Dahı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku**, 16. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2008.

Kunter, Nurullah. **Suçun Kanuni Unsurları Nazariyesi**, İstanbul, 1949.

Kuru, Baki, Ramazan Arslan ve Ejder Yılmaz. **Medeni Usul Hukuku**, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Kuru, Baki. **Hukuk Muhakemeleri Usulü**, C. II, 6. Baskı, Demir Demir Müşavirlik Yayıncılık, İstanbul, 2001.

Kühn, Rolf ve Ruth Hofmann. **Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Nebengesetze**, 17. Auf., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1995.

Kühn, Rolf ve Alexander von Wedelstâdt. **Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar**, 19. Auf., Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2008.

Lang, Joachim. **Systematisierung der Steuervergünstigungen – Ein Beitrag zur Lehre vom Steuertatbestand**, Dunkle & Humblot, Berlin, 1974.

Lippross, Otto-Gerd. **Allgemeines Steuerrecht**, 9. Auf., Alpmann und Schmidt & Dr. Otto Schmidt Verlag, Münster-Köln, 2001, (Allgemeines Steuerrecht).

Lippross, Otto-Gerd. **Umsatzsteuer**, 21. Auf., Grüne Reihe Band 11, Erich Fleischer Verlag, Achim, 2005, (Umsatzsteuer).

Marx, Nina Franziska. **Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Frankreich - Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der grundlegenden Prinzipien unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung von Conseil d'Etat und Conseil constitutionnel**, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden, 2001.

Merk, Wilhelm. **Steuerschuldrecht**, Verlag von J. C. B. Mohr, Tübingen, 1926.

Mösbauer, Heinz. **Die Haftung für die Steuerschuld**, Carl Heymanns Verlag, Köln-Berlin-Bonn-München, 1990.

Mutluer, M. Kâmil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2007.

Mutluer, M. Kâmil. **Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Basım, İstanbul, 2000.
Neumark, Fritz. **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul, 1951.

Oğuzman, M. Kemal ve Turgut Öz. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 8. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2010.

Oğuzman, M. Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay-Özdemir. **Kişiler Hukuku-Gerçek ve Tüzel Kişiler**, 10. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, 6. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Öden, Merih. **Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

Öncel, Muallâ, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan; **Vergi Hukuku**, 20. Bası, (Turhan Kitabevi), Ankara, 2011.

Önen, Mesut. **Hukukun Temel Kavramları**, 5. Tıpkı Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999.

Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004, (Vergilendirmede Kanunilik).

Öz, N. Semih. **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay – Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2002.

Özbek, Veli Özer, M. Nihat Kanbur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. **Ceza Muhakemesi Hukuku**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, (Ceza Muhakemesi).

Özbek, Veli Özer, M. Nihat Kanbur, Koray Doğan, Pınar Bacaksız ve İlker Tepe. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, (Genel Hükümler).

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 11. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Özgenç, İzzet. **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, 5. Bası, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010.

Özgüven, A. Volkan. **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Öztan, Bilge. **Şahsın Hukuku Hakiki Şahıslar**, 9. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

Öztürk, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem. **Uygulamalı Ceza Hukuku ve Güvenlik Tedbirleri Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, (Ceza Hukuku).

Öztürk, Bahri ve Mustafa Ruhan Erdem. **Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku**, 11. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, (Ceza Muhakemesi).

Pahlke, Armin ve Ulrich Koenig. **Abgabenordnung Kommentar**, Verlag C. H. Beck, München, 2004.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**, Trabzon, 2008, (Kamu Maliyesi).

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Trabzon, 2008, (Vergi Hukuku).

Pekcanitez, Hakan, Oğuz Atalay ve Muhammet Özekes. **Medeni Usul Hukuku**, 9. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Pınar, Burak. **Türk Bütçe Hukuku Açısından Kamu Mali Yönetim Sisteminin Hukuki Analizi**, Doktora Tezi, İzmir, 2009, (Hukuki Analiz).

Pınar, Burak. **Yargı ve İcra Harçları**, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2009, (Harçlar).

Reisoğlu, Safa. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 22. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2011.

Rodrigues, Itiberê de Oliveira. **Gesetzmäßigkeit der Verwaltung – Rechtsdogmatische Grundlagen des Vorrangs und Vorbehalts des Gesetzes im deutschen und brasilianischen Recht**, Innaugural-Diss., Münster, 2005.

Rudolphi, Hans-Joachim, Eckhard Horn ve Eric Samson. **Systematischer Kommentar zum Strafgesetzbuch**, 5. Auf., Alfred Metzner Verlag, 1991.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 5. Bası, Beta Basım, İstanbul, 2009, Vergi Hukuku.

Salpeter, Walter. **Verbottene und unsittliche Geschäfte im Steuerrecht**, Berlin, 1934.

Sancakdar, Oğuz. **İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.

Sarılı, Mustafa Ali. **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Ankara, 2004.

Saygılıoğlu, Nevzat. **Vergi Hukukunda Yorum**, Ankara, 1987, (Yorum).

Schaefer, Horst. **Der verfassungsrechtliche Steuerbegriff**, Peter Lang Europäischer Verlag der Wissenschaften, Frankfurt am Main, 1997.

Schick, Stefan. **Der Begriff der Besteuerungsgrundlage in der Abgabenordnung – Ein Beitrag zur Lehre vom Stufenbau des Steuertatbestandes**, Inaugural-Diss., Tübingen, 1985.

Schmidt, Rolf. **Allgemeines Verwaltungsrecht**, 11. Auf., Dr. Rolf Schmidt Verlag, Bremen, 2007.

