TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL: ALMANYA, KANADA VE AB UYGULAMASI BAĞLAMINDA TÜRK VERGİ HUKUKU İÇİN ÖNERİLER

Doktora Tezi

Fettah GÖKBULUT

Ankara, 2025

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL: ALMANYA, KANADA VE AB UYGULAMASI BAĞLAMINDA TÜRK VERGİ HUKUKU İÇİN ÖNERİLER

Doktora Tezi

Fettah GÖKBULUT

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ

Ankara, 2025

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL: ALMANYA, KANADA VE AB UYGULAMASI BAĞLAMINDA TÜRK VERGİ HUKUKU İÇİN ÖNERİLER

Doktora Tezi

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

1- Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ

2- Doç. Dr. Eda ÖZDİLER KÜÇÜK

3- Prof. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU

4- Prof. Dr. Selda AYDIN

5- Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ

Tez Savunması Tarihi

23.07.2025

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne

Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ danışmanlığında hazırladığım **"Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural: Almanya, Kanada ve AB Uygulaması Bağlamında Türk Vergi Hukuku İçin Öneriler (Ankara, 2025)"** adlı doktora tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

22.09.2025

Fettah GÖKBULUT

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER ..... **i**
TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ ..... **vii**
KISALTMALAR ..... **viii**
GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
STRATEJİK VERGİ DAVRANIŞLARI

1. KURAMSAL ÇERÇEVE 10
2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI/KAÇIRMA 13
    2.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı 13
    2.2. Vergi Kaçakçılığına İlişkin Argümanlar ve Vergi Kaçakçılığına Yönelme 17
3. VERGİDEN KAÇINMA 21
    3.1. Vergiden Kaçınmanın Tarihi ve Terminolojik Farklılıklar 21
    3.2. Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması Sorunu 25
    3.3. Vergiden Kaçınmanın Unsurları 28
        3.3.1. Amaç Unsuru 32
        3.3.2. Kanun Koyucu Tarafından Amaçlanmayan Vergi Avantajı Unsuru 35
            3.3.2.1. Vergi Avantajının Niteliği 35
            3.3.2.2. Kanun Koyucu Tarafından Amaçlanmama 39
        3.3.3. Yapaylık Unsuru 43
            3.3.3.1. Genel Çerçeve 43
            3.3.1.2. Hukuki Biçimin Kötüye Kullanılması 45
            3.3.1.3. Ticari ve Vergi Dışı Amaçtan Yoksunluk 47
            3.3.1.4. Ekonomik Gerçekliği Yansıtmama 51
    3.4. Vergiden Kaçınmanın Uluslararasılaşması: Agresif Vergi Planlaması 52
    3.5. “Ne Yaptığınız Değil, Nasıl Yaptığınız Önemlidir”: Vergiden Kaçınmanın Bir Hak Olduğu Tartışması 58
        3.5.1. Vergi Hukuku Normunun Uygulanması ve Formalizmin Etkisi .. 60
            3.5.1.1. Vergi Hukuku Normunun Uygulanması 60
            3.5.1.2. Vergi Hukukunda Formalizmin Etkisi 64
        3.5.2. Vergisel Uzmanlık Hizmetinin Piyasalaşması 69
4. VERGİ PLANLAMASI 73

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİDEN KAÇINMANIN ÖNLENMESİNDE SEÇENEKLER

1. ULUSLARARASI GİRİŞİMLER 79
1.1. Uluslararası Girişimlerin Etkisi 79
1.2. OECD Bünyesinde Önemli Girişimler 80
1.2.1. Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı (BEPS 1.0) 80
1.2.1.1. Genel Çerçeve 80
1.2.1.2. Anlaşma Hükümlerinin Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi Kapsamında Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural: Başlıca Amaç Testi 84
1.2.2. İki Sütunlu Eylem Planı (BEPS 2.0) 88
1.2.2.1. Genel Çerçeve 88
1.2.2.2. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi 91
1.3. Avrupa Birliği Bünyesinde Önemli Girişimler 94
1.3.1. Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiye Kararı 94
1.3.2. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Direktifi 96
1.3.3. PANA Komitesi 99
2. ULUSAL GİRİŞİMLER 102
2.1. Vergiden Kaçınma Kapsamında Geliştirilen İçtihadi İlkeler 102
2.1.1. Genel Çerçeve 102
2.1.2. Anglo-Sakson Hukuk Sistemlerinde Vergiden Kaçınmaya Yönelik İçtihadi İlkeler 105
2.1.2.1. ABD'de Uygulanan İlkelerin Genel Niteliği 105
2.1.2.1.1. Özün Biçime Üstünlüğü İlkesi 105
2.1.2.1.2. İş Amacı İlkesi 112
2.1.2.1.3. Sahte İşlemler İlkesi 115
2.1.2.1.4. Basamaklı İşlemler İlkesi 120
2.1.2.1.5. İlkelerin Kodifikasyonu ve Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Oluşturulması 123
2.1.2.2. Birleşik Krallık'ta Mali Hükümsüzlük/Ramsay İlkesi. 125
2.1.3. Kıta Avrupası Hukuk Sistemlerinde Vergiden Kaçınmaya Yönelik İçtihadi İlkeler 129
2.1.3.1. Hakkın Kötüye Kullanılması 130
2.1.3.2. Kanuna Karşı Hile 132

2.2. Vergi İdaresince Geliştirilen Önlemler 134
2.2.1. Genel Çerçeve 134
2.2.2. Bildirim ve Raporlama 135
2.2.3. Vergi Denetimi 139
2.2.4. Ulusal ve Uluslararası Alanda İşbirliğinin Geliştirilmesi 140
2.2.5. Veri Analizi 143
2.3. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Özel Kurallar 144
2.4. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural 146
2.4.1. Genel Çerçeve 146
2.4.2. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Tanımlanması 147
2.4.3. Uygulamaya Konulma Gerekçeleri 152
2.4.3.1. Vergi Tabanını Korumaya Yönelik 'Acil' Bir Önlem Olması 152
2.4.3.2. Vergi Mevzuatında Basitliği Sağlamak: "Balonun Patlamasını Önlemek" 155
2.4.3.3. Vergilendirmede Adaleti Sağlamak 158
2.4.4. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural Tasarımları 160
2.4.4.1. Tasarım Sorunu 160
2.4.4.2. Vergisel İşlemin Belirlenmesi ve Avantaj Kriteri 161
2.4.4.3. Subjektif Kriter 164
2.4.4.4. Nesnel Kriter 167
2.4.4.5. İspat Yükü 169
2.4.4.6. Mükellef Haklarını Korumaya Yönelik Güvencelerin Tesis Edilmesi 171
2.4.4.6.1. Genel Çerçeve 171
2.4.4.6.2. Danışma Komiteleri/Kurulları 172
2.4.4.6.3. Özelge Sistemi 175

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL

1. GENEL ÇERÇEVE 178
2. ALMAN VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL 180

2.1. Vergiden Kaçınmaya Genel Bakış 180
2.2. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Gelişimi 182
2.2.1. İçsel Teori ve Dışsal Teori Tartışmaları 182
2.2.2. Tarihsel Süreç 185
2.2.2.1. Genel Çerçeve 185
2.2.2.2. Vergi Sisteminin İnşası, Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın İhdası ve Nasyonal Sosyalist Müdahale 186
2.2.2.3. Savaş Sonrası Dönemde Gelişmeler: Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kurala Çekimser Yaklaşım 192
2.2.2.4. Alman Vergi Hukukunda Reform ve Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Yeni Genel Kural 194
2.2.2.5. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Mevcut Genel Kural 197
2.3. Uygulama İçin Kriterler 200
2.3.1. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Özel Kuralların Uygulama Alanı Bulmaması 200
2.3.2. Uygun ve Uygun Olmayan İşlemler Ayrımı 201
2.3.3. Kanunda Öngörülmeyen Vergi Avantajı 206
2.3.4. Vergiden Kaçınma Amacı ve Vergi Dışı Nedenlerin Varlığı 208
2.3.5. İspat Yükü 210
2.3.6. Uygulamaya Bağlanan Hukuki Sonuç 212
2.4. Mükellef Hakları İçin Sağlanan Güvence Mekanizmaları 213
2.5. Ara Değerlendirme 216
3. AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA VE ATAD VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURALI 218
3.1. Vergiden Kaçınmaya Genel Bakış 218
3.1.1. Genel Çerçeve 218
3.1.2. Avrupa Birliği Adalet Divanı İçtihatlarında Vergiden Kaçınma 221
3.1.2.1. Emsland-Stärke GmbH Kararı 221
3.1.2.2. Halifax Kararı 224
3.1.2.3. Cadbury Schweppes Kararı 228
3.1.2.4. Foggia - SGPS Kararı 233
3.2. ATAD Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralı 235
3.2.1. Genel Çerçeve 235
3.2.2. Uygulama İçin Kriterler 238

3.2.2.1. Mükellefin Esas Amacının veya Esas Amaçlarından Birisinin Vergi Avantajı Sağlamak Olması 238
3.2.2.2. Yürürlükteki Vergi Kanununun Konusuna veya Amacına Aykırılık 241
3.2.2.3. Gerçek Olmayan İşlem veya Bir Dizi İşlem 242
3.2.2.4. Uygulamaya Bağlanan Hukuki Sonuç 245
3.2.3. Ara Değerlendirme 245
4. KANADA VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL 247
4.1. Vergiden Kaçınmaya Genel Bakış 247
4.2. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Gelişimi 251
4.3. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Mevcut Genel Kural 258
4.3.1. Başlangıç Hükmü 258
4.3.2. Çatı Hüküm 261
4.3.3. Kaçınma İşleminin Tanımlanması 262
4.3.4. Kaçınma İşleminin Sınırlandırılması 265
4.3.4.1. Kötüye Kullanım Koşulu 265
4.3.4.2. Ekonomik Özün Dikkate Alınması 268
4.3.5. Uygulamaya Bağlanan Hukuki Sonuç ve Cezai Hüküm 270
4.3.6. Mükellef Hakları İçin Sağlanan Güvence Mekanizması 271
4.3.6.1. Danışma Komitesi 271
4.4. Ara Değerlendirme 273

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL ÖNERİSİ

1. GENEL ÇERÇEVE: ORTAK TERMİNOLOJİ EKSİKLİĞİ 274
2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA 277
2.1. Pozitif Hukukta Vergiden Kaçınma 277
2.2. Öğretide Vergiden Kaçınmanın Anlam ve İçeriği 279
2.2.1. Vergiden Kaçınmaya Yönelik Farklılaşan Yaklaşımlar 279
2.2.2. Öğretide Vergiden Kaçınmanın Karşılığı Olarak Peçeleme/Peçeleme Sözleşmeleri 281
2.2.2.1. Peçelemenin Tanımı, Niteliği ve Vergisel Sonuçları ... 281
2.2.2.2. Muvazaa 288
2.2.2.3. Peçeleme ve Muvazaanın Farklılıkları 291

3. VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEDE EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ 294
3.1. Genel Çerçeve 294
3.2. Vergiden Kaçınmayı Önlemede VUK 3. Maddesinin Uygulanabilirliği .. 298
3.2.1. Gerçek Mahiyet 298
3.2.2. İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uymayan veya Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Olmayan Durum 303
4. VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK ÖZEL KURALLAR 305
5. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL ÖNERİSİ 307
5.1. Tasarımda Ön Koşullar 307
5.2. Vergi Usul Kanunu Taslak Metninde Öngörülen Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural 307
5.3. Türk Vergi Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kurala İlişkin Öneriler 310
5.3.1. Norma İlişkin Öneriler 310
5.3.2. Uygulamaya İlişkin Öneriler 316
SONUÇ 321
KAYNAKÇA 329
ÖZET 350
ABSTRACT 351

TABLO VE ŞEKİL LİSTESİ

Tablo Listesi

Tablo 1. Vergiden Kaçınma Eşiği..... 50
Tablo 2. Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Uygulanması 93

Şekil Listesi

Şekil 1. Halifax'ın Basitleştirilmiş İşlem Şeması..... 226

KISALTMALAR

AB	**:**	Avrupa Birliği
ABAD	**:**	Avrupa Birliği Adalet Divanı
ABD	**:**	Amerika Birleşik Devletleri
AO	**:**	Alman Vergi Usul Kanunu
ATAD	**:**	Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif
BEPS	**:**	Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı
Bkz./bkz.	**:**	Bakınız
Çev.	**:**	Çeviren
CIAT	**:**	Amerika Ülkeleri Vergi İdareleri Merkezi
E.T.	**:**	Esas Tarihi
Edt.	**:**	Editör
IBFD	**:**	International Bureau of Fiscal Documentation
GAAR	**:**	Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural
GVK	**:**	Gelir Vergisi Kanunu
Ibid.	**:**	Aynı eser
ITA	**:**	Kanada Gelir Vergisi Kanunu
K.T.	**:**	Karar Tarihi
KDV	**:**	Katma Değer Vergisi
m.	**:**	Madde
OECD	**:**	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
PANA	**:**	Avrupa Parlamentosunun Kara Para Aklama, Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı ile İlgili Komitesi
parag.	**:**	paragraf
s.	**:**	sayfa sayısı
T.	**:**	Tarih
vd.	**:**	ve diğerleri
VDDK	**:**	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	**:**	Vergi Denetim Kurulu
VUK	**:**	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

"*Vergiden kaçınma, halen getirisi olan tek entelektüel girişimdir."*[1]

J. Maynard Keynes

Bu çalışma mükelleflerin vergisel işlemlerini serbestçe düzenleme hakkının kötüye kullanılması olarak tezahür eden vergiden kaçınma olgusunu ele almakta; bu olguyla mücadele etmek amacıyla tartışılagelen bir araç olarak vergiden kaçınmayı önleme yönelik genel kuralın (*general anti-avoidance rule-GAAR*[2]) kapsamı, uygulanması ve etkinliğini incelemekte ve nihayetinde Türk vergi hukuku için önerilerde bulunmaktadır.

Vergi öncelikli olarak bir finansman aracı olması bakımından devletlerin mali sistemlerinin gelişiminde belirleyici ve biçimlendirici bir rol oynamaktadır. Toplumsal ihtiyaç ve tercihlere bağlı olarak mal ve hizmetlerin sunumunu üstlenen devletin bu işlevini sürdürebilmesi yeterli vergi gelirinin tahsilini gerekli kılmaktadır. Bu mali

---

[1] Mackay, A. L., (1994), **A Dictionary of Scientific Quotations**, IOP Publishing Ltd., s. 140.

[2] Öğretide ve uygulamada sıklıkla "*general anti-avoidance rule"*, "*general anti-abuse rule"* veya nadir de olsa "*generally accepted anti-avoidance rule"* olarak kullanılan kavramın çevirisi için "genel vergiden kaçınmayı önleme kuralı", "genel suistimal önleyici kural", "genel vergiden kaçınma karşıtı kural", "vergiden kaçınma karşıtı genel kural", "vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural", "vergiden kaçınmanın engellenmesinde genel kural" ifadeleri kullanılmaktadır. Çalışma boyunca "vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural" ifadesi tercih edilmekte olup, bunun kısaltması olarak "genel kural" kavramı da kullanılacaktır.

fonksiyonun ötesinde, demokrasinin gelişimi ve devlete atfedilen rolün genişlemesiyle birlikte verginin ve vergilendirmenin rolü toplumsal ve ekonomik politikalara etki etmek ve özellikle gelirin yeniden dağılımını sağlamak üzere belirli faaliyetlerin teşvik edilmesi veya caydırılması olarak genişlemiştir.[3] Verginin mali ve toplumsal işlevlerinin yerine getirilmesi etkin ve etkili bir vergi sisteminin inşasını gerektirmektedir. Bu bakımdan kamu maliyesinde kuramsal bir arayış olarak da optimal vergilendirme teorisi vergi sistemlerinin nasıl oluşturulması gerektiğine yönelmiştir.

Etkin ve etkili vergi sistemlerinin önündeki önemli engellerden biri de mükellefin vergi yükümlülüğünü azaltmaya veya bertaraf etmeye yönelik stratejik vergi davranışlarıdır. Aslında Sandmo'nun da belirttiği üzere "uygulayıcıların deneyimleri ve teorisyenlerin görüşleri de dâhil olmak üzere vergilendirmenin kapsamlı bir tarihi yazılacak olsaydı, … [stratejik vergi davranışları[4]] daha en başından itibaren bu incelemenin bir parçası olacaktır."[5] Kanun koyucunun bazı hallerde mükellefin yapmasını yasakladığı veyahut belirli bir davranışı emrettiği hukuk normuna aykırı

[3] Aslında vergi kurumunun tarihi bizatihi sınıfsal ilişkilerin somut bir izleniğidir. Dolayısıyla bu işlev çeşitli veçhelerle her zaman var olmuştur. Ancak burada özellikle demokrasinin gelişimine ve devletin genişleyen rolüne vurgu yapılmasının sebebi verginin hukuki araçlar ve değerlerle düzenlenmesinin önem kazanmasındandır.

[4] Sandmo çalışmasının bu kısmında "vergi kaçırma (*tax evasion*)" kavramını kullanmış olsa da, bunun yerine tarihsel gerçekliğe daha uygun olacağını düşünerek ve kapsamı genişletmek amacıyla stratejik vergi davranışları kavramını kullanıyoruz. Çalışmanın ilerleyen bölümünde ifade edileceği üzere, stratejik vergi davranışları kavramı vergi kaçırmayı da kapsayan şemsiye bir kavramdır.

[5] Sandmo, A., (2005), The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View, **National Tax Journal**, 58 (4), s. 643.

işlemleri gerçekleştirmesi nedeniyle yaptırım öngördüğü; bazı hallerde ise mükellefe tanınan bir hak olarak serbestçe yerine getirmesini sağladığı stratejik vergi davranışları çeşitlilik göstermektedir. Vergiden kaçınma bu stratejik vergi davranışlarının başlıcalarındandır ve öğretinin en tartışmalı konularından biri olduğu kabul edilmektedir.

"Vergiden kaçınma herkesin anladığı ancak kimsenin açıklayamadığı"[6] bir vergisel olgu olarak tekil somut vakıalar üzerinden belirlenmek üzere mükellefin suistimal edici/kötüye kullanılan pragmatik vergisel davranışlarını ifade etmektedir.[7] Bu nedenle kabul gören bir tanımlamanın yapılması, sınırlarının net bir şekilde belirlenmesi zorlaşmaktadır. Vergiden kaçınma yazını üzerine yapılan bir incelemede kaçınmanın belirsizliğini vurgulayan çok sayıda çalışmayla karşılaşılmaktadır. McMechan çalışmasında bu durumu ironik bir şekilde belirtmektedir: "Bu çalışma için yaptığım araştırma sırasında, vergiden kaçınmanın tanımının kabul edilemez derecede belirsiz olduğu ifadesine rastladığım her sefer için 1 dolar biriktirseydim, bugün çok daha zengin olurdum."[8] Öyle ki, vergiden kaçınma olgusunun doğasında var olan belirsizlik nedeniyle, ne kadar sayıda vergi mükellefinin vergiden kaçınmaya yöneldiği ve bu nedenle ne kadar gelir kaybının ortaya çıktığını belirlemenin net bir yöntemi dahi

---

[6] Gutmann, D., (2014), **Defining Tax Avoidance**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. B. Yaltı, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı Serisi-2, s. 14.