Schmidt-Troje, Jürgen ve Heide Schaumburg. **Der Steuerrechtsschutz**, 3. Auf., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008.

Schneider, Josef. **Grundbegriffe des Steuerrechts**, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 1999.

Schranil, Rudolf. **Besteuerungsrecht und Steueranspruch**, Verlag von Franz Deuticke, Leipzig-Wien, 1925.

Sezer, Yasin. **Kamu İhalelerine Katılma Yasağı**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Sonsuzoğlu, Elif. **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2001.

Steeger, Thomas. **Die steuerliche Haftung des Geschäftsführers – Zur Haftung nach § 69 AO 1977**, Diss., Osnabrück, 1977.

Srafgesetzbuch Leipziger Kommentar, 10. völlig neu bearbeitete Auf., Walter de Gruyter, Berlin-Newyork 1985.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku**, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa, 2010.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2005, (Vergi Sistemi Dersleri).

Şenyüz, Doğan **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2002, (Özel Hukuk Sözleşmeleri).

Tanör, Bülent ve Necmi Yüzbaşıoğlu. **1982 Anayasasına Göre Türk Anayasa Hukuku**, 8. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006.

Taşkan, Yusuf Ziya. **Vergi Yönetiminin Düzenleyici İşlemleri**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.

Taylar, Yıldırım. **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, (Serbest Bölgeler).

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Bakanlığı SGB. Yayınları No: 2009/396, Ankara, 2009, (Yargısal Denetim).

Teziç, Erdoğan. **Anayasa Hukuku**, 12. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2007, (Anayasa Hukuku).

Teziç, Erdoğan. **Türkiye’de 1961 Anayasasına Göre Kanun Kavramı**, İstanbul, 1972, (Kanun Kavramı).

Tipke, Klaus ve Heinrich Wilhelm Kruse. **Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO und FGO**, 115. Lieferung, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008.

Tipke, Klaus ve Joachim Lang. **Steuerrecht**, 19. Auf., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2008.

Tipke, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**, Band I, 2. Auf., Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2000, (Steuerrechtsordnung-I).

Tipke, Klaus. **Die Steuerrechtsordnung**, Band III, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1993, (Steuerrechtsordnung-III).

Topsakal, Metehan. **Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, C. II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2006.

Turgay, Recep. **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, Cilt I, 3. Bası, İstanbul 1977.

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

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, 8. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2001.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2005.

Umar, Bilge ve Ejder Yılmaz. **İsbat Yüğü**, 2. Bası, İstanbul, 1980.

Uygun, Oktay. **1982 Anayasa'sında Temel Hak ve Özgürlüklerin Genel Rejimi**, Kazancı Kitap, İstanbul, 1992.

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, 3. Baskı, Ankara, 2005.

Ünver, Yener. **Ceza Hukukuyla Korunması Amaçlanan Hukuksal Değer**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

Ürel Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Üstün, Ümit Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Üstündağ, Saim. **Medeni Yargılama Hukuku**, C. I-II, 7. Baskı, İstanbul, 2000.

Weber-Fas, Rudolf. **Allgemeines Steuerrecht**, J. C. B. Mohr – Paul Siebeck, Tübingen, 1979.

Weber-Grellet, Heinrich. **Steuern im modernen Verfassungsstaat – Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts**, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 2001.

Wessels, Johannes. **Strafrecht Allgemeiner Teil**, 20. Auf., C. F. Müller Juristischer Verlag, Heidelberg, 1990.

Yaltı, Billur ve A. Selçuk Özgenç. **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı**, 2. Tıpkı Basım, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2007.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006.

Yaltı-Soydan, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, (Vergi Anlaşmaları).

Yılmazoğlu, Yunus Emre. **Vergilendirme Alanında Bakanlar Kurulu'na Verilen Yetkiler ve Sınırları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Yiğit, Uğur. Anayasa **Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.

Zevkliler, Aydın ve Ayşe Havutçu. **Yeni Medeni Kanuna Göre Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2004.

Zippelius, Reinhold ve Thomas Würtenberger. **Deutsches Staatsrecht**, 32. Auf., Verlag C. H. Beck, München, 2008.

b. Makaleler

Ak, Ahmet. “İhale, Arttırma ve Eksiltmelere İştirak Edilmemesi Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergi Hukuku Açısından Hasılat ve Gider Niteliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 227, Temmuz, 2000,
<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2611>. Erişim.24.01.2011.

Akılhoğlu, Tekin. “Yasaların (Anayasa Dahil) Zaman İçinde Uygulanması”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 1, Ankara, 1984, ss. 279-291.

Akkaya, Mustafa. “Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2004, ss. 135-174, (Danıştay Kararlarında Ekonomik Yaklaşım).

Akkaya, Mustafa. “Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu”, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 95, Kasım 2000, ss. 145-151, (Özel Hukuk Sözleşmeleri).

Akkaya, Mustafa. “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, **AÜHFD.**, Cilt: 46, Sayı: 1-4, 1997, ss. 185-208, (Vergi Sorumlusu).

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları”, (**Dş.Der., Atatürk’ün Doğumunun 100. Yılı Özel Sayısı**, Ankara, 1981, ss. 67-87, (Vergilemenin Sınırları).

Aliefendioğlu, Yılmaz. “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları – Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet İlkesi”, **Ünal Tekinalp’e Armağan**, Cilt: III, İstanbul, 2003, ss.221-244, (Yasallık ve Adalet).

Aprath, Werner. “Zur Lehre vom steuerlichen Tatbestand”, **FS. für Armin Spitaler**, Köln, 1958, ss. 125-134.

Arıca, Mehmet Nadir. “Veraset ve İntikal Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Verginin Mükellefi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 119, Ağustos 1998, ss. 7-14.

Ayaz, Garip. “Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 181, Eylül 1996, ss. 60-68.

Bach, Stefan. “Die Perspektiven des Leistungsfähigkeitsprinzips im gegenwärtigen Steuerrecht”, **StuW.**, 1991, ss. 116-135.

Barske, Kurt. “Der Steueranspruch”, **DStZ.**, 1938, ss. 699-702.

Başaran, Funda. “Anayasa Temelinde – Benzeri Mali Yükümlülük – Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 118, Temmuz 1998, ss. 114-133.

Başaran-Yavaşlar, Funda. “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, **Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyumu**, Editörler: İlhan Uluhan-Bahri Öztürk, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2009, ss. 147-202, (Müdahalede Sınır).

Başaran-Yavaşlar, Funda. “Vergisel Düzenin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2012, ss. 397-405, (Anayasa Dışında).

Bayer, Hermann-Wilfried ve Friedrich Paul Müller; “Das Einkommen – der Steuergegenstand des Einkommensteuerrechts?”, **BB.**, 1978, ss. 1-5.

Bayer, Hermann-Wilfried. “Der Stufenbau des Steuertatbestandes”, **FR.**, 1985, ss. 337-344, (Der Stufenbau des Steuertatbestandes).

Benda, Ernst ve Karl Kreuzer. “Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung”, **DStZ.**, 1973, ss. 49-57.

Bilsdorfer, Peter. “Zum Lohnsteuerabzug bei bestimmten Einnahmen von Bardamen”, **DStR.**, 1982, ss. 78-80.

Birk, Dieter. “Gleichheit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung”, **StuW.**, 1989, ss. 212-218, (Gleichheit und Gesetzmäßigkeit).

Burmester, Gabriele. “Begriff und Funktion des Steuergutes im Steuerrecht”, **StuW.**, 1993, ss. 221-230.

Bürger, Hans. “Die Entstehung der Steuerschuld”, **FA.**, 1928, ss. 1-52.

Bürger, Sebastian. “Bestechungsgelder im privaten Wirtschaftsverkehr – doch noch steuerlich abzugsfähig?”, **DStR.**, 2003, ss. 1421-1426.

Crezelius, Georg. “Besteuerung aus Drittverhalten?”, **FR.**, 2002, ss. 805-811.

Çağan, Nami. “Anayasa Çerçevesinde Kamu Maliyesinin Parlamanter Kontrolü”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 2, Ankara, 1985, ss. 199-224, (Parlamanter Kontrol).

Çağan, Nami. “Anayasa Yönünden Fonlar”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 3, Ankara 1986, ss. 107-124, (Fonlar).

Çağan, Nami; “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Bülent Nuri Esen’e Armağan**, Ankara, 1977, ss. 83-110, (Yasak Faaliyetler).

Çengeller, Kahraman ve Ahmet Tunalı. “Gayrimenkul Satışlarında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 312, Ağustos 2007, ss. 66-73.

Debatin, H. “Konzeptionen zur Steuerpflicht”, **FR.**, 1969, ss. 277-284.

Demirci, Azmi. “Suç Filleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç ve Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK’nın -Elkoyma- ve TCK’nın -Müsadere- Hükümleri Karşısındaki Durumu – I”, **Yaklaşım**, Yıl: 18, Sayı: 209, Mayıs 2010, ss. 85-93, (Suç Fiillerinin Vergilendirilmesi-I).

Demirci, Azmi. “Suç Filleri ile Bu Fiillerden Sağlanan Kazanç ve Malvarlığı Unsurlarının Vergilendirilmesi; Vergilendirmenin CMK’nın -Elkoyma- ve TCK’nın -Müsadere- Hükümleri Karşısındaki Durumu – II”, **Yaklaşım**, Yıl: 18, Sayı: 210, Haziran 2010, ss. 80-83, (Suç Fiillerinin Vergilendirilmesi-II).

Doğrusöz, Bumin. “Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 43, Mart 1985, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=422>. Erişim. 24.01.2011.

Dornbach, Eike-Goetz. “Die Bedeutung und Funktion der –wirtschaftlichen Betrachtungsweise – in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft”, **DStR.**, 1977, ss. 3-13.

Dönmez, Recai. “Yükümlü Hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 136, Nisan 2004, ss. 53-58, (Yükümlü Hakları).

Durgun, Ercan. “Fatura, Sevk İrsaliyesi ve İşlem Tarihlerinin KDV’nde Vergiyi Doğuran Olay ve İndirim Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 176, Nisan 1996, ss. 115-120.

Eckhardt, Walter. “Das Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung”, **StbJb.**, 1961/1962, ss. 77-142.

Erginay, Akif. “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan**, Ankara, 1983, ss. 57-67, (Mali Hükümler).

Erichsen, Hans-Uwe. “Verwaltungsvorschriften als Steuerungsnormen und Rechtsquellen”, **FS. für Heinrich Wilhelm KRUSE**, Köln, 2001, ss. 39-63.

Felix, Günther. “Steuerrecht und Verwaltungsrecht”, **FS. für Armin Spitaler**, Köln, 1958, ss. 135-161.

Feyzioğlu, Bedî Necmettin. “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, **AÜSBFD.**, Sayı: 1-4, 1952, ss. 52-89.

Flume, Werner. “Das gesetzliche Steuertatbestand und Grenztatbestände im Steuerrecht und Steuerpraxis”, **StbJb.**, 1967/1968, ss. 63-94.

Gençay-Karabulut, Şehnaz. “Vergilendirme Konusunda Bakanlar Kurulu’na Tanınan Düzenleme Yetkisi ve Yargısal Denetimi”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara, 2004, ss. 117-132.