[7] Barker, W. B., (2009), The Ideology of Tax Avoidance, **Loyola University Chicago Law Journal**, 40 (2), s. 230.

[8] McMechan, R., (2012), **The Role of Economic Substance in the Tax Avoidance Cases**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, York Üniversitesi, s. 28

yoktur.[9] Gerçekten de kaçınma olgusuna dair soruların birçoğu oldukça komplekstir; sadece maliyenin değil, vergi hukukunun hatta hukuk metodolojisinin temel alanlarıyla da ilgilidir. Böylece çok yönlü bir konuya rastlanıldığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Kaçınma olgusunun her ne kadar uzun bir tarihsel seyri olsa da hukuki bağlamda başlı başına bir stratejik vergi davranışı olarak ele alınması görece yenidir. Kavram olarak da 20. yy'da 'icat edilmiş'; 19. yy'da özellikle bir başka stratejik vergi davranışı olan vergi kaçakçılığı, kaçınmayı da kapsayacak şekilde genel bir ifade olarak kullanılmıştır.[10] Bu halde yeni bir kavrama neden ihtiyaç duyulmuş ve bu kavram nasıl yaygınlaşmıştır? 20. yy'da yaşanan dünya savaşlarında devletlerin finansman ihtiyacı ciddi bir sorun olarak gündeme geldiğinde hükümetlerin genel eğilimi marjinal gelir vergisi oranlarını arttırmak olmuştur. Telafi edici yaklaşım olarak ifade edilen[11] ve savaş döneminde halkın zorunlu askerlik uygulamasıyla fedakârlık gösterirken daha üst gelir gruplarının savaş ekonomisinin getirilerinden faydalanması eşitsizliği perçinleştirmiş ve bu nedenle vergi oranlarının arttırılması gerektiği görüşü baskın hale gelmiştir. Diğer bir yandan, bu dönemde mükellef tabanını genişletmeye yönelik politikalar da izlenmiştir. Dolayısıyla vergiden kaçınma savaş döneminde ancak özellikle savaş dönemi sonrasında yüksek vergi oranlarına ve genişleyen mükellef

[9] The Inter-American Center of Tax Administrations, (2022), **Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules**, s. 19.

[10] Likhovski, A., (2008), The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication, **Tel Aviv University Law Faculty Papers**,70, s. 60-61.

[11] Scheve K., Stasavage D., (2016), **Taxing the Rich: A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe**, Princeton University Press, s. 135.

tabanına karşı koymanın bir yolu olarak başvurulan ve başlangıçta 'yasal' olarak kabul edilen bir araç olmuştur.[12] Son 40 yıl içerisinde ise serbest ticaretin önündeki engellerin kaldırılması sonucunda küreselleşme; finansal piyasa faaliyetlerinin ve aktörlerin ekonomide önem kazandığı finansallaşma; bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ve bunların iktisadi faaliyetlerle bütünleştirildiği dijitalleşme ve vergisel uzmanlık hizmetlerinin endüstrileşmesi sonucunda yeni ve tespiti giderek zorlaşan vergiden kaçınma stratejileri gelişim göstermiştir.

Vergiden kaçınmayla mücadele girişimlerinin kamuoyunda kaçınmanın etik açıdan 'şüpheli' olduğu görüşünün yaygınlaştırılmasıyla başladığı söylenebilir. Bu dönemde vergiden kaçınmayla mücadele edilmemesi gerektiğini savunan fikirler de mevcuttur. Örneğin, John Sears 1922'de yayımlanan *Tax Minimization* kitabında vergiden kaçınmayı vatani bir görev olarak görmektedir. Ona göre vergiden kaçınma vergi sistemlerindeki ayrımcılıkları ve kötülükleri (*evils*) ortaya çıkarmakta ve vergi reformu faaliyetlerine yön vermektedir. Şöyle demektedir[13]:

> *[Bu yolla] daha az vergi ödeme yolunu seçen kişi, vergilendirmeyi daha güvenli/uygun bir yola yönlendirmeye yardımcı olur ... ayrımcılık gerçeğinin farkına varılacağı günü hızlandırır; vergilendirme sistemindeki kötülüklerin belirgin hale gelmesine yardımcı olur.*

Bu ve benzeri görüşler ön plana çıkmamış ve nihayetinde vergiden kaçınmayla mücadele girişimleri hız kazanmıştır. Burada oldukça tartışılan bir soruya da ayrıca yer verilmesi ve cevaplanması gerekmektedir: vergiden kaçınma başlangıçta yasal olarak değerlendirilmesine rağmen neden mücadele edilmektedir ve etik açıdan niçin şüpheli görülmektedir? 20. yy'ın ilk dönemlerinde, vergiden kaçınmanın hem vergi

[12] Bank, S., A., (2017), When Did Tax Avoidance Become Respectable?, 71 Tax Law Review 123-177, **UCLA School of Law**, s. 123-131.

[13] Sears, J. H., (1922), **Minimizing Taxes** aktaran Likhovski, A., (2008), s. 70-71.

kanunlarınca suç olarak belirlenen eylem ve işlemlerden ayrık olduğu hem de kanunun lafzına uygun olduğu için kabul edilebilir olarak değerlendirildiği görülmektedir. Tarihsel bir örnek olarak, 1933 yılında ABD'de J. P. Morgan'ın geçmiş iki yıllık süre içerisinde gelir vergisi ödemediği ortaya çıkmış ve kamuoyunda ciddi eleştirilere maruz kalmıştır. J. P. Morgan'ın bu konudaki savunması ise vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın aynı kefeye konduğu, kendisinin yasaları çiğnemediği ve vergiden kaçınmanın ahlaki bir sorumsuzluk olamayacağı, asıl sorumluluğun hükümete ait olduğu çünkü eğer ortada açıklar varsa bunun politika yapıcılar tarafından düzeltilmesi gerektiği yönünde olmuştur.[14] Almanya'da 1919 yılındaki Mitropa davasında, Birleşik Krallık'ta 1936 yılındaki Duke of Westminster davasında, 1935 yılında ABD'de Gregory v Helvering davasında, Fransa'da Conseil d'État (Fransız Danıştay'ı) çeşitli kararlarında[15] ve Türk vergi hukukunda benzer argümanlarla mükellefin vergiden kaçınmaya yönelmesi bir hak olarak değerlendirilmiştir. Şüphesiz bu argümanlar vergiden kaçınma savunusu için halen canlığını korumaktadır. Ancak mali güce göre vergilendirme ve vergide eşitlik ilkeleri gereği ödeme gücüne sahip olan herkesin öngörülen vergisel yükümlülüğe katlanması; ödeme gücü olmasına rağmen vergiden kaçınarak bu yükümlülüğü yerine getirmemeye yönelik girişimlerin boşa çıkartılması da gerekmektedir[16]. Zira vergiden kaçınmanın yol açtığı sorunların demokratik toplumun temellerini sarsıcı etkiler bıraktığı kabul edilmektedir. Bu etkiler şöyle sıralanabilir: yeterli kamu gelirinin sağlanamaması; kanun koyucunun vergisel alanda yasal düzenlemeler yapma yetkisini işlevsizleştirmesi; vergi yükünün adil dağılmaması ve

[14] Saez, E., Zucman, G., (2019), **The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay**, WW Norton & Company, s. 56-57.

[15] Finnerty, C., Merks, P., Petriccione, M., Russo, R., (2007), **Fundamentals of International Tax Planning**, IBFD, s. 49.

[16] Akkaya, M., (2021), **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitapevi, s. 2.

gelir dağılımında adaletsizliğe yol açması; vergi ödemeye uyumlu mükellefleri olumsuz etkilemesi; kaynakların etkin kullanılamaması; sağladığı avantajla işletmeler arası rekabet dengesini bozmasıdır. Bu bağlamda vergiden kaçınmayla kabul edilemez bir vergisel olgu olarak etik meşruiyet temelinde değil; etkin bir şekilde mücadele edilmesi gerekliliği ön plana çıkmıştır.

Günümüzde kaçınmayla mücadele hususunda ulusal ve uluslararası iş birliğine dayalı çeşitli seçenekler geliştirilmektedir. Bu seçeneklerden biri de kanun koyucunun, uygulayıcılığa (vergi idaresi ve vergi yargısı) mükellefin gerçekleştirdiği stratejinin ne zaman kabul edilebilirlik sınırını aşıp vergiden kaçınmaya dönüştüğünü belirlemesine yardımcı olan bir dizi uygulama parametresi sağladığı genel kuraldır. Şöyle ki, kanun koyucu mükelleflerin belirli ve tanımlanmış vergiden kaçınma stratejilerini öngörmekte ve bunlarla mücadele etmek amacıyla "vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik özel kurallar (*specific anti-avoidance rules – SAARs)"* ihdas etmektedir. Ancak özel kuralların "*ex post facto*" yani olay olup bittikten sonra konulma eğiliminde olması[17] mükelleflerin öngörülemeyen yeni yollarla kaçınma stratejilerini sürdürmelerine imkân sağlamakta; kanun koyucu ise ancak acil bir çözüm olarak yeni özel kurallar ihdas etmektedir. McBarnet ve Whelan'ın "yaratıcı uyum (*creative compliance)"* olarak adlandırdığı bu süreç yeni düzenleme-yeni kaçınma girişimleri kısır döngüsüyle çok sayıda normun oluşmasına ve nihayetinde vergi mevzuatının giderek karmaşıklaşmasına yol açmaktadır.[18] Öte yandan, değişen koşullara bağlı olarak vergi mevzuatlarında yer verilen ekonomik veya sosyal nitelikli indirim, istisna ve muafiyet gibi vergisel

[17] Gökbel, D., (2011) **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, s. 77.

[18] McBarnet, D., Whelan, C., J., (1991), The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control, **Modern Law Review**, 54, s. 848.

kolaylıklara ‘haksız’ olarak dâhil olma girişimleriyle sık sık karşılaşılmaktadır. Bu halde genel kural, kanun koyucunun öngöremediği, arzu ve iradesi dışında gerçekleşen kaçınma stratejilerinin vergi idaresi tarafından tespit edilmesine ve kaçınmaya girişilmeseydi oluşacak durum üzerinden vergilendirmenin gerçekleştirilmesine imkân sağlamaktadır. Ancak genel kuralın etkin bir şekilde işleyebilmesi için vergi idaresine sağlayacağı takdir yetkisi aynı zamanda hukukun üstünlüğü, vergide yasallık ve öngörülebilirlik gibi genel kabul görmüş hukuk ve vergilendirme ilkeleri açından eleştiri konusu olmaktadır.

Bu zeminde çalışma dört bölümden oluşacaktır. Çalışmanın ilk bölümünde stratejik vergi davranışları kategorizasyonu altında vergi kaçakçılığı (kaçırma), vergiden kaçınma ve vergi planlaması kavramları karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır. Vergiden kaçınmanın unsurlarının ve niteliğinin anlaşılması, kaçınmayla mücadele doğrultusunda politika önerilerinin değerlendirilmesinde ve tasarlanmasında kritik bir öneme sahiptir. Dolayısıyla ilk bölüm bilhassa kaçınmanın anlamı, unsurları, sebepleri üzerine odaklanmayı amaçlamaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergiden kaçınmayla mücadele girişimleri incelecektir. Vergiden kaçınmanın küresel bir soruna dönüşmesi, uluslararası kurumların ortak bir zeminde aksiyon almasını gerektirmiş; böylece G20, OECD, AB koordineli olarak ve kapsayıcı eylem faaliyetleri oluşturmuş ve oluşturmaya devam etmektedir. Bununla birlikte ülkelerin tek taraflı mücadele girişimleri de söz konusudur. Her ne kadar tek taraflı girişimler, büyük ölçüde koordineli girişimler doğrultusunda gelişim gösterse de ikili ayrım metodolojik olarak gerekmektedir. Bu bölümde ayrıca genel kuralın mücadele girişimlerindeki konumu, tanımı, uygulanmasını gerektiren nedenlere yer verilecektir. Öğretide “genel kural paradoksu” olarak ifade edilen ve “yeterince tanımlanamayan ve önceden teşhis edilemeyen bir hedefe karşı nasıl bir

politika geliştirilebilir?" sorusuna cevap vermek üzere genel kural tasarım modelleri incelenecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde karşılaştırmalı hukukun sağladığı perspektifle ülke deneyimleri ele alınacak; böylece katkılar ve uygulama sorunları ortaya konacaktır. Bu noktada önemli olan sorulardan bir tanesi de hangi ülkelerin neden seçildiğidir. Bölümde Almanya ve Kanada'da uygulanan genel kural ile AB (Avrupa Birliği)'de ATAD (*Anti-Tax Avoidance Directive* - Vergiden Kaçınma Karşıtı Direktif) ile üye ülkelere önerilen ve halihazırda 16 üye devlet tarafından benimsenen genel kural incelenecektir. Şöyle ki, Alman vergi hukukunun Türk vergi hukukuna kaynak olması ve uygulanan genel kuralın belirli dönemlerde değişikliğe uğrayarak uzun bir tarihsel deneyimi barındırması; Kanada'nın genel kuralını modernize etmek amacıyla yasal düzenlemelere gitmesi ve uygulamada mükellef haklarını önceleyen güvence mekanizmalarına yer vermesi; son olarak AB'de ATAD kapsamındaki genel kural üzerinde üye ülkelerce mutabık kalınması ve hatta bağlayıcılığı nedeniyle ön plana çıkmaktadırlar.

Çalışmanın dördüncü ve son bölümünde ise Türkiye'de vergiden kaçınmaya yönelik pozitif hukuktaki durum ve öğretideki yaklaşım incelenecektir. Türk vergi hukukunda çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarında gerek anlaşma başlıklarında gerekse de anlaşma içeriğinde vergiden kaçınmanın önlenmesine yer verilmektedir. Ancak kanun koyucu vergi mevzuatında vergiden kaçınmayı açıkça düzenleyen bir hüküm ihdas etmemiştir. Öğretide ise vergiden kaçınmanın anlam ve içeriğine yönelik farklılaşan yaklaşımlar söz konusudur. Uygulamada VUK m.3/B-1 fıkrası vergiden kaçınmayı önlemek için hukuki dayanak olarak alınmaktadır. Bu fıkrada ise gerçek mahiyet dışında bir kriter yer almamaktadır. Bu nedenle, ülke uygulamalarındaki gelişmeler ve sorunlar dikkate alınarak Türk vergi hukukunda vergiden kaçınmayı açıkça düzenlemek üzere bir genel kural önerisinde bulunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM
STRATEJİK VERGİ DAVRANIŞLARI

1. KURAMSAL ÇERÇEVE

Toplumsal bir kurum olarak verginin elzem olduğunu vurgulamak üzere şu söze sıklıkla referans verilmektedir: "iki şey kaçınılmazdır: ölüm ve vergiler."[19] Günümüzde verginin artık kaçınılmaz olmadığı (en azından bütün bireyler için) kabul edilmektedir[20]; çünkü vergi mükellefleri, yöneldikleri "stratejik vergi davranışları (*strategic tax behaviors*)"[21] ile vergiye direnç göstermektedirler. Özellikle küreselleşme, dijitalleşme ve finansallaşma süreçleriyle birlikte mükelleflerin daha geniş ölçekte faaliyetler yürütebildikleri göz önüne alındığında, stratejik davranışlarının sebep olduğu vergi sistemlerindeki aşınma giderek daha önemli bir sorun haline gelmektedir.

Stratejik vergi davranışları, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini bertaraf etmek veya azaltmak amacıyla gerçekleştirdikleri işlemleri çatı bir kavramla ifade etmek üzere kullanılmaktadır. Ulusal hukukta ve öğretide farklı kavramsallaştırılan birçok olgu bu çatı altında toplanmaktadır: vergi kaçırma (*tax evasion*), vergi kaçakçılığı/hilesi (*tax fraud*), vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki gri alan (*tax avoision)*, vergiden kaçınma (*tax avoidance*), agresif vergiden kaçınma (*aggressive tax avoidance)*, verginin kötüye kullanımı (*tax abuse*), kanuna karşı hile (*abuse of law*), hukuku dolanma

[19] Bu kısa ancak etkili ifade çeşitli kaynaklarda Benjamin Franklin, Mark Twain ve Daniel Defoe'ye atfedilmektedir.

[20] Stiglitz, J. E., (1985), The General Theory of Tax Avoidance, **National Tax Journal**, 38 (3), s. 325.

[21] Kavram Avi-Yonah vd. tarafından kullanılmaktadır. Bkz.: Avi-Yonah R., Sartori, N., Marian, O., (2011), **Global Perspectives on Income Taxation Law**, Oxford University Press, s. 101.

(*circumvent of law*), vergi kaçışı (*tax flight*), agresif vergi planlaması (*aggressive tax planning*), vergi planlaması (*tax planning*), vergi tasarrufu (*tax saving*), verginin hafifletilmesi (*tax mitigation)*, kabul edilebilir vergi planlaması (*acceptable tax planning*), kabul edilemez vergi planlaması (*unacceptable tax planning*), özün biçime üstünlüğü (*substance over form*), vergiyi dolanma (*tax circumvention*) kullanılan başlıca kavramlardır.[22]

Öğretideki temel eleştirilerden biri de stratejik vergi davranışları çatısı altında çok fazla kavramın yer alması ve bu kavramların muğlak, iç içe geçen tanımlarının yol açtığı karmaşıklıktır. Ancak belirtilmesi gerekir ki, kavramların bir kısmı farklı vergisel olguları ifade ederken, diğer bir kısmı ise aynı vergisel olguları ülkelerin iç hukuk kural ve yaklaşımlarının farklılaşması sebebiyle ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla özünde aynı olguyu ifade eden farklı kavramlar türetilmektedir. Örneğin vergiden kaçınma kavramı farklı hukuk sitemlerinde "kabul edilemez vergi planlaması", "vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma arasındaki gri alan", "vergiyi dolanma" gibi örneklerinin çoğaltılabileceği farklı terimlerle de ifade edilebilmektedir. Öte yandan, gerek ulusal

[22] Öner, C., (2018), Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law: A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law, **EC Tax Review**, 27(2), s. 96-112; Carrero, J. M. C., Seara, A. Q, (2016), Concept of Aggressive Tax Planning Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning, **Intertax**, 44 (3), s. 225; Karimeri, R., (2011), A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice, **Intertax**, 39(6/7), s. 296-316; Lenkauskas, E., (2014), The Borderlines between the Concept of Tax Avoidance and the Other Similar Concepts, DOI: 10.2139/ssrn.2503436; Merks, P., (2006), Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning, **Intertax**, 34(5), s. 272-282.

vergi idareleri gerekse de uluslararası kurum ve kuruluşlar tarafından stratejik vergi davranışlarıyla mücadele etme gerekliliği uzun bir süredir gündemde tutulmakta ve bu doğrultuda 'vergi paradigması', mükelleflerin izin verilebilir hareket alanına ilişkin daha az tolerans gösterildiği yeni vergi sistemine doğru evrilmektedir.[23] Bu süreç hem yeni kavramların türetilmesini hem de var olan kavramların yeniden tanımlanmasını gerekli kılmaktadır. Bunun son örneklerinden biri de çalışmada "vergiden kaçınmanın uluslararasılaşması" olarak açıklanan agresif vergi planlaması kavramıdır.