Gerçek, Adnan. “Vergileme Alanında Bakanlar Kurulu Kararlarının Hukuki Sınırı: ÖTV Açısından İnceleme”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 204, Eylül 2005, ss. 107-122, (Bakanlar Kurulu).

Gerçek, Adnan. “Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 209, Şubat 2006, ss. 121-149, (Mükellef Hakları).

Gündüz, Kemal. “Verginin Anayasal Çerçevesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 78, Mart 1995, ss. 101-111.

Güner, Onur. “Katma Değer Vergisi Açısından Fatura ve Benzeri Belge Düzenlenmesinde Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Sorunları**, Sayı:183, Aralık 2003, ss. 198-205.

Güneş, Gülsen ve Ertunç Şirin. “Vergi Ödevlisinin Hakları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 197, Şubat 2005, ss. 135-145.

Güneş, Gülsen. “Hukuka ve Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi”, **Selim Kaneti’ye Armağan**, İstanbul, 1996, ss. 240-253, (Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi).

Güneş, Gülsen. “Hukuksal Teknik Açısından -Önceden İzin İlkesi- nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İncelenmesi”, **Anayasal Mali Düzen - 13. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Marmara Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1998, ss. 173-196, (Önceden İzin).

Güneş, Gülsen. “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Gelirin -Harcama- Kavramı Açısından Sorgulanması ve Ana Çizgileri ile Önerilebilecek Sistemler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 172, Ocak 2003, ss. 88-96, (Gelir Önerisi).

Güneş, Gülsen. “Vergi Yükümlülüğüne ya da Vergi Sorumluluğuna Yönelik Özel Hukuk Sözleşmelerinin Vergi Dairesi Açısından Bağlayıcılığı”, **İBD.**, Cilt: 68, Sayı: 7-9, 1993, ss. 594-608, (Özel Hukuk Sözleşmeleri).

Güneş, Gülsen. “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasaya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 237, Haziran 2008, ss. 163-178, (Anayasal Temeller).

Heper, Fethi ve Ahmet Ak. “Katma Değer Vergisi Oranlarındaki Değişikliğin Vergiyi Doğuran Olay Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 176, Mayıs 2003, ss. 62-68.

Hübschmann, Walter. “Die Problematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise”, **FS. für Armin Spitaler**, Köln, 1958, ss. 107-123.

Işık, İsmail ve Mehmet Çabuk. “Vergi Hukuku Açısından İkrazatçılık ve Tefecilik Faaliyetleri – I”, **Yaklaşım**, Sayı: 170, Şubat 2007, ss. 67-72, (İkrazatçılık ve Tefecilik-I).

Işık, İsmail ve Mehmet Çabuk. “Vergi Hukuku Açısından İkrazatçılık ve Tefecilik Faaliyetleri – II”, **Yaklaşım**, Sayı: 171, Mart 2007, ss. 46-51, (İkrazatçılık ve Tefecilik-II).

Jacobs, Otto H. “Zum Problem der Rechtssicherheit und Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung bei der Bilanzierung in der Ertragsteuerbilanz”, **StuW.**, 1969, ss. 634-658.

Joecks, Wolfgang. “Abzugsverbot für Bestechungs- und Schmiergelder – Korruptionsbekämpfung durch Steuerrecht”, **DStR.**, 1997, ss. 1025-1032.

Kaneti, Selim. “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: XXXI, Nisan 1984, s. 27-33, (Anayasal Temeller).

Kaneti, Selim. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 131, Temmuz 1992, ss. 39-54, (Ekonomik Yaklaşım).

Karakoç, Yusuf. “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I - Gelirin Elde Edilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 181, Eylül 1996, ss. 102-125, (Vergiyi Doğuran Olay-I).

Karakoç, Yusuf. “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay II - Gelirin Elde Edilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 182, Ekim 1996, ss. 108-133, (Vergiyi Doğuran Olay-II).

Karakoç, Yusuf. “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasa’ya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 13, Ankara 1996, ss. 249-373, (Yargısal Denetim).

Karakoç, Yusuf. “Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkisi”, **Legal Mali Hukuk**, Sayı: 11, Kasım 2005, ss. 2953-2963, (Mevzuat-Hukuk İlişkisi).

Kelecı, M. Aykut. “Vergi Kanunları ile Bakanlar Kurulu’na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirlilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 105,
http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2001092755.htm, Erişim.05.10.2010.

Keskin, Filiz. “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve Peçeleme Kavramı”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 208, Ocak 2006, ss. 111-118.

Keyman, Selahattin. “Tipiklik ve Ceza Hukuku”, **AÜHFD.**, Cilt: XXXVII 1980, Sayı: 1-4, ss. 59-105.

Kıldış, Yusuf. “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 33, Nisan 2006,

www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2006047967.htm,
Erişim. 12.10.2009, (Vergiye Doğuran Olay).

Kirchhof, Paul. "Besteuerung nach Gesetz", **FS. für Heinrich Wilhelm Kruse**, Köln 2001, ss. 17-37.

Knepper, Karl Heinz. "Der Vergleich im Steuerrecht", **BB.**, 1986, ss. 168-170.

Kreppel, Thomas. "Persönlichkeitsrecht und Abgabepflicht. Das Tatbestandsmäßigkeitssprinzip und die Gestaltungsfreiheit des Steuergesetzgebers", **FS. für Werner von Simson zum 75. Geburtstag**, Baden-Baden, 1983, ss. 119-135.

Kroll, W. Reiner. "Die Behandlung illegalen Einkommens im Einkommensteuerrecht der USA", **StuW.**, 1984, ss. 260-264.

Kruse, Heinrich Wilhelm. "Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung", **StuW.**, 1990, ss. 322-330, (Gleichmäßigkeit der Besteuerung).

Kruse, Heinrich Wilhelm. "Zum Entstehen und Erlöschen von Steueransprüchen", **FS. für Klaus Tipke**, Köln 1995, ss. 277-293, (Entstehen und Erlöschen).

Kumrulu, Ahmet. "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", **AÜHFD.**, Cilt: XXXVI, 1979, Sayı: 1-4, ss. 147-162.

Kütükçü, Abdullah. "Bakanlar Kurulu'nun Vergi Yasalarında Anayasa 73/4'e Göre Sahip Olduğu Yetkiler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 207, Kasım 1998, ss. 127-143.

List, Heinrich. "Privatrecht und Steuerrecht", **FS. für Georg Döllerer**, Duesseldorf 1988, ss. 369-381.

Memiş, Emin. "Anayasanın - Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlölükler kanunla konulur, değiştirilir, kaldırılır - Kuralı Bağlamında, Vergi Kanunlarında

Hükümete Tanınan - alt ve üst sınırları belirleme - ve - usul ve esasları Maliye Bakanlığınca belirlenir – Hükümlerinin Değerlendirilmesi”, **Danıştay ve İdari Yargı Sempozyumu**, Ankara 2006, <http://www.danistay.gov.tr>. Erişim. 04.02.2011.

Mittelbach, Rolf. “Steuerliche Behandlung der Aufwendungen wegen einer unerlaubten Handlung”, **DStZ.**, 1967, ss. 333-336.

Oflaz, Mehmet. “Hukuk Devletin Bir Gereği Olarak Kanunilik İlkesi ve Bu İlkenin Vergi Hukukunda İfade Ettiği Anlam”, **Yaklaşım**, Sayı: 151, Temmuz 2005, ss. 270-272.

Öncel, Mualla. “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, **Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan**, Ankara 1983, ss. 39-55.

Örmeci, Musa. “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay ve Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 154, Haziran 1994, ss. 15-26.

Öz, Ersan. “Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 201, Haziran 2005, ss. 141-149, (Kanunilik İlkesi ve Bütçe).

Özel, Salih. “Rüşvet ve Vergi İlişkisi”, **Yaklaşım**, Sayı: 198, Haziran 2009, ss. 11-16, (Rüşvet ve Vergi İlişkisi).

Özel, Salih. “Vergiyi Doğuran Olay Kavramı”, **Yaklaşım**, Yıl: 13, Sayı: 145, Ocak 2005, ss. 9-13, (Vergiyi Doğuran Olay).

Özgenç, A. Selçuk. “Mükellef Hakları Bildirgesinin Hukuki Niteliği”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 305, Ocak 2007, ss. 184-194.

Paulick, Heinz. “Grundgesetz und Besteuerung”, **StbJb.**, 1957/1958, ss. 85-142.

Rauer, Horst. “Die steuerliche und steuerstrafrechtliche Erfassung der Prostituierten”, **MDR.**, 3/1982, ss. 180-184.

Saban, Nihal. “Danıştay Kararlarını Vergi Hukuku ile Okumak”, **Danıştay ve İdari Yargı Günü 136. Yıl Sempozyumu**, Danıştay Yayınları, Ankara 2004, ss. 99-115, (Danıştay Kararları).

Savcı, A. Şahin. “Menkul Sermaye İratlarından Kâr Paylarında Vergiyi Doğuran Olay”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 180, Ağustos 1996, ss. 57-63.

Saygılıoğlu, Nevzat. “Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 59, Temmuz 1986, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=104> Erişim. 24.01.2011, (Yasallık İlkesi).

Schefold. “Nichtige und anfechtbare Rechtsgeschäfte im Steuerrecht”, **JW.**, 1938, ss. 1617-1618.

Schöck, Thomas A. H. “Steuerpflicht für sog. – Bardamen – oder wie moralisch ist das Steuerrecht”, **FR.**, 1983, ss. 449-451.

Seer, Roman. “Steuerordnungswidrigkeiten im deutschen Recht”, Çeviren: Funda Başaran-Yavaşlar. “Alman Hukuku’nda Vergi Kabahatleri”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009, ss. 221-231.

Selmer, Peter. “Versteuerung von Einkünften aus einem Bordell”, **JuS.**, 1997, ss. 83, (Einkünften aus einem Bordell).

Selmer, Peter. “Zur Tatbestandmäßigkeit öffentlich-rechtlicher Geldleistungspflichten”, **FS. für Christian Starck zum siebzigsten Geburtstag**, 2007, ss. 435-448, (Zur Tatbestandmäßigkeit).

Seviş, Veysi. “Rüşvet Giderleştirilebilir mi?”,
http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=111545&YZR_KOD=157
(Erişim.05.12.2008).

Spitaler, Armin. “Rechtsicherheit, Zweckmäßigkeit un Gerechtigkeit im Steuerrecht”, **StbJb.**, 1957/1958, ss. 143-164.

Stapf, Joachim. “Steuerliche Folgen der Zuwendung korrumpiender Vorteile ab 1999”, **DB.**, 2000, ss. 1092-1100.

Steinberg, Wilhelm. “Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Verhältnis des Steuerrechts zum Zivilrecht”, **DB.**, 1988, ss. 72-77.

şahin, Tayfun. “Aile Hekimlerinin Stopaj Yükümlülüğünün Verginin Yasallığı İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 216, Aralık 2010, ss. 52-58.

Tan, Turgut. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Yürütmenin Düzenleme Yetkisi”, **Anayasa Yargısı**, Cilt: 3, Ankara 1986, ss. 203-216.