Bu bölümde stratejik vergi davranışları başlığı altında öğretide temel ayrım olarak kabul gören vergi kaçakçılığı/kaçırma, vergiden kaçınma ve vergi planlaması kavramları, diğer benzer kavramlarla ilişkiselliği de göz önünde bulundurularak incelenecektir. Buradaki ayrım vergi kaçakçılığının/kaçırmanın yasa dışı ve suç; vergiden kaçınmanın yasa dışı olmamakla birlikte hukuka uygun olmaması ve devletler tarafından kabul görmemesi; vergi planlamasının ise yasal ve kabul edilebilir olduğu kıstasına dayanmaktadır.[24]

Önemle vurgulanması gerekir ki, ele alınacak bu kavramları kesin bir netlikte tanımlamak iki sebepten ötürü amaçlanmamaktadır. Birincisi burada "belirsizlik bir realite olarak kabul edilmektedir[25]"; diğer bir sebep ise mükelleflerin ortaya çıkan

[23] Carrero, J. M. C., Seara, A. Q., (2016), s.25.

[24] Avi-Yonah R., Sartori, N., Marian, O., (2011), s.101. Ancak bu ayrımın sığ ve yetersiz bir ayrım olduğuna yönelik eleştiriler de mevcuttur. Bkz.: Walker, R., (2004), Ramsay 25 Years On: Some Reflections on Tax Avoidance, **Law Quarterly Review**, 120, s. 412-427.

[25] Liptak, E., (2008**), Battling with Boundaries: The South African GAAR Experience**, içinde Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and

gelişmelere karşı yaratıcı uyumları kavramların yeniden ama yeniden tanımlanması çelişkisine yol açmaktadır. Öte yandan, bu belirsizliğe ve çelişkiye rağmen incelenecek kavramların uygulanabilir olması ve mükellef haklarının gözetildiği politikalar sunmak üzere sağlam bir zeminde analizi gerekmektedir. Dolayısıyla amaç bu doğrultuda bir zemin sağlamaktır.

2. VERGİ KAÇAKÇILIĞI/KAÇIRMA

2.1. Vergi Kaçakçılığının Tanımı

Vergi kaçakçılığı (*tax fraud*), mükelleflerin vergi yükünü azaltma ya da bertaraf etme amacıyla gerçekleştirdikleri en eski yöntemdir.[26] Günümüzde ise kamuoyu tarafından daha çok kara para aklama (*money laundering*) ile karıştırılmakta ve bu kavramla birlikte sıklıkla kullanılmaktadır.

İngilizce yazında vergi kaçakçılığı ile vergi kaçırma (*tax evasion*) kavramları eş anlamlı olarak kullanılırken, vergi kaçırmanın yalnızca suç teşkil eden faaliyetlere atıfta bulunmak için kullanılması gerektiği konusunda bir fikir birliği vardır.[27] Aslında tam da

---

Tax Risk Management, Edt. Judith Freedman, Oxford University Centre for Business Taxation, s. 27.

[26] Vergi kaçakçılığı günümüz modern toplumlarına özgü değildir. Antik toplumlarda var olduğuna ilişkin bulgular için bkz.: Cecchet, L., (2023), **Tax Evaders in Classical Athens? Attacks and Strategies of Defence in Attic Oratory**, içinde Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance, Edt. Korinna Schönhärl, Gisela Hürlimann, Dorothea Rohde, Routledge, s. 19.

[27] Örneğin Avi-Yonah vd. vergi kaçırmayı "vergiyi bertaraf etmek için kasıtlı olarak hukuku aykırı eylemlere yönelme, yani vergi yasalarının doğrudan ihlalini içeren

bu nedenle çeşitli eleştiriler de getirilmektedir. John Dilger şöyle ifade etmektedir: "vergi kaçırma ifadesi, aslında gerçek ismiyle vergi kaçakçılığını gizleyen bir örtmece/hüsnütabir (*euphemism*) olduğu için sözlükten silinmelidir. Vergi kaçırma bir tür sahtelik gerektirmektedir."[28] Öte yandan, Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde ise daha çok vergi kaçakçılığı (*tax fraud*) kavramı tercih edilmektedir. OECD ve AB Komisyonu vergi kaçırmayı "vergi yükümlülüğünün hukuki olmayan işlemlerle gizlendiği veya yok sayıldığı, diğer bir deyişle mükellefin vergi idarelerinden gelirini veya bilgilerini saklamak suretiyle yasal olarak ödemek zorunda olduğundan daha az vergi ödemesi" olarak tanımlamaktadır.[29] Burada vergiyi doğuran olay gerçekleşip vergi borcu doğmuş olmasına rağmen mükellef kanuna aykırı hareket etmekte ve böylece borcun hiç ödenmemesi ya da kısmen ödenmesi söz konusu olmaktadır.[30] Dolayısıyla vergi kaçırmanın iki belirleyici niteliğinin olduğu söylenebilir: (i) mükellefin hukuka aykırı hareket etmesi, (ii) hileli olsun ya da olmasın[31] vergi idaresine sunması gereken bilgileri ve belgeleri beyan etmemesi, eksik beyan etmesi veya tahrif ederek beyan etmesi, yani vergilendirme bakımından önem taşıyan verilerin açıklanmamasına veya

---

davranışlar" olarak tanımlamaktadır. Bkz.: Avi-Yonah R., Sartori, N., Marian, O., (2011), s. 101. Benzer bir tanımlama için bkz.: Barker, W. B., (2009), s. 247.

[28] Thuronyi, V., (2003), **Comparative Tax Tax**, Kluwer Law International, s. 154-155.

[29] OECD, **Glossary of Tax Terms: Evasion**, Erişim Tarihi: 30/04/2023, https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm; European Commission, (2012a), Communication of 27 June 2012 of the Commission on Concrete Ways to Reinforce the Fight Against Tax Fraud and Tax Evasion Including in Relation to Third Countries, s. 2.

[30] Akdoğan, A., (2019), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, 20. Baskı, s. 175.

[31] Freedman, J., (2006), The Tax Avoidance Culture: Who is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility, **Current Legal Problems**, 59 (1), s. 362.

gizlenmesine yönelmesidir.[32] Ancak vergi kaçakçılığı olgusu vergi kaçırmanın özel bir görünümü olarak ayrılmaktadır.[33] OECD ve AB Komisyonu vergi kaçakçılığını "genellikle ceza hukuku bağlamında suç oluşturan ve kasta dayanan bir vergi kaçırma yöntemi" olarak tanımlamakta ve "kasti olarak yanıltıcı beyanlarda bulunulması, sahte belgelerin üretilmesi gibi iş ve eylemleri içer[diğini]" belirtmektedir.[34] Mükellef burada vergi borcunu en aza indirmek için başvurduğu hileli bir işlemle vergilendirilebilir unsuru vergi idaresinin bilgisi dışında bırakmakta, vergi idaresini yanıltmaya yönelmektedir. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı, vergi kaçırmak için kullanılan bir yöntemin hukuki nitelendirilmesi olarak değerlendirilmektedir. Yani bir başka deyişle, vergi kaçırma olgusunda mükellefin bilerek yanlış beyanda bulunması ile hata sonucu ortaya çıkan yanlışlığa ilişkin bir ayrıma gidilmektedir.[35] Bu açıklamalar çerçevesinde vergi kaçırmanın, vergi kaçakçılığını kapsayan ve aynı zamanda mükellefin eksik beyanda bulunması, fatura düzenlemeyi ihmal etmesi gibi hileli yollara başvurmadığı ve hukuk düzenini daha az ihlal ettiği kabul edilen eylemlerini de içeren geniş bir olgu olarak ifade edilmesi yerinde olacaktır.[36]

---

[32] Seiler, M., (2016), **GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, The UK and The EU**, Series on the International Tax Law, Edt. Michael Lang, Linde Verlag, s. 2.

[33] Rogers-Glabush, J., (2009), s. 195; Lenkauskas, E., (2014), s. 3.

[34] OECD, **Glossary of Tax Terms**: "Fraud", Erişim Tarihi: 30/04/2023, https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm.

[35] Gökbel, D., (2011), s. 32.

[36] Merks, P., (2006), s. 273; Altay, A. E., (2022), **Vergi Planlaması Bağlamında Vergiden Kaçınma Hakkı**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, s. 46; Lenkaushas, E., (2014), s. 3.

Fransızca konuşulan ülkelerde ise uluslararası terminolojiden farklı olarak, "*évasion*" kavramı vergiden kaçınma olgusunu ifade ederken, vergi kaçakçılığı kavramı yerine ise "*tax fraud"* ya da "*fraude fiscale"* kavramları kullanılmaktadır.[37]

Türk vergi hukukunda ise vergi suç ve cezalarının uygulanmasına ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu "Dördüncü Kitap" "Ceza Hükümleri" başlığını taşımakta olup, 331. maddede "[v]ergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenler, bu kitapta yazılı vergi cezaları (vergi ziyaı cezası ve usulsüzlük cezaları) ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar" hükmüne yer verilmiştir. Her ne kadar kanun koyucu ceza kavramında net bir ayrıma gitmemiş olsa da, "vergi cezaları" ifadesi mükellefin hukuk düzenini hafif ihlal ettiği kabul edilen vergi ziyaı kabahati ve usulsüzlükler kabahatini yaptırıma bağlamış ve uygulanacak idari para cezası açısından bir kastın varlığını aranmamışken; "diğer cezalar" ifadesinde ise mükellefin hukuk düzenini ağır ihlal ettiği kabul edilen ve başta vergi kaçakçılığı

[37] Rogers-Glabush, J., (2009), **IBFD International Tax Glossary**, IBFD Online Books, s. 195-196. Bu farklılığın yarattığı karmaşıklık nedeniyle Fransız Parlamentosu bir uyumlaştırma raporu yayımlamış ve bu raporda OECD tarafından kullanılan "kaçakçılık (*fraud*)", "kaçırma (*evasion*)", "kaçınma (*avoidance*)" ve "planlama (*planning*)" kavramları Fransızca'ya sırasıyla "*fraude*", "*évasion*", "*évitement'* ve "*optimisation*" olarak çevrilmiştir bkz.: Bletiere, E. R., (2017), **France**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 311.

gibi kanunda sayılan suçları yaptırıma bağlamış ve öngörülen hürriyeti bağlayıcı cezalar için kastın varlığı aranmıştır[38].

2.2. Vergi Kaçakçılığına İlişkin Argümanlar ve Vergi Kaçakçılığına Yönelme

Tarihsel olarak vergi kaçakçılığının neden hukuka aykırı olduğuna ilişkin çeşitli argümanlar belirtilmiş ve bu görüşlerin hem kaçakçılığın bir suç olarak tanımlanmasında hem de mücadele girişimlerinde önemli etkileri olmuştur.[39] Bu argümanlara göre:

i- *"Vergi kaçakçılığı bir vatandaşlık başarısızlığıdır"*: Bu görüş devlet ve vatandaşlar arasında zımni bir sözleşme olduğuna ve bunun gereği olarak karşılıklı hak ve yükümlülüklerin varlığına dayanmaktadır. Vatandaşların taleplerinin karşılanması için vergisini ödemesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi kaçaklığına yönelen vatandaş, tüm vatandaşların yararlandığı kamusal mal ve hizmetlerden yararlanırken finansmanına katkıda bulunmamaktadır.[40] Mükellef

[38] Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., (2022), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. Baskı, Ekin Yayınları, s. 269-297; Batı, M., (2022), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, s. 263-268.

[39] Alldridge, P., (2017), **Criminal Justice and Taxation**, Oxford University Press, s. 18.

[40] Kamu maliyesi teorisinde tam kamusal mal ve hizmetler, toplumun tamamına fayda sağlayan ancak tüketiminde rekabetin olmaması ve dışlanamama özellikleriyle piyasalaştırılamayan ve bu nedenle devlet tarafından arz edilen mal ve hizmetler olarak tanımlanmaktadır. Tam kamusal malların fiyatlandırılamaması bireylerin olduğundan daha fazla mal ve hizmet tüketmelerine yol açmaktadır. Bu durum öğretide "bedavacılık sorunu" olarak ifade edilmektedir.

vergisini ödemeyerek bu sosyal sözleşmeye aykırı hareket etmekte yani bireysel çıkarlarını toplumsal çıkarlara karşı öncelemekte ve vatandaşlık yükümlülüğünü ihlal etmektedir. Bu halde vergi kaçakçılığı vatandaşlık bilincine yönelik bir başarısızlığı imlemektedir.

ii- "*Vergi kaçakçılığı bir çeşit yalan beyandır (form of perjury)":* Ağırlıklı olarak ABD ve Birleşik Krallık hukuk sistemlerinde temellenen bu görüşe göre, vergi idaresi mükelleflerden beyanname düzenleme gibi ödevlerinde doğruyu bildirme/beyanda bulunma yükümlülüğüne ayrıca önem atfetmekte ve bu bağlamda özgül bir suç olarak düzenlemektedir.

iii- *"Vergi kaçakçılığı hilekarlıktır (form of fraud)"*: Vergi kaçıran mükellefin hileli işlemlere başvurduğu ve vergi idaresini aldatmak maksadıyla bilerek ve isteyerek bu işlemleri gerçekleştirdiği, bununla birlikte hile unsurunun toplumsal ahlak yönüyle de sakıncalı olduğu savunulmuştur.

iv- *"Vergi kaçakçılığı hırsızlıktır":* Bu görüş, verginin kamu hazinesine ait olduğu ancak mükellefin vergi kaçakçılığı suretiyle kamu hazinesinin iradesi dışında vergiyi haksız bir şekilde elinde bulundurduğu ve nihayetinde hazineye ait olandan (vergiden) vazgeçmediği düşüncesine dayanmaktadır. Öte yandan, vergi kaçakçılığının kamu gelirlerini azalttığı ve telafisi içinse diğer mükelleflerin vergi yükünün arttırıldığı nazara alındığında, vergi kaçakçılığına yönelmeyen mükelleflerin mal varlıkları haksız bir şekilde azalmaktadır. Bu yönüyle vergi kaçakçılığı bir hırsızlık olarak değerlendirilmektedir.

Vergi kaçakçılığını teşvik eden koşullar ülkeden ülkeye hatta dönemden döneme değişmekle birlikte, öğretideki genel yaklaşım mükellefin rasyonel bir ajan olarak vergi kaçakçılığının sağladığı fayda ile riski mukayese ettiği bir fayda-maliyet analize

yöneldiği ve böylece vergi kaçırmaya karar verdiğidir.[41] Buna göre vergi kaçakçılığının sağladığı fayda; kaçırılacak olan matrahın büyüklüğü ve vergi oranlarına bağlı olarak değişmektedir. Risk ise mükellefin yakalanma olasılığı ve bunun sonucunda katlanmak zorunda olacağı cezalara bağlanmaktadır.[42] Son dönem çalışmalarda mükelleflerin bu kantitatif fayda-maliyet analizine dayalı olarak vergi kaçırıp kaçırmayacağına karar vermesinin eksik bir değerlendirmeye yol açtığı, ahlak anlayışı ve çevre etkisi gibi toplumsal normların da belirleyici olduğu görüşü ağırlık kazanmaktadır.[43] Bu kapsamda belirli çalışmalara değinmek aydınlatıcı olacaktır. Drogalas vd. Yunanistan'daki vatandaşların vergi kaçakçılığı eğilimleri üzerine yaptığı çalışmada, vatandaşların vergi kaçakçılığına kişisel bir kazanç sağlamaktan ziyade kamu kaynaklarının etkin bir şekilde tahsis edilememesi ile vergi sisteminin verimsiz ve yozlaşmış olduğu kanısında olduklarında yöneldiklerini ortaya koymaktadır. Çalışmada vergi kaçakçılığına daha az karşı çıkanların genel refaha yaptıkları katkının ne kendilerine ne de diğer vatandaşlara fayda sağlamadığına, aksine kötü yönetim ve yolsuzluk neticesinde israf edildiğine inandıkları belirtilmektedir. Mükelleflerin kamu görevlilerinin dürüstlüğü, hesap verebilirliği ve şeffaflığına ilişkin algıları vergi kaçakçılığına yönelik tutumda belirleyici bir unsur olarak ön plana çıkmaktadır.[44] Benk vd. ise 57 ülkedeki vergi kaçakçılığına ilişkin tutumları dini inanışlar bağlamında incelemiştir. Çalışmaya göre

[41] Özkök Çubukçu, D., Pınar, A., (2009), **Vergilendirme Süreçlerinde Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi: Uluslararası Deneyimlerden Seçmeler**, içinde Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, s. 476.

[42] Uluatam, Ö., (2012), **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınları, 12. Baskı., s. 341.

[43] Özkök Çubukçu, D., Pınar, A., (2009), s. 475-476.

[44] Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, M., Petkopoulos, D., (2018), Tax Ethics and Tax Evasion, Evidence from Greece, **Theoretical Economics Letters**, 8 (5), s. 1018-1027.

din, vergi kaçakçılığına yönelik tutumların şekillenmesinde belirleyici bir etkendir. Farklı dinlerin mensupları vergi kaçakçılığına farklı düzeylerde tepki göstermektedir. Vergi kaçakçılığına en çok Budist inancındakilerin, en az ise Bahai inancındakilerin karşı çıktığı tespit edilmiştir. Ayrıca cinsiyet ve yaş gibi demografik değişkenler de tutumları etkilemektedir. Kendini dindar olarak tanımlayan katılımcılar arasından kadınlar ve yaşlıların vergi kaçakçılığına daha fazla karşı çıktığı vurgulanmaktadır.[45] Ermasova vd. ise Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri'nin ulusal kültürlerini karşılaştırmakta ve kültürel farklılıkların vergi kaçakçılığı algısını nasıl etkilediğini analiz etmektedir. Çalışmanın önemli bulgularından biri, her iki ülke vatandaşlarının maddi başarı ve kazanıma görece önem verdikleri ve bu sonucun vergi kaçakçılığının daha fazla kabul görmesinde belirleyici olduğudur. Bir diğer bulgu ise Alman vatandaşlarının Amerikan vatandaşlarıyla kıyaslandığında belirsizlikten daha çok kaçındığı ve bu durumun Alman vatandaşlarını vergi kaçakçılığı yerine vergi planlamasına yönelttiğidir.[46] Tüm bu çalışmalar vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik kamu politika tasarımlarının toplumsal değerler, demografik nitelikler gibi birçok değişkenin çok yönlü değerlendirilmesini gerektirdiğine işaret etmektedir.

[45] Benk, S., McGee, R. W., Yüzbaşı, B., (2015), How Religions Affect Attitudes Toward Ethics of Tax Evasion? A Comperative and Demographic Analysis, **Journal for the Study of Religions and Ideologies**, 14 (41), s. 202-223.

[46] Ermasova, N., Haumann, C., Burke, L., (2019), The Relationship between Culture and Tax Evasion across Countries: Cases of the USA and Germany, **International Journal of Public Administration**, 44 (2), s. 115-131.

3. VERGİDEN KAÇINMA

3.1. Vergiden Kaçınmanın Tarihi[47] ve Terminolojik Farklılıklar

Stratejik vergi davranışlarından bir diğeri vergiden kaçınmadır. Kaçınma olgusunun her ne kadar uzun bir tarihsel seyri olsa da aslında başlı başına bir stratejik vergi davranışı olarak ele alınması görece yenidir. Kavram olarak da 20. yy'da icat edilmiş; 19. yy'da vergi kaçakçılığı, kaçınmayı da kapsayacak şekilde genel bir ifade olarak kullanılmıştır. Likhovski kaçınma kavramının dönemin hukuk söyleminin bir parçası olmadığı gibi öğretide de vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ayrımına ilişkin bir tartışmanın yer almadığını ancak konuya ilişkin ilk incelemenin (her ne kadar açıkça kaçınma kavramı kullanılmasa da), bir İngiliz hukuk dergisinde 1900 yılında yayınlanan çalışmada geçtiğini belirtmektedir. 1920'lerden itibaren ise kaçınmanın yazında tartışılagelen bir konu haline geldiği söylenebilmektedir. Örneğin 1921 yılında yayımlanan bir çalışmanın başlığında kaçınma terimi açıkça kullanılmaktadır: "Vergilerden Etkin ve Yasal Yollarla Kaçınma (*Effective and Lawful Avoidance of Taxes*)"[48]. Frecknall-Hughes ise ABD ve Birleşik Krallık tarihi özelinde yaptığı incelemede, kaçınma olgusunun başlangıçta vergi kaçırma faaliyeti olarak değerlendirildiğini ancak zamanla anlamların ve bu doğrultuda kullanılan kavramların değiştiğini ifade etmektedir. Bu doğrultuda kullanılan kavramlar sırasıyla: "kaçakçılık",

[47] Stratejik vergi davranışlarının tarihi bizatihi vergi tarihiyle koşut ilerlemektedir. Dolasıyla bu başlık altında ancak belirli vakıalar (mikro olaylar) üzerinden bir inceleme yapılacaktır. Diğer yandan, bunların sadece kendi dönemleri açısından geçerliliğini koruyan örnekler olduğuna da dikkat çekilmelidir.

[48] Likhovski, A., (2008), s. 60-61.

"yasal kaçakçılık", "yasaklanmış faaliyetten kaçınma" ve son olarak "vergiden kaçınma" olarak gelişim göstermiştir.[49]

Vergiden kaçınma maliye ve hukuk yazınında görece yeni bir kavram olsa da[50] tarihsel süreç içerisinde, hükümetlerin gelecekteki vergi politika tasarımını etkileyen ve dönüştüren kaçınma faaliyetleriyle karşılaşılmaktadır. Öyle ki, edebi alanda dahi yansımalarını görmek mümkündür.[51]

---

[49] Frecknall-Hughes, J., (2018a), **Historical and Case Law Perspective on Tax Avoidance**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade , Y. Epifantseva, s. 24.

[50] Evans'a göre vergiden kaçınma konusu, kamu maliye teorisinin temel konularından biri haline gelememiştir. Buna örnek olarak Musgrave ve Musgrave'in klasikleşen eseri *Public Finance in Theory and Practice*'de vergiden kaçınma kavramının geçmediği belirtilir. Evans, C., (2009), **Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies**, içinde Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave, Edt. J. G. Head, R. Krever, Kluwer Law International, s. 531.

[51] Bunun en açık örneklerinden biri J. Verne'nin 1883 yılında yayımladığı "İnatçı Keraban" isimli romandır. Hollandalı tütün tüccarı Van Bitten yardımcısıyla birlikte yirmi yılı aşkın süredir ticaret yaptığı İstanbullu tütün tüccarı Keraban Ağa'yı ziyaret için İstanbul'a gelir. Akşam yemeği için Keraban Ağa'nın Üsküdar'daki evine kayıkla geçileceği sırada padişahın, Boğaz'ı geçmek isteyen her şahıs ve her türlü yelkenli ve buharlı tekneler ile kayıklar için on paralık bir vergi saldığı ilan edilir. İnatçılığıyla bilinen Keraban Ağa, bu vergiyi ödemek yerine Karadeniz'in etrafını karadan dolanarak Üskadar'a geçer. Romanın sonlarına doğru Boğaz üzerine gerili bir ip ve cambaz yardımıyla Boğaz tekrar aşılır. Bkz.: Verne, J., (2020), **İnatçı Keraban**, Çev. Nihan Özyıldırım, Alfa Yayınları, 2. Baskı.

Tarihsel olarak kaçınmaya yönelik ilk girişimlerin yaklaşık 4500 yıl önce Mezopotamya'da yaşandığını gösteren tarihsel bulgular mevcuttur. Buna göre bir kralın, bölgede tarım yapmak için sal kullanarak nehrin diğer tarafına geçenlerden vergi toplamak istemesi ve halkın bu vergiyi ödememek üzere nehri yüzerek geçmeye başladığı kayıtlarda yer almaktadır. Kralın nehri yüzerek geçmeye karşı ciddi para cezaları uyguladığı ve böylelikle kaçınmaya son verdiği bilinmektedir.[52]

1687-1851 yılları arasında Birleşik Krallık'ta Kral III. William tarafından uygulamaya konulan "pencere vergisi (*window tax*)"ne yönelik tepkilerin de tipik bir kaçınma örneği olduğu söylenebilir. Birleşik Krallık'ta Stuartlar döneminde vergi görevlilerinin, mükellefin mülküne girip şömineleri incelediği ve bu doğrultuda vergi borcunun saptandığı bir spesifik matrahlı vergi olsa da bu vergi o dönemde tartışmalara sebep olmuş; dolayısıyla görevlilerin uzaktan ve daha kolay gözlemlenebilir unsurlar üzerinden vergi borcunu belirleyebilmesi için pencere vergisi getirilmiştir. Bir mülkteki pencere sayısının o mülkte ikamet edenlerin zenginliği için iyi bir gösterge olacağı varsayılmış; böylece varlıklı kişilerin daha çok vergi ödeyeceği planlanmıştır. Ancak bu verginin sebep olduğu en belirgin etki vergiden kaçınmak isteyenler için mevcut pencerelerin tuğlalarla kapatılması olmuştur. Öyle ki, mevcut evlerde pencerelerin kapatılması ve yeni binaların az sayıda pencereyle inşa edilmesi nedeniyle insanlar yetersiz ışık ve kötü havalandırma koşullarında hayatlarını sürdürmek zorunda kalmış; bu durum özellikle B vitamini eksikliğinden kaynaklı ve "İngiliz hastalığı" olarak adlandırılan büyüme hastalığı vakalarının artmasına yol açmıştır. Pencere vergisi yol

[52] Orow, N. F., (1999), **Solving The Mystery of Tax Avoidance: A Comparative Study of General Anti Avoidance Rules**, University of New South Wales Law School, Yayımlanmamış Doktora Tezi, s. 3; McMechan, R., (2012), s. 29.

açtığı sonuçlar nedeniyle "sağlık üzerinden alınan bir vergi (*tax on health*)" olarak ifade edilmiştir.[53]

Bir başka tipik kaçınma örneği ise ilk kez 1712'de Birleşik Krallık'ta uygulamaya konulan, gazeteler ve basılı kağıtlar üzerinden alınan ve bu nedenle "bilgi vergisi (*tax on knowledge*)" olarak eleştirilen vergiye gösterilen tepkidir. Gerek savaş dönemlerinde ek finansman kaynağı sağlaması açısından gerekse de basın özgürlüğünün yarattığı endişeler sebebiyle dönemin hükümetlerinin bilgi vergisine yöneldikleri görülmektedir. Ancak söz konusu verginin matrahı hesaplanırken gazete boyutları yerine sayfa sayısı ölçüt alınmış; bu vergi tekniği ise yayıncıları vergiden kaçınmak amacıyla gazete boyutlarını daha geniş ancak daha az sayfa sayısı içerecek şekilde baskıya yöneltmiştir. Verginin daha yüksek oranlarda uygulandığı dönemlerde vergiden kaçınmak amacıyla 10 feet (yaklaşık 3 metre) uzunluğunda tek sayfa gazeteler illüstre edilmiştir.[54,55] Bilgi vergisinden kaçınmaya yönelik tepkiler, günümüz gazetelerinin basım formatının oluşmasında belirleyici olmuştur.

Vergiden kaçınma kavramının ülkelerin hukuk sistemlerindeki farklılaşmaya bağlı olarak birçok isim altında ifade edildiği görülmektedir. Avustralya'da "aşırı vergi planlaması", Yeni Zelenda ve Birleşik Krallık'ta "kabul edilemez vergiden kaçınma", ABD'de "kötü niyetli vergi sığınakları" kavramları tercih edilmektedir. Kıta Avrupası

---

[53] Keen, M., Slemrod, J., (2021), **Rebellion, Rascals, and Revenue**, Princeton University Press, s. 17-20.

[54] Görsel için bkz.: Adams, C., (2001), **For Good and Evil – The Impact of Taxes on the Course of Civilization**, 2. Baskı, Madison Books, s. 354.

[55] Keen, M., Slemrod, J., (2021), s. 177-178; Heller, S., (2016), **Why Are Newspapers So Damn Large?**, Erişim Tarihi:15/6/2023, Erişim: https://www.printmag.com/daily-heller/newspapers-damn-large-broadsheets/.

hukuk sistemlerinde ise yer yer "verginin dolanılması[56]" kavramı kullanılmakta ve kaçınma konusu "kanuna karşı hile (*abuse of law*)" yaklaşımı bağlamında değerlendirildiği için[57] eşdeğer kavram olarak "verginin kötüye kullanılması (*tax abuse*)" kavramı da tercih edilmektedir. Bu nedenle çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu kavramlar da vergiden kaçınmaya gönderme yapmak üzere kullanılacaktır.

Türk vergi hukuku ve öğretisinde ise genel kullanım bakımından bir ayrışma söz konusudur. Şöyle ki; vergiden kaçınma kavramının ağırlıklı olarak meşru vergi planlamasını ifade etmek üzere kullanıldığı, mücadele edilmesi gereken vergiden kaçınma anlamının karşılığı olarak ise "peçeleme" veyahut "perdeleme" kavramlarının tercih edildiği görülmektedir.[58] Türk vergi hukukundaki durum ve gelişmelereler çalışmanın dördüncü bölümünde detaylı olarak ele alınacaktır.

3.2. Vergiden Kaçınmanın Tanımlanması Sorunu

OECD'ye göre vergiden kaçınma "vergi mükellefinin, genellikle hukuka uygun [yasanın lafzına uygun] olmakla birlikte yasanın güttüğü amaca aykırı olarak vergi yükümlülüğünü azaltmayı amaçladığı işlemler" olarak tanımlanmaktadır.[59] AB'de

[56] Dourado, A., P., (2017), **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. A. P. Dourado, EATLP International Tax Series, s. 30.

[57] Greggi, M., (2008), Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law, **eJournal of Tax Research**, 6 (1), s. 24.

[58] Saygın, E., (2002), Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi, **Yaklaşım Dergisi**, 113, s. 148-156.

[59] OECD, **Glossary of Tax Terms: "Avoidance"**, Erişim Tarihi: 15/06/2023, Erişim için: https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm

yasama ve yargı makamlarınca kabul gören bir vergiden kaçınma tanımı olmamakla birlikte, kavram zaman zaman vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığı gibi kavramlarla ilişkilendirilerek kullanılmaktadır.[60] IBFD vergiden kaçınmanın "vergi mükellefinin vergi yükümlülüğünü azaltmayı amaçlayan ve vergi kaçırma olarak kabul edilmeyen davranışları"nı ifade ettiğini ve "genellikle yasanın lafzına uygun ancak ruhuna aykırılık içerdiğini" belirtmektedir.[61] Ulusal bağlamda ise vergiden kaçınmanın tanımlanması hükümetlerin, içtihadın ve kamuoyunun tutumlarına bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir.

Öğretide de vergiden kaçınma tanımlarının benzer bir yaklaşımla ele alındığı görülmektedir. Avi-Yonah vd. kaçınmayı "vergi yükümlülüğünü azaltmayı amaçlayan gayrimeşru (ancak suç olması gerekmeyen) davranışlar bütünü" olarak tanımlamakta ve bu davranışlarının kanunun lafzına uygun olmakla birlikte ruhunu açıkça ihlal ettiğini belirtmektedir.[62] Uckmar ise vergiden kaçınmayı; vergi kaçırma ve vergi planlaması dışında başka yollarla vergi yükümlülüğünün bertaraf edilmesi, azaltılması veya ertelenmesi olarak tanımlamaktadır.[63] Gutmann, vergiden kaçınmanın teorik bir kavram olmaktan ziyade bir uygulama biçimi olduğu için herkes tarafından anlaşıldığı ancak hiç kimsenin açıklayamadığı bir kavram olarak ifade etmektedir.[64] Birleşik Krallık Vergi Yasalarını İnceleme Komisyonu (*Tax Law Review Committee*) ise hazırlamış olduğu vergiden kaçınma raporunda kaçınmanın tanımlanmasının mümkün olmadığını ve bu nedenle mücadele edilmek istenen bu vergisel olgunun ne olduğu sorusunun ortada

[60] Konu hakkında detaylı bir araştırma için bkz.: Öner, C., (2018), s. 96-112.

[61] Rogers-Glabush, J., (2009), s. 30-31.

[62] Avi-Yonah R., Sartori, N., Marian, O., (2011), s. 101.

[63] Uckmar, (1983), **General Report**, Tax Avoidance and Tax Evasion, 68, s. 23.

[64] Gutmann, D., (2014), s. 14

kaldığını belirtmektedir.[65] McMechan çalışmasında bu durumu ironik bir şekilde açıklamaktadır: "Bu çalışma için yaptığım araştırma sırasında, vergiden kaçınmanın tanımının kabul edilemez derecede belirsiz olduğu ifadesine rastladığım her sefer için 1 dolar biriktirseydim, bugün çok daha zengin olurdum."[66]

Vergiden kaçınmayı tanımlamanın zor olduğu konusunda geniş bir görüş birliği vardır. Bunun altında yatan en temel sebep; neredeyse tüm ülkelerin mükelleflerin irade özgürlüğünü tanımaları ve yürüttükleri faaliyetlerin iktisadi sonuçlarına alternatif biçimlerle ulaşmalarına imkân tanımasıdır.[67] Yine de bu imkânın devletler açısından her zaman bir sınırı olmuş fakat sınırın kolaylıkla belirlenememesi ya da belirlenen sınırı aşmaya yönelik mükellef girişimleri kaçınmanın tanımlanmasını zorlaştırmıştır. Bu nedenle ulusal vergi sistemlerinde ve uluslararası kurumlar tarafından kaçınmanın sınırı aşıcı özelliğini vurgulamak ve pejoratif bir anlam yüklemek için "kabul edilemez", "izin verilemez", "agresif", "suistimal edici" gibi terimler kullanılmakta ve nihayetinde kaçınmanın mücadele edilmesi gereken bir strateji olduğu ön plana çıkartılmaktadır.[68]

Gerek hukuki belirlilik açısından gerekse de mücadele girişimleri açısından kaçınmanın açık bir tanımın yapılmasının mı yoksa belirleyici ölçüt ve koşulların vurgulanmasının mı yerinde olacağı hususunda görüş ayrılığı bulunmaktadır. Daha önce de belirtildiği üzere, vergiden kaçınma son derece öznel ve politik bir olgu olup, aslında

---

[65] Bowler, T., (2009), **Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?**, TLRC Discussion Paper No. 7, s. 7.

[66] McMechan, R., (2012), s. 28.

[67] Prebble, R., (2005), Does Croatia Need a General Anti-Avoidance Rule? Recommended Changes to Croatia's Current Legislative Framework, **Financial Theory and Practice**, 29 (3), s. 212.

[68] Öner, C., (2018), s. 98-102.

geniş bir eylem yelpazesini kapsamaktadır[69]; bu nedenle açık ve kabul gören bir tanımı olmamakla birlikte, kavramı sınırlandırmaya yönelik girişimler de çoğunlukla diğer kavramlarla (vergi kaçırma ve vergi planlaması) karşılaştırmaya dayanmaktadır.[70] Öyle ki, "hukuk disiplininin anlaşılması en zor/kaygan (*slippery*) konularından biri" olduğu da ifade edilmektedir.[71] Dolayısıyla vergiden kaçınmanın doğrudan tanımlanmasından ziyade ölçüt ve koşullarının belirlenmesiyle ortaya konması/açıklanması görüşü ağırlık kazanmaktadır. Bu ölçüt ve koşulların belirlenmesi ilerleyen bölümde ele alınacak vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kuralın da temellerini oluşturmaktadır.

3.3. Vergiden Kaçınmanın Unsurları

Vergiden kaçınmanın göstergesi olarak kabul gören unsurlar ülke politikaları, içtihat ve öğretiye göre şekillenmektedir. Bu nedenle kaçınmanın tespitine yönelik genel kabul görmüş ve kesinleşmiş unsurlar olmamakla birlikte[72], kaçınma tekniklerinin benzeşmesi nedeniyle belirli unsurlar ön plana çıkmaktadır.

---

[69] Bowler, T., (2009), s. 7.

[70] Yaltı, B., (2014), **Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. B. Yaltı, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı Serisi-2, s. 456.