Taşdelen, Aziz. “Vergi Hukuku Kurallarının Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesindeki Önemi”, **19. Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**, Uludağ Üniversitesi 2004, ss. 464-506.

Tavşancı, Aykut. “Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 189, Haziran 2004, ss. 148-156.

Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 307, Mart 2007, ss. 196-214, (Hukuki Güvenlik).

Taylar, Yıldırım. “Kamu Alacakları İçin Güvence Önlemi Olarak Teminat ve Teminat-İhtiyati Haciz İlişkisinden Kaynaklanan Sorunlar”, **Mali Pusula**, Sayı: 48, Aralık 2008), ss. 68-87, (Teminat-İhtiyati Haciz).

Taylar, Yıldırım. “Vergi Yargılaması Hukukunda İspata İlişkin Genel Esaslar ve Bu Bağlamda Bir Danıştay Kararının Değerlendirilmesi“, **Muallâ Öncel’e Armağan**, Cilt: II, Ankara 2009, ss. 1189-1222, (İspat).

Tekbaş, Abdullah ve Ersan Öz. “Görev Tazminatını Vergiden İstisna Eden Düzenlemelerin Vergilerin Kanuniliği İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 178, Temmuz 2003, ss. 176-185.

Tekbaş, Abdullah. “Vergi Hukukunda Kanun Hükmünde Kararnamelerle Düzenleme Yapılması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 180, Eylül 2003, ss.159-173, (Vergi Hukukunda KHK).

Tipke, Klaus. “Von der formalen zur materialen Tatbestandslehre”, **StuW.**, 1993, ss. 105-113, (Tatbestandslehre).

Tosuner, Mehmet ve Ersan Öz. “Vergilendirmede Kanunilik İlkesinin Uluslararası Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 272, Nisan 2004, ss. 23-30.

Tosuner, Mehmet. “Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 20, Ağustos 2004, ss. 46-50.

Tuncer, Selahattin ve Salih Şanver. “Vergi Mükellefiyeti Vergi Borcu-Vergi Mes’uliyeti”, **İktisat ve Maliye**, Cilt: 5, Sayı: 11, Şubat 1959, ss. 525-537.

Üzeltürk, Hakan. “Mükellef Hakları ve Anayasal Beklentiler: Gelecek İçin Birkaç Not”, **Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 237-266.

Vogel, Horst. “Wertungsdivergenzen zwischen Steuerrecht, Zivilrecht und Strafrecht”, **NJW.**, 1985, ss. 2986-2991.

Von Groll, Rüdiger. “Zur mittelbaren Tatbestandsverwicklung im Steuerrecht”, **StuW.**, 1995, ss. 326-335.

Von Wallis, Hugo. “Entstehen und Erlöschen der Steuerschuld durch Bestandskraft?”, **FS. für Georg Döllerer**, Duesseldorf 1988, ss. 693-704.

Voss, Achim. “Zur Wertfreiheit des Steuerrechts”, **FR.**, 1967, ss. 361-363.

Wacke, Gerhard. “Gesetzmäßigkeit und Gleichmäßigkeit – Die drei Arten der Gleichmäßigkeit als auflösung des gesetzlichen Tatbestandes”, **StuW.**, 1947, ss. 21-66.

Weber, Hermann. “Gesetz- oder sittenwidrig, aber steuerpflichtig – oder: Der Staat als stiller Teilhaber von Bestechungsgeldempfängern, Telefonsexunternehmern und Rauschgiftdealern”, **JuS.**, 2000, ss. 1059-1068.

Wedelstädt, Alexander v. “Tatsächliche Verständigung”, **DB.**, 1991, ss. 515-517.

Würdinger, Rudolf. “Zur Terminologie im Steuerrecht: Einküfte – Einnahmen – Gewinn im EstG”, **StuW.**, 1966, ss. 673-688.

Würtenberger, Thomas. “Über “Wertfreiheit” und “Einheit der Rechtsordnung” im Steuerrecht”, **FR.**, 1966, ss. 20-26.

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

Yaltı-Soydan, Billur. “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 119, Ağustos 1998, ss. 98-118, (Vergi Adaleti).

Yılmaz, Güneş. “Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, ss. 194-206.

Yürekli, Sabahattin. “Bakanlar Kurulu’nun Vergilendirme Yetkisi”, **GzÜHFD.**, Cilt: 1, Sayı: 2, Aralık 1997, **Naci Kınacıoğlu’na Armağan**, ss. 281-292.

c. Diğer Kaynaklar

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 gün ve E.1988/7, K.1988/27, RG. 26.12.1988 – 20031, s. 23-24.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 gün ve E.1988/9, K.1988/28, RG. 26.12.1988 – 20031, s. 25-33.

Anayasa Mahkemesi, 04.06.2003 gün ve E. 2001/392, K.2003/60, RG. 18.12.2003 – 25320, s. 216.

Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 gün ve E.2004/14, K.2004/84, RG. 22.10.2005 – 25974, s. 61.

Anayasa Mahkemesi, 28.03.2001 gün ve E.1999/51, K.2001/63, RG. 29.03.2002 – 24710.

Anayasa Mahkemesi, 20.03.2008 gün ve E.2004/94, K.2008/83, RG. 01.07.2008 – 26923.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.2006 gün ve E. 2002/133, K. 2006/91, RG. 09.12.2006 – 26371.

Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987 gün ve E.1986/20, K.1987/9, (AyMKD., Sayı: 23, s. 190).

Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 gün ve E.2003/33, K.2004/101, RG. 02.03.2005 – 25743.