[71] Littlewood, M., (2007), The Privy Council and the Australasian Anti-Avoidance Rules, **British Tax Review**, 2, s. 175'ten aktaran McMechan, R., (2012), s. 28

[72] Gökçay, Ş. E., (2018), **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, s. 188.

OECD'ye göre vergiden kaçınma stratejileri özünde belirli tipik özellikler göstermektedir. Bu tipik özellikler[73]:

i. Mükellef faaliyetine yönelik işlem ekonomik ve ticari amaçlar doğrultusunda gerçekleştirilmemekte, bu nedenle çoğu durumda yapay girişimlere başvurulmaktadır.
ii. Yasa hükümleri amaçları dışında kullanılmaktadır.
iii. Mükellefin asıl amacı kendisine bir menfaat sağlamak üzere vergi avantajı elde etmektir.
iv. İşlemler gizlilik içerebilmektedir. Ancak OECD'ye göre gizlilik vergiden kaçınmanın asli bir özelliği değildir. Modern kaçınma stratejilerinde, işlemleri tasarlayanlar müdahaleyi geciktirmek için müşterilerine gizlilik sözleşmesi imzalatmaktadır.

Birleşik Krallık'ta Kraliyet Gümrük ve Gelir İdaresi (HMRC) bünyesinde oluşturulan Kaçınmayla Mücadele Grubunca (*The Anti-Avoidance Group*) hazırlanan rapor ise vergiden kaçınmanın varlığına işaret eden "kılavuz unsurları" belirtmektedir. Buna göre mükellefin gerçekleştirdiği işlemler şu özellikleri göstermektedir[74]:

i. Ekonomik özden yoksundur ya da bu özün ihmal edilebilecek kadar az olduğu görülmektedir (yani mükellefin ekonomik durumunda vergisel sonuçlar dışında anlamlı bir değişiklik olmaması);
ii. Kâr beklentisi vergisel avantaja bağlıdır;
iii. Farklı vergilendirme sistemlerindeki uygulamalar arasında ya da hukuki biçim (veya muhasebe kayıtları) ile ekonomik öz arasında uyumsuzluk görülür;

[73] OECD, (1987), **International Tax Avoidance and Evasion**, Four Related Studies, s. 17.

[74] Evans, C., (2009), s. 536-527.

iv. Vergisel faktörler dışında iş ve ticari amaçları sınırlıdır;

v. Yapmacık (*contrived*), yapay (*artificial*), geçici, doğal akışa aykırı, gereksiz işlem veya işlemler dizisi içerir;

vi. Gelir, kazanç, harcama ve zarar gibi kalemler ekonomik faaliyet veya katma değerle orantılı değildir.

Vergiden kaçınmanın unsurlarına ilişkin öğretideki değerlendirmelerin de ele alınmasında fayda vardır. Almendral vergiden kaçınmaya yönelik işlemleri şu ölçütler üzerinden değerlendirmektedir[75]:

i. Gerçekleştirilen işlemin yerleşik uygulamalarla karşılaştırıldığında uygun veya normal olarak değerlendirilmemesi (bir diğer deyişle elverişsiz biçim [*inadequate form*], olağan dışı yöntem [*strange way*] vasfında olması).

ii. Bu işlemin mükellefin vergi yükünü azaltmayı amaçlaması.

iii. Koşul ve durumlar göz önüne alındığında işlemi haklılaştıracak başkaca geçerli bir sebebin bulunmaması.

Benzer bir yaklaşım çerçevesinde Orow, mükellefin gerçekleştirdiği işlemlerin şekline, gerçekleştirilme biçimine ve kullanılan araçlara bağlı olarak vergiden kaçınmayı belirli kriterler ve özelliklere dayanarak açıklamaktadır. Buna göre mükellefin gerçekleştirdiği işlemler[76]:

i. Vergi yükümlülüğünü bertaraf etmeyi veya azaltmayı hedeflemektedir.

ii. Hukuken geçerlidir.

---

[75] Almendral, V. R., (2013), **Tax Avoidance the "Balanced Allocation of Taxing Powers" and the Arm's Length Standard: an odd Threesome in Need of Clarification**, içinde Allocating Taxing Powers within the European Union, Edt. Kai A. Konrad ve Wolfgang Schön, Springer, s. 140-141.

[76] Orow, N. F., (1999), s. 34.

iii. Kanun koyucunun izin vermediği/yasaklanmış bir amaç doğrultusunda gerçekleştirilmiş veya bu amaç tarafından etkilenmiştir.

iv. Yapay veya yapmacık niteliktedir.

v. Yasalardaki zayıflıklar veya boşlukları istismar etmeye yöneliktir.

vi. Ekonomik gerçeklikten yoksundur.

vii. Kanun koyucunun amaç ve politikasını etkinsizleştirmektedir.

Gerçekten de tüm bu yaklaşımlardaki ortak vurgular değerlendirildiğinde vergiden kaçınma unsurlarının belli başlı durumlar üzerinde yakınsadığı görülmektedir. Buna göre vergiden kaçınmanın varlığı için 'kümülatif olarak gerçekleşmesi gereken' ve yakından ilişkili 3 unsur ön plana çıkmaktadır:

1. Mükellefin vergi yükünün bertaraf etmeye veya azaltmaya yönelik amacı;
2. Kanun koyucu tarafından amaçlanmayan bir vergisel avantajın – faydanın - menfaatin sağlanması;
3. Bu doğrultuda yapay bir işleme başvurulmasıdır.

Bu unsurları incelerken bir dizi sorunun sorulması ve bunlar etrafında tartışmanın yürütülmesi hem açıklık hem de kolaylık sağlayacaktır:

- Mükelleflerin vergi yükümlülüklerini azaltmaya yönelmesi, bir diğer değişle bu amaçla hareket etmeleri olağan/beklenebilir bir durum değil midir?
- Mükelleflerin birçok amacının olduğu durumlarda vergi avantajı sağlama amacı nasıl ayrıştırılacaktır?
- Kanun koyucunun amacı bilinebilir mi?
- Yapay bir işlem neyi ifade etmektedir?

İlerleyen bölümde amaç unsuru, vergisel avantaj unsuru ve yapaylık unsuru başlıkları altında, bu sorulara yönelik cevaplar çerçevesinde bir inceleme yapılacaktır.

3.3.1. Amaç Unsuru

Mükellefin vergi yükünü azaltmaya yönelik amacı, vergiden kaçınmanın manevi unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda vergi kanunlarında, içtihatlarda ve öğretide manevi unsuru ifade etmek üzere çeşitli kavramlar kullanılmaktadır: "amaç(*purpose*)", "niyet (*intention*)", "saik (*motive*)", "hedef (*aim*)" bunlardan başlıcalarıdır. Vergiden kaçınma stratejilerinde ise mükellefin vergi avantajı elde etmeye yönelmesinin amaca dayalı bir girişim olması bu unsuru ön plana çıkarmaktadır.[77]

Mükellefin vergiden kaçınma amacının nasıl tespit edilebileceğine ilişkin iki farklı yaklaşım söz konusudur[78]:

i. İlk yaklaşım bizatihi faaliyeti gerçekleştiren mükellefin amacını dikkate almakta ve bu çerçevede subjektif bir değerlendirmeye dayanmaktadır.
ii. İkinci yaklaşım ise mükellefin gerçekleştirdiği işlemi odağa almakta ve işlemin nedenleri, hedefleri, etkileri gibi objektif kriterler üzerinden mükellefin amacına ulaşmayı öngörmektedir.

Cooper, bu ayrımı "objektif nitelikli manevi unsur *(objective mental state*)" ve "subjektif nitelikli manevi unsur (*subjective mental state)*" olarak kategorize

[77] Almendral, V. R., (2005), Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?, **Intertax**, 33(12), s. 565.

[78] Rosenblatt, P., (2013), **General Anti-Avoidance Rules For Major Developing Countries: A Comparative Taxation Approach**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, University of London, s. 64.

etmektedir.[79] Her iki yaklaşımın da belirli durumlarda kabul gördüğü ve savunulduğu söylenebilir. Objektif nitelikli manevi unsura ilişkin temel bir tartışmayı içermesi açısından Avrupa Birliği Adalet Divanının karara bağladığı *Halifax* davasında Başsavcı Maduro tarafından ifade edilen ve Divandaki çoğunluk tarafından kabul edilen görüşe yer verilebilir[80]:

> *[Kaçınmanın varlığı] Topluluk haklarından yararlanmayı talep eden [kişilerin] (...) subjektif niyetlerinin değerlendirilmesine dayandırılmamalıdır. Belirli olaylar ve işlemlerin yapay niteliği her bir uyuşmazlıkta mutlak bir biçimde incelenen bir takım objektif koşullar çerçevesinde belirlenmelidir... Önemli olan [bir kişinin] haleti ruhiyesi değildir; önemli olan faaliyetin, objektif olarak, vergi avantajını güvenceye almaktan başka bir açıklamasının olmamasıdır.*

Başsavcı Maduro alıntılanan bu görüşüne uygun olarak aşağıdaki şu örneği vermektedir[81]:

> *...A'nın yeterince düşünmeden[sorgulamadan] B'nin tavsiyesine uyduğu ve A'ya sağladığı vergi avantajından başka gerekçelerle açıklanmayan bir durumla karşılaşıldığında, A'nın sadece tavsiye üzerine işlemi gerçekleştirmesi ve bu nedenle subjektif kaçınma amacının olmaması vergiden kaçınmanın değerlendirilmesinde dikkate alınmayacaktır.*

---

[79] Cooper, G., (2018), **The role and meaning of 'purpose' in statutory GAARs**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, Routledge, s. 87.

[80] Weber, D., (2014), **Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. Billur Yaltı, Beta, s. 242-243.

[81] Başsavcı Maduro'nun Halifax davasındaki mütalaası için bkz.: AG Maduro: 7.4.2005, C-255/02, **Halifax**, par. 70.

Bu bağlamda Divanın *Halifax* davasında mükellefin amacının belirlenmesine yönelik içtihadı, objektif bir kriter olarak işlemin dikkate alınması olmuştur. Ancak kaçınma amacının belirlenmesinde işlemin nedenlerinin, hedeflerinin ve etkilerinin esas alınması çeşitli yönlerden eleştirilmektedir. Cooper bir hukuki yapının (*legal structure*) amacından söz edilemeyeceğini, dolayısıyla "işlemin amacı" ifadesinin her ne kadar yaygın bir kullanımı olsa da anlamsız olduğunu vurgulamaktadır.[82] Benzer bir şekilde Weber ise vergi avantajlarından yararlanacak olanların nihayetinde kişiler olduğu ve işlemlerin başlı başına amaçlarının olamayacağı görüşündedir. Bu doğrultuda bizatihi mükellefe odaklanan subjektif nitelikli manevi unsur ön plana çıkmaktadır. Ancak bu değerlendirme de çeşitli yönlerden eleştirilmektedir. Buna göre subjektif bir değerlendirmede vergi idaresi mükelleflerin amacını tam anlamıyla bilemeyecek ve çoğu durumda kaçınma amacının var olduğuna yönelik bir önyargıya sahip olacaktır. Bu durum mükellefin her durumda vergiden kaçınma iddiasıyla karşı karşıya kalmasına yol açacaktır.[83]

Weber, her iki yaklaşımın kapsamını ve eleştirileri dikkate alarak "nesnelleştirilmiş amaç" olarak ifade ettiği bir öneride bulunmaktadır. Buna göre mükellefin subjektif amacı ile işlemlerin objektif unsurları arasında bir ilişkinin kurulması gerekmektedir. Öncelikli olarak mükellefin amacı doğrudan araştırılmalı, eğer bu aşamada açıklığa ulaşılamazsa, işlemin objektif unsurları incelenmelidir.[84] Eğer mükellef vergiden kaçınma amacını açıkça kabul eder (yani ikrar eder) veya mükellefin bu amacı inkâr etmediği belirlenirse, subjektif amacın objektif unsurlardan yola çıkarak

[82] Cooper, G., (2018), s. 88.

[83] Rosenblatt, P., (2013), s. 64.

[84] Weber, D., (2014), s. 243.

tespit edilmesine gerek kalmamaktadır.[85] Subjektif amaca doğrudan ulaşılamadığı durumda ise (mükellefin kaçınma amacını kabul etmemesi durumunda) olgulara ve koşullara bakılarak ve bu olgu ve koşulların ardındaki amaca ilişkin sorgulama yapılarak değerlendirme yapılmalıdır[86]:

> *İlk olarak, vergi mükellefinin (veya işlemde yer alan bir tarafın) "amacı" veya "zihin durumu" dikkate alınmalıdır. Bu subjektif özellik, dışarıdan birinin (örneğin bir vergi memuru ya da hâkim) incelemesi için doğrudan erişilebilir olmadığından, ilgili tarafların amacına ilişkin dolaylı ipuçlarına başvurmak gerekmektedir… Bu nedenle… menfaat elde etmenin işlemin veya tertibin temel amaçlarından biri olduğu sonucuna varmak için 'ilgili tüm gerçekler ve koşullar göz önünde bulundurulduğunda makul bir neden' olması gerektiği kabul edilmektedir.*

3.3.2. Kanun Koyucu Tarafından Amaçlanmayan Vergi Avantajı Unsuru

3.3.2.1. Vergi Avantajının Niteliği

Vergiden kaçınmanın varlığı için aranan ikinci unsur mükellefin vergi yükümlülüğünde fiili veya potansiyel bir azalma olması yani vergi avantajı sağlamasıdır. Bu vergi avantajının sağlanması geniş bir bağlamda kategorize edildiğinde dört farklı şekilde ortaya çıkmaktadır: bertaraf etme (*elimination*), erteleme (*deferral*), yeniden nitelendirme (*re-characterisation*) ve aktarma (*shifting*). Bertaraf etmede vergi yükümlülüğü tamamen ortadan kaldırılmakta ve vergiden kaçınmaya

[85] Weber buna ilişkin olarak ABAD'da görülen Centros davasını örnek göstermektedir. Söz konusu davada mükellef vergiden kaçınma amacını reddetmemiş ve böylece subjektif amacın ortaya konulması yeterli görülmüştür. Detaylar için bkz.: Ibid, s. 243.

[86] Schön, W., (2022), The Role of "Commercial Reasons" and "Economic Reality" in the "Principle Purpose Test" under Art.29(9) OECD Model Tax Convention 2017, **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2022 – 03**, s. 12.

yönelik işlemler gerçekleştirmeseydi tahakkuk edecek vergi borcu kadar avantaj sağlanmaktadır. Ertelemede tahakkuk eden vergi borcunun ödenmesi geciktirilmektedir; böylece zamanında ödemesi gereken vergi miktarı gelir getirici işlemlerde kullanılmakta ve paranın zaman değeri kadar avantaj oluşmaktadır.[87] Yeniden nitelendirmede vergilendirilebilir bir unsur daha az vergilendirilebilir bir unsur olarak nitelik değiştirtilmekte ve yeniden nitelendirme olmasaydı tahakkuk etmesi gereken vergi borcu ile yeniden nitelendirme sonucu tahakkuk etmiş vergi borcu arasındaki fark kadar avantajı sağlanmaktadır. Bilhassa finansal piyasalardaki enstrümanların bu seçenek doğrultusunda yapılandırılmasına sıklıkla rastlanmaktadır. Thuronyi'ye göre bu enstrümanlar aracılığıyla bir gelir türü veya unsuru, farklı vergilendirme sistemine tabi olan tür veya unsura kolaylıkla dönüştürülebilmektedir.[88] Son olarak aktarmada ise gelir veya kârın yüksek oranda vergilendirildiği bir ülkeden daha az vergilendirildiği ve hatta istisna tutulabildiği diğer bir ülkeye kaydırılması gerçekleşmektedir. Böylece yüksek oran uygulansaydı tahakkuk edecek vergi borcu ile düşük oran uygulandığında tahakkuk eden vergi borcu arasındaki fark vergi avantajını oluşturmaktadır.[89]

Basit bir denklemsel hesaplama olarak ifade edilmesine rağmen, vergi avantajının belirlenmesi oldukça tartışmalı olarak kabul edilen bir değerlendirmeyi

---

[87] Devletler zamanında ödenmeyen amme alacakları için gecikme zammı uygulayabilmektedir. Ancak gecikme zammının etkinliği belirlenen orana göre değişmektedir. Örneğin, Türkiye'de gecikme zammı oranının piyasa faiz oranının altında kaldığı dönemler olmuş; bu nedenle mükellefler vergi borçlarını ödemeyi geciktirerek faiz kazancı sağlamaya yönelmişlerdir.

[88] South African Revenue Service [SARS], (2005), **Discussion Paper on Tax Avoidance and Section 103 of the Income Tax Act**, 1962 (Act No. 58 of 1962), dipnot 78.

[89] Evans, C., (2009), s. 533.

gerekli kılmaktadır. Şöyle ki; vergi avantajının oluşup oluşmadığının belirlenmesi vergi idaresi veya vergi yargısı tarafından ikame edilen farklı vergisel yükümlülüklerin karşılaştırılmasını içermektedir. Bu ise vergiden kaçındığı düşünülen mükellefin fiili vergisel pozisyonu ile kaçınma amacı olmasaydı 'muhtemelen' gerçekleştirebileceği varsayımsal işlemin yükleyeceği vergisel pozisyonun karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Herhangi bir ekonomik kayıp veya masrafı yansıtmayan ve vergiden indirilebilir gider unsuru sağlamak üzere tasarlanmış işlemlerde, varsayımsal vergisel pozisyon bu kayıp veya giderin göz ardı edilmesiyle belirlenebilmektedir. Ancak varsayımsal durumun birden fazla olabileceği durumda, idarenin geniş bir takdir hakkı söz konusu olmaktadır. Bu halde ise objektif bir dayanağın esas alınması gerektiği vurgulanmakta ve mükellefin vergi avantajı elde etmeye çalışmadığı, ticari ve ekonomik amaçları doğrultusunda hareket eden bir vergi mükellefi tarafından gerçekleştirilmesi en muhtemel işlemlerin[90] varsayımsal durum olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Şüphesiz bu işlemin mutlak suretle en fazla vergi yükümlülüğüne yol açan işlem olması da gerekmemektedir.[91]

Yukarıdaki açıklamaları somutlaştırması bakımından iki vakıa örnek olarak incelenebilir. İlk vakıa Alman vergi yargısında karara bağlanan bir uyuşmazlığa ilişkindir. Alman vatandaşı bir baba reşit olmayan kızına önemli miktarda nakdi bağışta bulunmuştur. Buna karşılık olarak kız evladın da kendisine bağışlanan miktar kadar babasına borç verdiği tespit edilmiştir. Vergi mükellefi baba, kullandığı borcun maliyeti olarak faiz ödemelerini vergi matrahından indirmiştir. Mahkeme somut olayda vergi mükellefi babanın, varlıklarını doğrudan kullanabilecekken vergiden kaçınmak

[90] Bu düzenlemenin neyi ifade ettiği "3.3.3. Yapaylık Unsuru" bölümünde ele alınacaktır.

[91] HMRC, (2021), General Anti-Abuse Rule (GAAR) Guidance with effect from 16 July 2021: Parts A, B and C, par. C6.3- C6.3.3 - C6.3.4 - C6.3.5- C6.3.6.

amacıyla hareket ettiğini, dolayısıyla herhangi bir faiz ödemesini giderleştiremeyeceğini, vergisel yükümlülüğün ise bu işlemin göz ardı edilerek belirleneceğine karar vermiştir.[92] İkinci vakıa ise Birleşik Krallık'ta karara bağlanan bir uyuşmazlığa ilişkindir. Birleşik Krallık'taki XT isimli şirket, yöneticilerine ikramiye ödemesi yapmıştır. Ancak tasarlanan plan çerçevesinde, şirket ikramiye ödemelerini nakit olarak değil bankadan platin süngeri (*platinum sponge*[93]*)* satın alarak ve bunlardan her bir şirket yöneticisine belirli miktar aktararak yapmaya karar vermiştir. Ardından her bir yönetici bankadan platin süngerinin satılmasını ve paranın banka hesaplarına aktarılması talimatında bulunmuştur. Böylece vergi mevzuatında yer alan ve belirli ayni ödemelerin vergiden muaf tutulduğu hükümden yararlanılması hedeflenmiştir. Mahkeme bu durumda platin süngerin satın alınması, devredilmesi ve tekrar satılmasının vergiden kaçınmak amacıyla gerçekleştirildiğine hükmetmiş ve ne şirketin ne de yöneticilerin platin süngere talebinin olmadığı varsayımsal durum üzerinden vergisel yükümlülükleri tespit etmiştir.[94]

[92] Seiler, M., (2016), s. 196-197, 226.

[93] Otomotiv endüstrisinde kullanılan endüstriyel bir emtiadır. Platin süngeri kullanımıyla amaçlanan durum, çalışanlara nakit yerine geçebilecek bir varlık sağlamaktır (yani bir başka deyişle ayni ödeme sağlamaktır). O dönem vergi normları gereğince, nakit yerine geçen ve ticarete konu olabilen varlıklar vergilendirildiğinden, platin süngerinin kullanımı normalde ticarete konu olamayan bir varlık üretme girişimi olarak değerlendirilebilir.

[94] HMRC, (2017), General Anti-Abuse Rule (GAAR) Guidance [Approved by the GAAR Advisory Panel effect from 11 September 2020], Part D – Examples, s. 63-72.

3.3.2.2. Kanun Koyucu Tarafından Amaçlanmama

Vergiden kaçınma stratejilerinde vergi avantajının belirlenmesinde dikkate alınması gereken bir diğer husus ise bu avantajın kanun koyucu tarafından amaçlanmasıdır. "Yasa koyucunun niyeti", "yasama amacı" veya "kanunun konuluş amacı (*ratio legis*)" gibi farklı kavramlarla ifade edilen bu husus bir hukuka uygunluk kriteri olarak değerlendirilebilir. Zira bu avantajın elde edilmesi kanun koyucu tarafından amaçlanıyor ise vergiden kaçınma söz konusu olmayacaktır. Birleşik Krallık Vergi Yasalarını İnceleme Komisyonu kaçınmayı tanımlarken bu unsura özellikle dikkat çekmiştir[95]: "kanun koyucunun açıkça amaçlamadığı veya amaçlamasının beklenemeyeceği bir şekilde vergi yükümlülüğünün azaltılması veya ertelenmesi".

Konuya açıklık getirmesi bakımından karbon vergisi politikasını vergiden kaçınma bağlamında ele alınabilir. Devletler sürdürülebilir kalkınma ve çevrenin korunması amaçları doğrultusunda 1990'lı yıllardan itibaren mali bir araç olarak karbon vergisine başvurmaktadır. Uygulanan bu vergi doğalgaz, kömür, petrol gibi hidrokarbon yakıtı veya diğer benzer ürünlerin kullanımı üzerinden alınmakta ve atmosferdeki karbon salınımının azaltılması hedeflenmektedir. Bu verginin konmasıyla birlikte mükellefler, yüksek karbon salınımı özelliği barındıran yakıtların tüketimini azaltma veya kullanmama ya da daha verimli enerji üretim yöntemleri benimseme yolunu seçmektedirler. Karbon vergisine yönelik bu davranışlar mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltmaktadır. Şüphesiz tüm bu davranışlar kanun koyucunun arzu ve iradesi üzerine gerçekleşmektedir. Diğer bir deyişle, mükelleflerinin söz konusu davranışta bulunma amaçları ne olursa olsun, verginin etkisi tam olarak kanun koyucunun amacına uygun olarak gerçekleşmekte ve bu nedenle de söz konusu davranışlar mücadele edilmesi gereken bir kaçınma stratejisi olarak

[95] The Tax Law Review Committee, (1997), Tax Avoidance, **The Institute for Fiscal Studies**, s. 3; Erişim: https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/comm64.pdf

değerlendirilmemektedir. Ancak mükelleflerin aynı seviyede karbon salınımına devam ederken vergi yükümlülüğünü azaltmayı veya ortadan kaldırmayı başardığı durumlarda kanun koyucunun amacının belirlenmesinin ve değerlendirilmesinin gerekliliği ortaya çıkmaktadır.[96] Bu yaklaşım Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde (*civil law*) uzun bir süredir uygulanmaktayken, Anglo-Sakson hukuk sistemlerinde (*common law*) de önem kazanmıştır.[97]

Bu noktada kanun koyucunun ihdas ettiği normlar tesadüfi değil iradi bir ürün olarak görülmekle birlikte kanun koyucunun amacı olarak bahsettiğimiz unsurun bilgisine nasıl ulaşılabileceği sorusu hukuk metodolojisi yazınında bir tartışma konusu olarak yer almaktadır. Bu tartışma alanına daha sonuçsal yaklaşarak, kuramsal tartışmaların uzlaşısı olarak kabul edilen yaklaşımın referans alınabileceğini belirtebiliriz. Şöyle ki; hukuk normunda izlenen amacın açıkça bilinebilir olduğu durumlar dışında (yani normun lafzından çıkartılamadığı durumlar dışında), kanun koyucunun amacına, normun uygulanacağı zamandaki koşulların, değişen hukuksal düşüncenin ve yeni ekonomik ve sosyal koşullar karşısında izlenecek amacın dikkate alınmasıyla ulaşılmaktadır.[98] Bu amaç, Alman öğretisinde ve içtihatlarında "kanun koyucunun normda somutlaşan iradesi" olarak ifade edilmekte ve normun hazırlık çalışmaları, bilhassa normun hazırlanmasında görev alan komisyondaki tartışmalar, gerekçeler, görüşme tutanakları, ön tasarı metinlerinin tali bir işleve sahip olduğu kabul edilmektedir.[99,100] Benzer olarak Birleşik Krallık'ta ise vergi hukukunda kanun

[96] Orow, N. F., (1999), s. 58-59.

[97] Rosenblatt, (2013), s. 192.

[98] Işıktaş, Y., Metin, S. (2023), **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitapevi, 9. Baskı, s. 207.

[99] Akkaya, M., (2021), s. 44.

koyucunun amacına başvurulması 1990'lardan itibaren kabul görmektedir. Lordlar Kamarası söz konusu tarihte karara bağladığı *Pepper v. Hart* uyuşmazlığında normun "muğlak veya belirsiz olduğu ya da lafzi ifadesinin bir anlamsızlığa(*absurdity*) yol açtığı" hallerde kanun koyucunun amacını belirlemek için yasama geçmişine başvurabileceğine hükmetmiştir.[101]

Diğer bir yandan kanun koyucunun amacının dikkate alınmasına yönelik çeşitli eleştiriler de getirilmektedir. Bu eleştirilere göre kanun koyucunun ne amacı olan bir kişi olarak değerlendirilemeyeceği ne de kolektif bir organ olarak kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Kanun koyucunun üyeleri arasında amaç, çıkar, ilgi aykırılıkları olmakla birlikte bunların tek tek niyetleri keşfedilebilse dahi bir bütün olarak kanun koyucunun niyetine ulaşma konusunda belirsizlikler söz konusu olmaktadır[102]:

> *[Parlamento]…her dönemde bileşimi değişen ve çoğunlukla kendisini oluşturan temsilcilerin oy çoğunluğundan (oybirliği son derece nadirdir) daha bütünlüklü olmayan bir organdır. Bunların [yani vekillerin] her biri, üzerinde oy kullandıkları mevzuatı muhtemelen farklı şekilde anlayacaktır…*

---

[100] Buradaki tartışma hukuk metodolojisi alanında oldukça kökleşmekte ve bu görüşe karşı ciddi eleştiriler getirilmektedir. Öyle ki, uygulayıcının görevinin hukuk normlarının lafzına (yani ifade edilişine) yansıyan amacı araştırmak olduğu; bundan öteye giderek kanun koyucunun ne düşündüğü ve koşulları öngörebilseydi ne düşünmüş olabileceklerini keşfetmenin, bir diğer deyişle "kanun koyucunun niyetini icat etmenin" sakıncalı sonuçlar doğuracağına dikkat çekilmektedir. Bkz. Işıktaş, Y., Metin, S. (2023), s. 208.

[101] Thuronyi, V., (2003), s. 138-139.

[102] Fowler, J., (2013), **The Trouble with Tax Avoidance: Two General Anti-Avoidance Rules, a Judicial Doctrine, and their Respective Implications for the value of Certainty in Tax Law, University of Canterbury**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, s. 33.

Bu durum özellikle (vergi hukukunda olduğu gibi) teknik konular söz konusu olduğunda daha belirgindir; dolayısıyla seçmen temsilcileri arasında, oyladıkları mali mevzuatın temel ilkeleri veya amacı konusunda ortak veya paylaşılan bir anlayış olması olası değildir.

Bu eleştirilere rağmen, kanun koyucunun hukuk normunun lafzında bütün teferruatı öngöremeyeceği ve bu nedenle amacının da değerlendirilmeye alınmasının bir zorunluluk olduğu yaygın olarak savunulmaktadır[103]:

Elbette, kanuni yorumlamada kanun koyucunun amacı bir efsanedir -ancak gerekli bir efsanedir-. Kanun koyucunun gelir vergisi hukukundaki karmaşık kanuni hükümler üzerinde nadiren tanımlı veya anlaşılır bir amacı vardır. Bununla birlikte, tüm yasalara rasyonel bir amaç ve niyet atfedilmesi gerekmektedir.

Yazındaki diğer benzer görüşlerde kanun koyucunun amacı ya da kanun koyucunun politikası gibi kriterlere yapılan atıfların, kuramsal tartışmalarda anlamlı bir katkı sunmadığı ancak kanun hükmünü yorumlamaya çalışan uygulayıcılar bakımından önem arz ettiğine dikkat çekmektedir.[104] Uygulayıcısı ise aslında en yüksek hukuk normu olan anayasada temellenmiş bir genel ilkeyi (örneğin mali güce vergilendirme ilkesini) diğerlerine karşı öne çıkarmadan veyahut kanun koyucunun çeşitli amaçlarından birini diğerine tercih etmeden normun amacına ulaşamayacaktır.[105]

---

[103] Krishna, V., Ladner, B., (2009), GAAR Trumps Westminster in Lipson, **Canadian Current Tax**, 19(8), s. 85.

[104] Datt, K. H., (2014), Paying a fair share of tax and aggressive tax planning - A tale of two myths, **eJournal of Tax Research**, 12 (2), s. 425.

[105] Işıktaş, Y., Metin, S. (2023), s. 221.

3.3.3. Yapaylık Unsuru

3.3.3.1. Genel Çerçeve

Vergilendirme ilişkisi vergi normlarında vergilendirilmesi öngörülen soyut olay tanımına uygun somut maddi vakıanın gerçekleşmesi ile başlamaktadır. Bu durumda vergi avantajı sağlamak isteyen mükellefin, kanun koyucunun tekelindeki norm koyma yetkisine etki ederek verginin salınmasına en baştan müdahale etmesi (baskı grubu oluşturarak bu müdahaleyi güçlendirebilir) ya da kendi bünyesinde gerçekleşen somut maddi olayı olduğundan farklı bir biçimde sergileyerek normun uygulanmasına etkide bulunmalı gerekmektedir.[106] Mükellefin somut maddi olaya daha önce tanımladığımız vergi kaçakçılığı gibi yöntemlerle de etki etmesi mümkündür; ancak bu durumlarda kanunda daha ciddi bir müeyyide öngörülmekte ve mükellefin bu müeyyideyle karşı karşıya kalma riski doğmaktadır. İşte bu durumda mükellef somut maddi olayı ayni iktisadi içerikte ancak yükümlendirici vergi normundaki tanımla örtüşmeyecek ya da yararlandırıcı normdaki tanımla örtüşecek biçimde oluşturabildiği[107] vergiden kaçınma stratejilerine başvurmakta ve böylece yapay bir durum tesis etmektedir. Bu nedenle vergiden kaçınmanın belirleyici özelliklerinden biri de yapaylık ölçütüdür.

Öncelikli olarak yapaylık kavramının ne anlama geldiğinin irdelenmesi ve açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Vergi hukuku bakımından yapaylık kavramının anlamı ve içeriği genellikle tartışma konusdur. Aslında bu tartışmayı gerekli kılan

---

[106] Akkaya, M., (2014), **Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. Billur Yaltı, Beta Yayınları, s. 28.

[107] Ibid, s. 29.

başlıca sebep, yapaylığın vergi sistemlerine içkin olmasıdır. Freedman bunu "yapaylık kültürü (*culture of artificiality*)" olarak ifade etmektedir ve şöyle açıklamaktadır[108]:

> *Vergilendirmenin mümkün olduğunca gerçeğe yakın bir temelde olması gerektiğini düşünebiliriz (...) [ancak] vergi sistemi, ne olduğunu bilsek bile, tamamen ekonomik gerçeklik üzerine kurulmamıştır. Sistem yasal gerçeklikle ilgili olmak zorundadır – (ne zaman bir arazinin elden çıkarıldığı, ne zaman bir harcama yapıldığı ve ödemenin yapılıp yapılmadığı gibi) çünkü bir vergi sistemi inşa etmenin tek pratik ve uygulanabilir yolu budur. Vergilendirmeye karar verilen şey oldukça yapay bir şey olabilir; örneğin gelir yapay bir kavramdır. İş dünyası bağlamında muhasebedeki kar kavramıyla bir dereceye kadar ilişkisi vardır ancak bu ne kadar gerçeğe uygundur? Muhasebe kârı, kârların doğru ve adil bir görünümünü sağlamak üzere tasarlanmış bir dizi standarda dayanır, ancak bu, tek bir perspektiften bakılan bir görünümdür: "gerçekliğin" sadece bir başka yönüdür.*

Dolayısıyla vergi sistemlerinin yasal zemin üzerine temellenmek zorunda olması ve bu zeminde ekonomik gerçekliğin ancak kısıtlı olarak sağlanabilmesi yani 'gerçekliğe bir yönden bakılabilmesi' nedeniyle, mükelleflerin 'gerçekliğin bakılamayan diğer yönleriyle' bağlantı kurmaya çalıştığı bir yapaylık kültürü söz konusu olmaktadır. Bu açıklamalar doğrultusunda "her vergisel olay yapay olarak mı değerlendirilecektir?" ve "yapaylık tam olarak neyi ifade etmektedir?" sorularının sorulması kuvvetle muhtemeledir.

Yapaylık kavramını tanımlamaya yönelik öğreti ile belirli olay ve işlemlerin yapay niteliğinin tespitine yönelmiş uygulamalar değerlendirildiğinde birbirleriyle önemli ölçüde örtüşen üç ölçüt ön plana çıkmaktadır. Buna göre yapaylık mükellefin gerçekleştirdiği işlemin[109]:

---

[108] Freedman, J., (2004), Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle, **British Tax Review**, 4, s. 343.

[109] Orow, N. F., (1999), s. 47.

i. Anormal, olağan dışı, gereksiz yere karmaşık, alışılmışın dışında, düzensiz, uyumsuz olarak nitelendirilebilmesi yani hukuki biçimin kötüye kullanılmasıdır;
ii. Herhangi bir ticari veya vergi dışı amaçtan yoksun olmasıdır;
iii. Ekonomik gerçekliği yansıtmamasıdır.

Bu yapaylık değerlendirmelerinin bağımsız ve birbirlerini dışlayıcı olmadığı önemle vurgulanmalıdır. Öyle ki aslında iç içe geçtikleri ve bu bakımdan birbirlerini tamamladıkları, ayrıştırılmalarının eksik bir incelemeye yol açacağı belirtilmektedir.

3.3.1.2. Hukuki Biçimin Kötüye Kullanılması

Mükelleflerin mali gücünü ve buna bağlı olarak potansiyel vergi yükümlülüklerini etkileyen iktisadi olaylar ve olgular ağırlıklı olarak hukuk formlarında/biçimlerinde dış dünyaya yansımaktadır. Bu durum mükellefleri hedefledikleri iktisadi sonuçlara farklı veya yeni hukuki biçimlerde ulaşmaya itmektedir. Birçok vergi sisteminde faaliyetlerin en az vergi yükümlülüğü oluşturulacak formda ve içerikte tertip edilebileceği tanınmaktayken, bu olanağın her zaman bir sınırı olmuş ve kötüye kullanılması hukuk zemininde kabul görmemiştir.[110] Bu bakımdan mükellefin ekonomik amaçlarını gerçekleştirmek üzere başvuracağı işlem biçimlerinin tipik, alışılagelmiş, yaygın, karmaşıklık içermeyen yani 'uygun' bir hukuki işlem olması aranmaktadır. Diğer bir deyişle, hukuki işlem biçimine normal ve olağan kullanımı dışında başvurulmuş olmasının, atipik, gereksiz yere karmaşık, düzensizlik içermesinin kötüye kullanıma karine teşkil ettiği kabul edilmekte ve mükellefin yapay bir işleme başvurduğu varsayılmaktadır.[111] Daha önce de belirtildiği üzere Almendral bu hukuki işlem biçimlerini "elverişsiz biçim (*inadequate form*)", "olağan dışı yöntem (*strange*

[110] Akkaya, M., (2021), s. 88.