Anayasa Mahkemesi, 28.09.1995 gün ve E.1995/24, K.1995/52, RG. 11.06.1998 – 23369.

Anayasa Mahkemesi, 11.03.2003 gün ve E.2002/55, K.2003/8, RG. 16.12.2003 – 25318.

Anayasa Mahkemesi, 11.12.1996 gün ve E.1996/49, K.1996/46, RG. 02.12.2000 – 24248.

Anayasa Mahkemesi, 24.10.1974 gün ve E.1974/31, K.1974/43, RG. 25.02.1975 – 15160.

Anayasa Mahkemesi, 01.04.2004 gün ve E.2003/9, K.2004/47, RG. 05.11.2004 – 25634.

Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977 gün ve E.1977/109, K.1977/131, RG. 08.03.1978 – 16222.

Anayasa Mahkemesi, 21.02.2008 gün ve E.2005/73, K.2008/59, RG. 07.11.2008 – 27047.

Anayasa Mahkemesi, 24.03.1970 gün ve E.1969/65, K.1970/16, RG. 21.07.1970 – 13555.

Anayasa Mahkemesi, 29.12.2011 gün ve E.2010/62, K.2011/175, RG. 9.05.2012 – 28297.

Anayasa Mahkemesi, 18.07.1994 gün ve E.1994/46, K.1994/57, RG. 14.12.1995 – 22493.

Anayasa Mahkemesi, 26.10.1965 gün ve E.1965/25, K.1965/57, RG. 08.12.1965 – 12171.

Anayasa Mahkemesi, 25.10.1969 gün, E.1967/41, K.1969/57, RG. 12.03.1971 – 13776.

Anayasa Mahkemesi, 15.06.1971 gün ve E.1970/55, K.1971/57, RG. 24.02.1972 – 14109.

Anayasa Mahkemesi, 19.03.1987 gün ve E.1986/5, K.1987/7, RG. 12.11.1987 – 19632.

Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 gün ve E.2001/36, K.2003/3, RG. 21.11.2003 – 25296.

Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985 gün ve E.1984/6, K.1985/1, RG. 17.06.1985 – 18787.

Anayasa Mahkemesi, 25.11.1993 gün ve E.1993/3, K.1993/20, RG. 25.11.1995 – 22477.

Anayasa Mahkemesi, 03.07.1969 gün ve E.1969/23, K.1969/41, RG. 07.02.1970 – 13420.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün ve E.2006/95, K.2009/144, RG. 08.01.2010 – 27456.

Anayasa Mahkemesi, 18.07.1995 gün ve E.1995/7, K.1995/35, RG. 09.01.1997 – 22872.

Anayasa Mahkemesi, 16.09.1998 gün ve E.1997/62, K.1998/52, RG. 20.10.2000 – 24206.

Anayasa Mahkemesi, 13.07.1995 gün ve E.1994/85, K.1995/32, RG. 28.09.1996 – 22771.

Anayasa Mahkemesi, 14.05.1997 gün ve E.1996/75, K.1997/50, RG. 21.02.2000 – 23971.

Anayasa Mahkemesi, 06.10.1986 gün ve E.1985/21, K.1986/23, RG. 14.03.1987 – 19400.

Anayasa Mahkemesi, 01.04.2010 gün ve E.2008/110, K.2010/55, RG. 21.01.2010 – 27619.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 gün ve E.2006/119, K.2009/145, RG. 08.01.2010 – 27456.

Anayasa Mahkemesi, 30.11.2007 gün ve E. 2006/61, K. 2007/91, RG. 23.02.2008 – 26796.

Anayasa Mahkemesi, 06.01.2005 gün ve E. 2001/487, K. 2005/2, RG. 27.10.2005 – 25979.

Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27, RG. 02.02.1996 – 22542.

Anayasa Mahkemesi, 07.11.1989 gün ve E. 1989/6, K. 1989/42, RG. 06.04.1990 – 20484.

Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 gün ve E.2001/34, K.2003/2, RG. 19.11.2003 – 25294, s. 63.

Anayasa Mahkemesi, 15.2009 gün ve E. 2006/124, K. 2009/146, RG. 08.01.2010 – 27456.

Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 gün ve E.2009/39, K.2011/68, RG. 15.10.2011- 28085.

Bundesverfassungsgericht, 1 BvR 232/60, BVerfGE 13, 318/328.

Bundesverfassungsgericht, 2 BvL. 2/83 - BVerfGE. 72, 200/242.

Bundesverfassungsgericht, 2 BvR. 882/97 - BVerfGE. 97, 67/78.

Bundesverfassungsgericht, 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE. 87, 153 (169).

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 03.07.1989 gün ve E.1988/5, K.1989/3, RG. 27.10.1989 – 20325, s. 28.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 27.10.2000 gün ve E.2000/176, K.2000/350, www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2011.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 07.12.2001 gün ve E.2001/335, K.2001/475, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, Erişim. 18.04.2010.

Danıştay 7. Dairesi, 25.10.2008 gün ve E.2005/4873, K.2008/3989, Dş. Der., Sayı: 120, s. 232-235.

Danıştay 13. Dairesi, 20.11.1975 gün ve E. 1974/2354, K. 1975/3463, Dş. Der. S. 22-23, s. 547-548.

Danıştay 4. Dairesi, 15.02.1991 gün ve E. 1988/4876, K. 1991/604, <http://www.danistay.gov.tr>, Erişim.10.02.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 22.03.1999 gün ve E.1999/1534, K.1999/1215, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar C. 6, s. 712-714).

Danıştay 7. Dairesi, 03.12.2008 gün ve E.2006/324, K.2008/4915, Dş. Der., Sayı: 121, s. 278-281.