[111] Almendral, V. R., (2013), s. 141; Gökçay, Ş. E., (2018) s. 195

way)" olarak ifade etmektedir. Fransa gibi çeşitli hukuk sistemlerinde ise "normal olmayan yönetsel eylemler" olarak belirtilmektedir.[112]

Burada seçilen hukuki işlem biçiminin kötüye kullanılıp kullanılmadığına yönelik değerlendirmeye her somut olayın kendi özellikleri içinde yaklaşılarak ulaşılmaktadır. Özellikle mükellefin vergi normunun sunduğu olanaklardan veya seçimlik haklardan yararlanması dikkate alınmakta, bu hak ve imkânlar kötüye kullanım olarak kabul edilmemektedir.[113] Bu zeminde vergi idaresi ve mahkemeler somut olayda birbiriyle iç içe geçen iki temel soruyu çözümlemeye yönelmektedir:

i- Hukuki işlem tipik, karışıklık içermeyen, normal ve olağan kullanımda başvurulan bir işlem olması bakımından makul müdür?

ii- Dikkate alınan makul kişinin (*reasonable person*) de aynı hukuki işleme başvurabileceğine dair bir kanıya varılması mümkün müdür?[114]

Aslında uygunluk ölçütü olarak başvurulan kavram ve ifadelerin anlam ve içerik bakımından muğlak ve belirsiz olduğuna yönelik eleştiriler de getirilmektedir. Her ne kadar bu durum idare lehine kamu gelirlerini arttırıcı bir tedbir olarak ifade edilse de,

---

[112] Zimmer, F., (2002), **Form and Substance in Tax Law: General Report**, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87A, s. 44; Pürsünlerli Çakar, E., Saraçoğlu, F., (2014), Vergide Özgürlük İlkesi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 18 (3), s. 421.

[113] Akkaya, M., (2002), s. 87.

[114] Makul kişi karşılaştırması Anglo-Sakson hukukunda yer almaktayken, Alman hukukunda yargısal içtihatlarda vurgu yapıldığı görülmektedir. Örneğin, Federal Mali Mahkeme bir kararında "ekonomik gerçekler ve hedefler göz önüne alındığında makul sayılabilecek tarafların bu şekilde hareket etmeyeceği durumlarda hukuki işlem uygun olarak değerlendirmeyecektir" hükmünde bulunulmuştur. Seiler, M., (2016), s. 219.

eleştirilere göre hukuki işlem biçiminin uygunluğuna yönelik denetimde kanunilik, öngörülebilirlik gibi vergilendirme ilkeleri bakımından sorunlar mevcuttur. İlk olarak; makul hukuki biçim olarak kabul gören normal, olağan, alışılagelen bir işlem için standardın veya ölçütün olmaması ya da makul bir kişi kavramının neyi ifade edeceğinin belirsiz olması vergi idaresine geniş bir takdir yetkisi sağladığı için eleştirilmektedir. İkinci olarak; bir faaliyetin gerçekleştirilmesinde ne kadar çok vergi mükellefi belirli bir hukuki biçimi kullanıyorsa, bu işlem o kadar yaygın, olağan ve normal hale gelecek ve yapay olarak değerlendirilmemeye başlanacaktır. Nitelim 1970 ve 1980'lerde Avustralya, Kanada, Yeni Zelanda ve Birleşik Krallık gibi ülkelerde belirli vergiden kaçınma uygulamalarının normal ve yaygın oldukları için yapay olarak değerlendirilmemesi somut bir örnektir. Üçüncü olarak; yapaylığın mükelleflerin sıklıkla başvurduğu yöntemlere indirgenmesi, başvurulacak yenilikçi hukuki biçimlerin olağan ve yaygın olmadıkları için kolayca vergiden kaçınma olarak değerlendirilmesine sebebiyet verecektir.[115] Bu nedenlerle yapaylık sadece hukuki biçimin kötüye kullanılması olarak indirgenememekte ve diğer açıklamalar da önem kazanmaktadır.

3.3.1.3. Ticari ve Vergi Dışı Amaçtan Yoksunluk

İkinci anlamıyla yapaylık; mükellefin başvurduğu hukuki işlemin herhangi bir ticari ve vergi dışı amacının bulunmamasını ifade etmektedir. Aslında vergi dışı amaç ifadesi ticari amaç ifadesini de içeren daha geniş bir anlama sahiptir.[116] Ancak hem öğretideki kullanım bu doğrultuda olduğu hem de ticari amacı özellikle vurgulamak için

[115] Orow, N. F., (1999), s. 76-94.

[116] Bu duruma çeşitli yargı kararlarında dikkat çekilmektedir. Örneğin, Kanada'da bu tartışmayı içeren bir karar için bkz.: Supreme Court of Canada (2005), **Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada**, 2 SCR 601, Case Number 30290, par. 33.

çalışmada bu ifadelerin ayrı ayrı belirtilmesi tercih edilmiştir. Bu açıdan dikkate alınması gereken durumun mükellefin sıklıkla yöneldiği hukuki işlemlerin biçiminden ziyade işlemin amacının ve konusunun olduğu vurgulanmaktadır. ABAD'ın *Weald Leasing* davasındaki içtihadı, yapaylığın değerlendirilmesinde ticari ve vergi dışı amaçları öncelemesi bakımından oldukça açıklayıcıdır[117]:

> *...kötüye kullanılma bağlamında 'normal ticari faaliyetler' kavramı, bir vergi mükellefinin tipik olarak veya alışkanlıkla gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili değildir. Bir işlemin 'normal ticari faaliyetler' bağlamında gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine ilişkin bir değerlendirme, söz konusu işlemin veya planın niteliğine ve bunun diğer ticari nedenlerden ziyade esasen vergi avantajı elde etmek için kurulmuş tamamen yapay bir yapı olup olmadığına atıfta bulunur.*

Ticari ve vergi dışı nedenler hem işlemin yapay olup olmadığının belirlenmesinde olgusal koşulların bir parçası olarak hem de mükellefin salt hukuki biçime dayalı bir tespitte maruz kalabileceği vergiden kaçınma iddiasına karşı koruma imkânı sağladığı için önemlidir.[118] Gerçekten de vergi idaresinin hukuki biçimin kötüye kullanıldığına yönelik bir saptaması olduğunda, mükellef gerçekleştirdiği hukuki işlemi ticari veya vergi dışı nedenlerle gerekçelendirebilir ve vergiden kaçınma iddiasından kurtulabilir. Bu durumda, örneğin gelir kaybı riskinin azaltılması veya üretim maliyetlerinin düşürülmesi gibi ticari koşullar; kişisel veya ailesel ilişkiler gibi vergi dışı özel sebepler kaçınma savını etkisiz hale getirebilmektedir.[119]

---

[117] Court of Justice of the European Union, (22.12.2010), **Weald Leasing**, C-103/09. İfadeler Başsavcı Mazak'ın mütalaasından alıntı olup, bu yaklaşım Divan tarafından da ifade edilmektedir.

[118] Almendral, V. R., (2013), s. 142.

[119] Gökçay, Ş. E., (2018), s. 173.

Bir işlemin vergisel amaçları ile ticari ve vergi dışı amaçları sıklıkla birlikte var olmaktadır. Şüphesiz bu doğal durum somut vakıalarda, nedenler arasında ayrıştırılma yapılmasını gerekli kılmaktadır. Ancak bu ayrıştırma oldukça zor bir tespit sürecinin ardından gerçekleşmektedir. Öyle ki günümüzde özellikle işletmelerin nihai pozisyonunun belirlenmesinde verginin önemli bir bileşen olduğu dikkate alındığında, ticari kararların vergisel duruma sıkı sıkıya bağlı olduğu görülmektedir.[120] Bunu destekler nitelikte, Avustralya ve ABD Yüksek Mahkemelerinin vergi kanunlarının piyasa ilişkilerini belirleyen bir "ekonomik gerçeklik (*economic reality*)" olduğunu belirtmesi ve "vergi kanunlarının neredeyse her ticari işlemin şeklini etkilediği gerçeğinin görmezden gelinemeyeceği" görüşü dikkat çekmektedir.[121] Dolayısıyla mükellefin her zaman vergisel çıkarının olabileceği fakat bunun temel ve belirleyici bir hedef olmadığı, örneğin ticari ve vergi dışı hedeflerin daha ağır bastığı bir durumda vergiden kaçınmadan bahsedilemeyeceği ifade edilebilir. Bu nedenle ülkelerin vergi mevzuatlarında ve içtihatta vergiden kaçınma amacı ile mükellefin işlemini destekleyen ticari ve vergi dışı amacın karşılaştırılmasını gerekli kılan bir 'eşik' belirlenmektedir. Bu Tablo 1'de gösterilmektedir.

[120] Orow, N. F., (1999), s. 151.

[121] High Court of Australia, Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd (1996), 186 CLR 404, par. 13; Erişim: http://www.uniset.ca/other/css/96ATC5201.html

Tablo 1. Vergiden Kaçınma Eşiği[122]

Vergiden Kaçınma Eşiği		
Vergiden Kaçınma Amacı ile Ticari ve Vergi Dışı Amaçların Karşılaştırılması	Yüksek Eşik Seviyesi	İşlemin 'tamamen' vergiden kaçınma amacıyla gerçekleştirilmesi aranmaktadır. Bu bakımdan ticari ve vergi dışı amaçların varlığı halinde, işlem vergiden kaçınma olarak değerlendirilemeyecektir.
	Orta Eşik Seviyesi	İşlemin vergiden kaçınma amacı ile ticari ve vergi dışı amaçları ağırlıklandırılmakta ve kaçınma amacı diğer amaçlarla kıyaslandığında 'esas/baskın/temel amaç' olarak gerçekleşiyorsa vergiden kaçınma olarak değerlendirilebilmektedir.
	Düşük Eşik Seviyesi	İşlemin amaçlarından birinin vergiden kaçınma olması yeterli görülmektedir. Bu bakımdan ticari ve vergi dışı amaçların varlığı olsa dahi işlem vergiden kaçınma olarak değerlendirilebilmektedir.

Buna göre bazı vergi sistemleri işlemin tek amacının vergiden kaçınma olmasını ölçüt olarak kabul etmekte, ticari ve vergi dışı sebeplerin varlığını normal bir işlem olarak değerlendirmektedir. Diğer bazı vergi sistemlerinde işlemin vergiden kaçınma amacı ile ticari ve vergi dışı amaçları karşılaştırılmakta ve kaçınma amacının "önemli", "birincil", "esas", "baskın", "ağır basan", "üstün gelen", "belirleyici" olarak ifade edilebilmesi halinde işlemin kaçınmaya yöneldiği kabul edilebilmektedir. Son olarak bazı vergi sistemlerinde ise işlemin "amaçlarından birinin" kaçınmaya yönelmesi yeterli görülmekte ve ticari ve vergi dışı amaçların varlığı olsa dahi bunlar göz ardı edilebilmektedir.[123] Bu eşiğinin düşük seviyede tutulması halinde vergi idaresinin

[122] Tarafımca hazırlanmıştır.

[123] Rosenblatt, P., (2013), s. 66.

kaçınmayla mücadele doğrultusunda daha etkin bir araca sahip olacağı ancak bu halde geniş takdir yetkisinin mükellef haklarına zarar vereceği söylenebilir.

3.3.1.4. Ekonomik Gerçekliği Yansıtmama

Değinilecek son yapaylık açıklamasına göre mükellefin gerçekleştirdiği işlemlerin 'ekonomik gerçekliğinin/esasının (*economic substance*)' olması gerekliliğine vurgu yapılmaktadır. Bu açıklama bir önceki yapaylık açıklamalarıyla büyük ölçüde örtüşmektedir. Zira ekonomik gerçeklik içermeyen işlemlerde, normal ve olağan biçimin dışına çıkıldığı ve vergi dışı amaçtan yoksun olunduğu görülmektedir.[124]

Ekonomik gerçeklik ifadesinin tutarlı bir kullanımı olmamakta, zaman zaman farklılaşan kavramlar da aynı anlama gelecek şekilde tercih edilmektedir. Örneğin ABAD içtihatlarında "ekonomik öz", "ekonomik ve ticari gerçeklikler", "ticari gerçeklikler" ve "fiili ekonomik durum" kavramları birbiri yerine kullanılmaktadır.[125]

Özellikle şirketler bakımından ekonomik gerçekliğin değerlendirilmesinde faaliyetlerine ilişkin üretim faktörleriyle asgari düzeyde bağlantı kurmalarına dikkat çekilmekte ve bunun için belirli göstergeler dayanak alınmaktadır. Çoğunlukla şirket binası, personel ve ekipman gibi üçüncü taraflarca ölçülebilir maddi varlıklar (*tangible-based*) ön plana çıkarılmaktadır. Ancak bir işlemin ekonomik gerçekliğini yansıtmak için bu maddi varlıkların düzeyinin ne ölçüde gerekli olduğu önemli bir sorundur. Hatta otomasyon ve yapay zekâ çağının etkisiyle sorun daha da derinleşmektedir. Bu maddi varlıkların yanı sıra somut olayın gerektirdiği hallerde finansal ve risk temelli

[124] Orow, N. F., (1999), s. 114.

[125] Van Doesum, A.J., Nellen, F. J. G., (2020), Economic Reality in EU VAT, **EC Tax Review,** 29 (5), s. 2.

göstergelere de başvurulmaktadır. Örneğin şirketin önemsenmeyecek kadar düşük bir kâr marjına sahip olması veya herhangi bir ticari risk veya sorumluluk üstlenmemesi bu kapsamda yer almaktadır. Yine somut olayın gerektirmesi halinde şirketin idari yönetim politikaları da bir gösterge olarak kabul görmektedir. Buna göre şirketin tek faaliyetinin kâr paylarının elde edilmesi veya bunların hak sahibine veya diğer bağlı şirketlere aktarılması ekonomik gerçekliğinin olmaması olarak algılanmaktadır.[126]

Bununla bağlantılı olarak son dönemde uluslararası vergilendirmede kaçınmayla mücadele etmek için geliştirilen BEPS (Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı) gibi küresel eylem planlarında ekonomik faaliyet kavramı odağa alınmakta ve bu bağlamda ekonomik gerçeklik, mükelleflerin vergilendirme hakkının asıl ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ülkelere tanınmasına dikkat çekmek üzere kullanılmaktadır.[127]

3.4. Vergiden Kaçınmanın Uluslararasılaşması: Agresif Vergi Planlaması

Agresif vergi planlaması olgusu çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini azaltmaya yönelik girişimlerin medyada sıkça gündem olması ve OECD'nin BEPS eylem planına yönelik çalışmalarıyla popüler hale gelmiştir. Kavramsal olarak öncelikle ABD'de bir dizi vergi planlaması faaliyetini karakterize etmek için kullanılmış olmasına rağmen, anlamının ve içeriğinin şekillenmesinde ağırlıklı olarak OECD tarafından

[126] Navarro, A., (2024), The General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD GAAR): Interpretation and Implementation, **Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No 2024-8**, s. 19-20.

[127] Schön, W., (2022), s. 12.

yürütülen çalışmalar etkili olmuştur. Bu yönüyle de uluslararası vergilendirme sisteminin anlaşılma biçimindeki değişimin bir göstergesi olduğu ifade edilmektedir.[128]

OECD agresif vergi planlamasına yönelik açık ve kabul görmüş bir tanım geliştirmemekle[129] birlikte yayımladığı raporlarda agresif vergi planlamasının bir ülkenin vergi kanunlarındaki boşluklardan veya birden çok ülkenin ulusal vergi kanunlarının etkileşiminden kaynaklanan farklar, sürtüşmeler veya uyumsuzluklardan yararlanarak istenmeyen ve beklenmeyen vergi geliri etkilerine yol açan işlemler olarak açıklamaktadır.[130] OECD bu ve benzer açıklamalarıyla agresif vergi planlamasına yönelik bir çerçeve sunmakta ancak mücadele girişimlerine yönelik çalışmalarında gerek kavramsal kullanım açısından gerek anlamsal açıdan tutarlı bir yaklaşım izlememekte ve bu nedenle eleştirilmektedir. Özellikle BEPS eylem planlarında yer yer "agresif veya suistimal edici vergiden kaçınma planlamaları (*aggressive or abusive tax avoidance schemes*)" kavramını kullanırken, yer yer iki kavramı birleştirerek "agresif vergiden kaçınma (*aggressive tax avoidance*)" kavramını kullanmakta ve yine yer yer "agresif veya suistimal edici uluslararası vergi planlaması stratejileri (*aggressive or abusive international tax planning strategies*)" kavramını tercih etmektedir. Aynı zamanda BEPS eylem planlamalarında "neyin agresif olduğu ve neyin olmadığı ayrımını tam olarak belirlemenin zorluklarının olduğu" gerçeğine dikkat çekilmekte ve agresif vergi planlamasını tanımlanmaktan ziyade sonuçları itibariyle mücadele edilmesi

[128] Carrero, J. M. C., Seara, A. Q., (2016), s. 209-2011.

[129] Lenkauskas, E., (2014), s. 14; Carrero, J. M. C., Seara, A. Q., (2016), s. 213.

[130] Piantavigna, P., (2017), Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies, **World Tax Journal**, 9(1), s. 63; Carrero, J. M. C., Seara, A. Q., (2016), s. 212.

gereken bir nitelik arz ettiği vurgulanmaktadır.[131] OECD'nin agresif vergi planlamasına yönelik çalışmalarındaki en belirgin vurgu vergi kanunlarının uyumlaştırılamadığı küresel vergi sisteminde koordineli uluslararası girişimlerin gerekli olduğu üzerinedir[132].

Agresif vergi planlamasının gelişiminde AB'de yürütülen çalışmalar da etkili olmuştur. Avrupa Komisyonunun Agresif Vergi Planlamasına ilişkin Komisyon Tavsiye Kararı agresif vergi planlamasının tanımını açıkça ele alması ve mücadele politikaları için rehberlik sağlaması bakımından en ilişkili belge olarak kabul edilmektedir. Komisyona göre agresif vergi planlaması "vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla bir vergi sisteminin teknik özelliklerinden veya iki ya da daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan yararlanma[yı]" ifade etmektedir.[133] Bu bakımdan Komisyonun agresif vergi planlamasına yönelik yaklaşımında iki yönteme dikkat çekilmektedir: ilkinde bir vergi sisteminin teknik özelliklerinden yararlanılmakta ve bu daha çok 'vergilendirmeme (*non-taxation*)'yle ilişkilendirilmektedir; ikincisinde ise iki veya daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan faydalanılmakta ve örneğin mükellefin aynı zararı birden çok ülkede mahsup edilebilmesine yol açan sınır ötesi vergi arbitrajı

[131] Piantavigna, P., (2017), s. 75, 78.

[132] Jimenez, A. M., (2017), **Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as an International Standard – BEPS and the "New" Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 27-28.