Danıştay 4. Dairesi, 26.07.2007 gün ve E.2006/1742, K.2007/1408, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar C.8, s. 455-457).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 27.05.2005 gün ve E.2005/37, K.2005/117, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar C. 8, s. 475-477).

Danıştay 7. Dairesi, 26.12.2002 gün ve E. 2002/107, K. 2002/4453, www.danistay.gov.tr, 10.02.2011.

Danıştay 7. Dairesi. 12.11.2003 gün ve E. 2000/9469, K. 2003/4692, www.danistay.gov.tr, 10.02.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 04.12.2001 gün ve E. 2000/5762, K. 2001/3737, www.danistay.gov.tr, 10.02.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 19.04.2004 gün ve E. 2001/4118, K. 2004/1063, www.danistay.gov.tr, 10.02.2011.

Danıştay 4. Dairesi, 26.12.2006 gün ve E. 2005/1890, K. 2006/3186, (Mali Pusula, Yıl: 3, Sayı: 28, s. 176-177).

Danıştay 7. Dairesi, 08.02.2007 gün ve E. 2006/5220, K. 2007/394, www.danistay.gov.tr, Erişim. 25.07.2012.

Danıştay 7. Dairesi, 02.04.2009 gün ve E. 2007/6465, K. 2009/1777, www.danistay.gov.tr, Erişim. 25.07.2012.

Danıştay 4. D. 07.10.1988 gün ve E. 1986/3238, K. 1988/3386, www.danistay.gov.tr, 26.07.2012.

Danıştay 7. Dairesi, 06.02.2006 gün ve E.2003/2622, K.2006/368, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar Cilt: 8, s. 506-507).

Danıştay 7. Dairesi, 05.10.2006 gün ve E.2003/576, K.2005/2913, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar Cilt: 8, s. 500-501).

Danıştay, 9. Dairesi, 24.05.2006 gün ve E.2004/4420, K.2006/2114, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar Cilt: 8, s. 501-502).

Danıştay 3. Dairesi, 22.04.2004 gün ve E.2002/3459, K.2004/1151, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar Cilt: 7, s. 339, 339-341).

Danıştay 9. Dairesi, 22.12.1994 gün ve E.1994/1108, K.1994/5288, www.danistay.gov.tr, Erişim. 27.11.2010.

Danıştay 4. Dairesi, 6.12.2000 gün ve E.2000/1307, K.2000/5053; www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2010.

Danıştay 4. Dairesi, 16.5.2001 gün ve E.2000/3269, K.2001/2081, www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2010.

Danıştay 3. Dairesi, 30.03.2003 gün ve E.2001/279, K.2003/663, <http://www.danistay.gov.tr>, Erişim. 06.06.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 06.10.1994 gün ve E.1992/8205, K.1994/4596, <http://www.danistay.gov.tr>, Erişim. 06.06.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 10.06.2003 gün ve E.2002/3830, K.2003/3514, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp>, Erişim. 12.02.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 10.06.2003 gün ve E.2002/3830, K.2003/3514, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp>, Erişim. 12.02.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 03.10.2008 gün ve E.2006/324, K.2008/4915, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/KelimeArama.jsp>, Erişim, 12.06.2011.

Danıştay 3. Dairesi, 24.11.2004 gün ve E.2004/1923, K.2004/2911, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/EsasNoKararC.jsp>, Erişim. 09.06.2012.

Danıştay 7. Dairesi, 15.04.1999 gün ve E. 1998/96, K. 1999/1502, <http://www.danistay.gov.tr/>, Erişim. 10.02.2011.

Danıştay 4. Dairesi, 22.11.1989 gün ve E. 1988/5272, K. 1989/4044, www.danistay.gov.tr, Erişim. 12.02.2011.

Danıştay 3. Dairesi, 06.10.1986 gün ve E. 1986/1565, K. 1986/1895, www.danistay.gov.tr, Erişim. 12.01.2011.

Danıştay 3. Dairesi, 19.06.1986 gün ve E. 1986/597, K. 1986/1568, www.danistay.gov.tr, Erişim. 12.01.2011.

Danıştay 3. Dairesi. 11.03.2004 gün ve E. 2003/1501, K. 2004/703, www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2011.

Danıştay, 3. Dairesi, 30.12.2008 gün ve E. 2007/3320, K. 2008/4469, www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2011.

Danıştay 7. Dairesi, 18.06.2002 gün ve E. 2000/7381, K. 2002/2453, www.danistay.gov.tr, Erişim. 10.02.2011.

Bundesfinanzhof, 30.1.1985 - I R 12/82, BStBl. II 1985, 386 / BFHE. 143, 213.

Bundesfinanzhof, 23.02.2000, BStBl. 2000, s. 610-612.

Bundesfinanzhof, 1 R 141/97, BStBl., II 1999, 832, 834.

Bundesfinanzhof, II 28/58 U, BStBl. III 1959, 176.

Bundesfinanzhof, v. 1.8.2007 – XI R, 18/05, BFH/NV 2007.

Bundesfinanzhof, v. 2.6.2006 – IV B 3/05, BFH/NV 2006, 1652.

Bundesfinanzhof, BStBl. 2000 II, 486, (Lippross, Allgemeines Steuerrecht, s. 55).

Maliye Bakanlığı 16.09.2000 tarihli Özelgesi, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar Cilt: 6, s. 711-712).

Maliye Bakanlığı 24.01.2005 tarihli Özelgesi, (Kızılot, Kararlar ve Muktezalar Cilt: 8, s. 563).

<http://tdkterim.gov.tr/bts/> (Erişim. 20.10.2010).