[133] European Commission, (2012b), **Commission Recommendation of 6.12.2012 on Aggressive Tax Planning**, C (2012) 8806 final.

gibi işlemlerle ilişkilendirilmektedir.[134] Dolayısıyla Komisyon agresif vergi planlamasını, vergi avantajı sağlamaya yönelmiş tüm işlemleri kapsayan ve bu yönüyle de aslında "geniş ve heterojen bir 'vergi anomalileri' yelpazesini ifade eden" bir olgu olarak görmektedir.[135]

Agresif vergi planlamasının ortaya çıkması ve şekillenmesindeki belirleyici etken mükelleflerin birden fazla ülkenin vergi sistemlerinin etkileşiminden doğan 'işlevsizlik alanlarını (boşluklar, farklılıklar, uyumsuzluklar)' kullanılmasından/faydalanmasından doğan endişedir. Gerçekten de agresif vergi planlamalarında çoğunlukla vergi hukuku normları ihlal edilmemekte ancak farklı ülkelerin kanunları arasında hareket edilmektedir. Yani bir diğer değişle, iki veya daha fazla vergilendirme yetkisinin eşzamanlı olarak uygulanmasından doğan farklılıklar kullanılmakta ve mükellef vergi avantajı sağlayabileceği işlevsizlik alanları oluşturabilmektedir.[136] Ekonomik faaliyet alanlarının genişlemesiyle koşut olarak artan bu işlevsizlik alanları, geleneksel vergilendirme politikalarının sınırları da zorlamaktadır. Nihayetinde söz konusu gelişmeler, mükelleflerin izin verilebilir uluslararası vergisel işlem sınırlarının yeniden tanımlanmasını ve koordineli politikalar geliştirilmesini gerekli kılmıştır. Bu çerçevede hem OECD'nin hem de Avrupa Komisyonunun ortaklaşan yaklaşımında agresif vergi planlaması anlamsal içeriği belirli, teknik bir kavram olmaktan ziyade "sözde-yasaklanmış (*pseudo-*

[134] Laguna, F. Daniel Martinez, (2017), Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation, **World Tax Journal**, 9 (2), s. 217.

[135] Carrero, J. M. C., Seara, A. Q., (2016), s. 215.

[136] Piantavigna, P., (2017), s. 68, 76.

criminalization)" bir işlem kategori olarak şekillenmiştir[137] ve kabul edilebilir vergi planlaması stratejileri ile kabul edilemez vergiden kaçınma stratejileri arasındaki farkı bulanıklaştırmaktadır. Öğretideki görüş de agresif vergi planlamasının hukuki dayanağı olmayan belirsiz bir kavram olduğu ve vergi mükelleflerinin meşru seçenekleri ile vergiden kaçınma arasındaki işlemleri tartışılabilir kılan bir gri alan oluşturulması üzerinedir.[138] Örneğin; Juárez ve Hamzaoui mükelleflerin vergisel işlemlerinin kabul edilebilirlik sınırlarının giderek daraldığı, bu gelişmenin bir sonucu olarak agresif vergi planlamasının ortaya çıktığı ve kavramın vergiden kaçınma anlamına evrildiğini aktarmaktadır.[139] Dourado ise agresif vergi planlamasını "genellikle çok uluslu şirketlerin, küreselleşmenin ve farklı yetki alanlarındaki vergi kanunlarının etkileşiminin sunduğu imkânları kullanarak, vergi yüklerini azaltmaya yöneldikleri stratejiler" olarak açıklamakta; hukuki olarak hem (kabul edilebilir) uluslararası vergi planlamasını hem de (kabul edilemez) vergiden kaçınmayı içeren bir şemsiye kavram özelliği gösterdiği için belirsizliğine yol açtığına dikkat çekmektedir.[140] Sonuç itibariyle, agresif vergi planlamasıyla birlikte bilhassa çok uluslu şirketlerin transfer

[137] Carrero, J. M. C., Seara, A. Q., (2016), s. 218-220.

[138] Soler Roch, M. T., (2017), C**onsistency and Hierarchy among the BEPS Actions**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 115.

[139] Ogazón Juárez, L.G., Hamzaoui, R., (2015), **Common Strategies Against Tax Avoidance: A Global Overview**, içinde International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures, (Edt. M. Cotrut), IBFD Tax Research Series Online eBooks, s. 18.

[140] Dourado, A. P., (2015), Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6, **Intertax**, 43 (1), s. 44.

fiyatlandırma işlemleri, kurumsal ikametgahın cazip vergi alanlarına taşınması, yabancı ülkede elde edilen kazancın geri dönüşünün zamanlanarak vergi yükünün azaltılması ve hatta farklı ülkelerdeki vergiden kaçınmayı önleme kuralları arasındaki farklılıklardan yararlanılması gibi birçok girişim mücadele edilmesi gereken vergi stratejileri olarak kabul edilmeye başlanmış ve izin verilebilir vergisel işlemlerde bir sınırlandırmaya gidilmiştir.[141]

Bu çerçevede agresif vergi planlamasının 'uluslararasılaşmış vergiden kaçınma' olarak kategorize edilmesi mümkündür. Öğretideki görüşlerde agresif vergi planlamasının ulusal vergi normlarını değil ancak uluslararası vergi sistemini suistimal ettiği gerekçesiyle 'agresif' hale geldiğini savunmaktadır.[142] Bununla birlikte konu teknik olarak ele alındığında vergiden kaçınmadan farklılığına ilişkin ayırıcı unsura da değinilmesi gerekmektedir. Çünkü gerçekten de agresif vergi planlamasında, devletlerin kendi ülkelerine sermaye çekmek için zararlı vergi uygulamaları olarak ifade edilen bazı kurallar koymadığı/koyamadığı işlevsizlik alanlarıyla karşılaşılmaktadır ve bu durum her ne kadar sözde-yasaklanmış bir kategori olarak görülse de mükellefler yönünden hukuka uygudur. Ancak günümüzde ülkelerarası iş birliğinin arttırılması ve küresel vergisel uyumun sağlanmasına yönelik politikalar dikkate alındığında, bu ayırıcı unsur

[141] Piantavigna, P., (2017), s. 62.

[142] Ibid, s. 76. Buna benzer diğer görüşler için bkz: Lenkauskas, E., (2014), s. 14-16; Dourado, A. P., (2015), s. 90-91; Ogazón Juárez, L.G., Hamzaoui, R., (2015), s. 18.
Bu argümanın aksini savunan görüşler de mevcuttur bkz.: Pistone, P., (2017**), The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thoughts in Connection with the Reaction to such Practices by the European Union**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Seris, s. 90-98.

bakımından da vergiden kaçınmanın ve agresif vergi planlamasının anlamsal olarak gittikçe yakınsadığı görülmektedir.

3.5. "Ne Yaptığınız Değil, Nasıl Yaptığınız Önemlidir": Vergiden Kaçınmanın Bir Hak Olduğu Tartışması

McBarnet'in mükelleflerin vergi yükünü vergiden kaçınma yoluyla azaltmasının hukuk düzenince nasıl tanınabilir hale geldiğine dikkat çektiği "Ne Yaptığınız Değil, Nasıl Yaptığınız Önemlidir: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Sapmanın Sınırları[143]" çalışma başlığı, bu bölümde ele alması amaçlanan kaçınmanın hukuka uygun olduğu tartışmasının gücüne dikkat çekmek için etkili bir başlıktır. McBarnet'e göre vergi kaçırma[144] ile vergiden kaçınma hem temellerindeki motivasyon vergi ödememek olduğu için hem de vergi gelirini aşındırdıkları için benzeşmektedir. Ancak kanunun açıklık ve kesinlik ilkeleri gereği vergi kaçırmayı vergiden kaçınmadan ayrıştırmak için net sınırlar çizilmesi, uygulamada vergi mükellefleri ve onlara hizmet sunan danışmanlık firmaları tarafından kullanılabilmekte ve aktif manipülasyon sürecini tetiklemektedir. Öyle ki; vergiden kaçınmada yasanın etkisini 'nötralize etmek' için yine hukuki kurumlar kullanılmakta, devletin vergisel kontrolünden bağışıklık sağlayan teknikler hukuk aracılıyla üretilmekte ve böylece ceza veya damgalanma riski olmadan aynı hedeflere ulaşılabilmektedir. Kaçınma tekniklerinin dayanağı; vergi kanunlarındaki ifadelerin neyin ihlal olduğunu sıkı bir şekilde tanımlarken aynı zamanda neyin ihlal

[143] McBarnet, D., (1992), **It's Not What You Do but the Way that You Do It: Tax Evasion, Tax Avoidance and the Boundaries of Deviance**, içinde Unravelling Criminal Justice, Edt. D. Downes, The Macmillan Press, s. 247-268.

[144] Burada yer verilen 'vergi kaçırma' ifadesinin, 'vergi kaçakçılığı' anlamında yasadışı girişimleri ifade ettiği belirtilmelidir.

olmadığını da tanımladığı, neyin vergilendirileceğini sıkı bir şekilde gösterirken yine aynı zamanda neyin vergilendirilmeyeceğini de gösterdiği zemininde temellenmektedir. Burada sıkı şekilde tanımlama ve göstermeden kastedilen aslında hukuk sisteminde *formalizmin* sağladığı imkândır. Bu konuya aşağıda detaylıca değinilecektir ancak söylenebilir ki formalizmle birlikte vergiden kaçınma için başvurulan teknikler sadece yasal değil, aynı zamanda bir hak, bir yetki, hatta (şirket yöneticilerinin hissedarlara karşı yükümlülükleri bağlamında) bir yükümlülük olarak dahi görülebilmektedir.[145]

1980'lerden itibaren vergiden kaçınmanın kabul edilemez yönüne ilişkin tartışmalar yoğunlaşmış, vergi idaresi ve mahkemeler vergiden kaçınmayı kontrol altına almayı hedefleyen yeni yaklaşımlar geliştirilmeye yönelmiştir. McBarnet bu yaklaşımlardan biri olarak kaçınma stratejilerine karşılık olarak tekil önlemler alınmasını gerekli ama yeterli görmemektedir. Çünkü bu stratejileri önlemeye yönelik yeni vergi hukuku normlarının ihdas edilmesi sorunu çözmemekte; aynı zamanda en temel hukuki biçimleri kullanan ve birçok vakıa ve yargı alanından faydalanan yaratıcı stratejiler yasanın lafzına uygun olarak tasarlanmaya devam edilmektedir. Özellikle vergisel uzmanlık sağlayan hizmetlerin piyasalaşmasıyla hukuki kurgu üzerinde yaratıcı bir şekilde çalışılmaktadır. McBarnet'e göre mükelleflerin başvurdukları işlemler her ne kadar hukuka uygun olsa da bunların ötesine geçilmesi, hedeflerinin ve özlerinin sorgulanması etkili bir yöntemdir. Ancak bu durumda formalist görüşleri ön plana çıkartan güçlü bir tartışmanın ve lobicilik faaliyetinin başladığı görülmektedir.[146]

Dolayısıyla vergiden kaçınmanın bir hak olarak görülmesi ve güçlenmesinde iki etmen ön plana çıkmaktadır:

[145] Ibid, s. 249-253.

[146] Ibid, s. 263-266.

i. Formalizm - vergiden kaçınmaya yönelik tekniklerin hukuk zemininde kabul görmesinde oldukça önemlidir.

ii. Vergisel uzmanlık hizmetlerinin piyasalaşması - kaçınma stratejilerinin tasarlanmasında ve yaygınlaşmasında danışmanlık hizmeti sunulmaktadır.

3.5.1. Vergi Hukuku Normunun Uygulanması ve Formalizmin Etkisi

3.5.1.1. Vergi Hukuku Normunun Uygulanması

Hukuk normunun oluşturulması, en basit ifadesiyle belirli/özel/özgü durumları dikkate almaksızın soyut ve genel bir kuralın belirlenmesi ve yürürlüğe konması olarak tanımlanmaktadır. Aynı zamanda bu hukuk normunun sonucuna birtakım haklar sağlanmakta ve/veya ödevler yüklenmektedir.[147] Vergi mevzuatı da kanun koyucunun vergilendirme yükümlülüğüne ilişkin soyut ve geniş kurallar koymaya çalıştığı örneklerden yalnızca bir tanesidir. Vergi normları oluşturulurken yer ve zaman içinde gerçekleşebilecek pek çok somut olayı kapsamına alacak model kategoriler (gelir, servet, kazanç, sermaye gibi) kullanılmaktadır. Bu sayede daha az sayıdaki vergi hukuku normları ile sayısız ilişki biçimi düzenlenebilmekte, yükseğe çıktıkça daha geniş bir görüş alanına sahip olunması gibi norma daha büyük bir etki kazandırılabilmektedir.[148] Vergilendirme alanında yasama sürecine bağlanan bu teknik "tipleştirme" olarak ifade edilmekte ve buna bağlı olarak vergilendirme ilişkisinin

[147] Hukuk normları çeşitli ayrımlara tabi tutulabilmektedir. Burada konuyu dağıtmamak için en basit haliyle bir hukuk normu tanımında bulunulmaktadır. Bu ayrımlara ilişkin detaylı bir inceleme için Işıktaş, Y., Metin, S. (2023), s. 142-158.

[148] Aral, V., (2010), **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 7. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, s. 173-174; Orow, N. F., (1999), s. 326.

kurulabilmesinin ön şartı sayılan soyut tipteki kural oluşturulmaktadır.[149] Ardından somut bir olayın, durumun ya da ilişkinin normda öngörülen tipe uygun düşüp düşmediğinin, onun geçerlilik alanına girip girmediğinin, o hukuk normuna bağlanıp bağlanmayacağının belirlenmesi gerekmektedir.[150] Böylece vergi hukuku normunun uygulanması; normda soyut ve genel olarak ifade edilmiş unsurların tümünün gerçekleştiğine ikna olunmasıyla mümkün hale gelmektedir.

Güçler ayrılığına dayanan demokratik sistemlerde, vergi idaresinin ve vergi yargısı organlarının anayasal olarak öngörülen rolü vergi hukuku normunun uygulanmasıdır. Vergi hukuku normunun uygulanmasında ve vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde ise birbiriyle yakından ilişkili üç aşama izlenmektedir[151]: söz konusu vergi hukuku normunun anlamının tespit edilmek üzere yorumlanması; gerçekleşen somut olayın hukuki anlamı, kapsamı ve içeriğinin nitelendirilmesi; ve nihayetinde yorumlanan yasanın nitelendirilen olayı kapsayıp kapsamadığı ve vergisel yükümlülüğün oluşup oluşmayacağının belirlenmesidir. Her ne kadar bu aşamaların iç içe geçmiş olduğuna yönelik görüşlerin haklılık payı olsa da bu metodolojik ayrım anlaşılabilirlik açısından faydalıdır.

Öncelikli olarak kanun koyucunun olanak çerçevesinde vergi hukuku normunda geniş ve soyut tip kavramlar kullanması, normun uygulanmasında onun yorumlanmasını gerekli kılmaktadır. Bununla birlikte normun anlatmak istediği değerleri aktarmada, davranışlara yön verecek kuralların ifade edilmesinde kullanılan dilin sınırlılıklarının

---

[149] Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, 29. Basım, s. 34-35.

[150] Birsenoğul, H., (2001), Vergi Hukukunda Yorum, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, s. 4.

[151] Akkaya, M., (2021), s. 7-8; Orow, N. F., (1999), s. 329-330.

olduğu bir gerçektir. Her ne kadar yerleşik ya da genel kabul görmüş bir anlam çekirdeğinin olması bakımından dil tamamen belirsiz olmasa da kelimelerin farklı durumlarda ve farklı bağlamlarda kullanıldığında değişen anlamlara sahip olmasının belirsizliğe yol açtığı konusunda görüş birliği vardır.[152] Üstelik vergi kanunlarının temas ettiği alanın karmaşıklığı, kanun koyucunun vergilendirme bakımından sonuçlar doğacak durumları öngörme ve düzenleme konusundaki yetersizliği de bir gerçektir. Bu nedenle vergi hukuku normunun tam olarak anlamının belirlenmesi ve uygulanabilir kılınabilmesi için yorumlanmasına ihtiyaç vardır[153]. Bu hususu örnekle aydınlatmak için balık avcılığını vergilendiren farazi bir vergi hukuku normunun yürürlüğe girdiği durum değerlendirilebilir. Bu normla birlikte balina avcılığının vergi konusu yapılıp yapılmayacağının cevaplanması için yoruma gereksinim duyulmaktadır. Eğer balinanın memeli hayvan olma özelliği göz önünde bulundurulup, bir balık türü olmadığı nazara alınırsa bu avcılık faaliyeti vergi konusu yapılmayacaktır; bunun aksine, yasanın amacının deniz hayvanlarının avlanması faaliyetine vergisel yükümlülük getirmek

---

[152] Weeramantry hukuk normunda dilin önemine değinmektedir:

> *Hukukta kullanılan dil, hem uzman için bir ifade aracı olarak hem de hukukun içeriğinin uzman olmayanlara iletilmesini sağlayan bir araç olarak çifte görev üstlenmelidir. Bir ekonomist, antropolog, bilim adamı veya mühendis, düşüncelerini ifade ederken, kendi alanındaki diğer uzmanların kolayca anlayacağı bir dil kullanır, ancak bu dili bilmeyenlerin dilinde konuşmak gibi doğrudan bir yükümlülüğü yoktur… [Y]asa koyucu ise teknik konuları tüm vatandaşların anlayabileceği bir dilde ifade etmelidir.*

Weeramantry, C.G., (1975), **The Law in Crisis – Bridges of Understanding**, Capemoss, s. 134. Bu konu hakkında ayrıca bkz.: Orow, N. F., (1999), s. 327-328; Birsenoğul, H., (2001), s. 33-34.

[153] Öğretide kimi görüşlerde normun içeriği kavranabiliyor ve bunun yeterli olduğuna kani olunabiliyor ise yorumlamaya gerek kalmayacağı; ancak normun somut olayı ilk değerlendirmede çözmeye yeterli görülmemesi halinde yoruma gerek olduğu belirtilmektedir bkz. Işıktaş, Y., Metin, S. (2013), s. 165.

istediğine ulaşılır ise balina avcılığı vergi konusu olacaktır.[154,155] Vergi hukuku normunun uygulanmasında ikinci olarak gerçekleşen somut maddi olayın hukuki

[154] Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 27.

[155] Burada konuyla bağlantılı olarak boşluk hususuna değinilmelidir. Hukuk normunda boşluk belli başlı durumlarda söz konusu olmaktadır. Bunlar: normun düzenlediği alanı sınırlaması veya hiç düzenleme yapmayıp sessiz kalması; uygulanabilirlik önceliği saptanamayan iki normun çatışması; kanun koyucunun öngörüsü dışında kalarak düzenleme yapmadığı ancak öngörebilseydi düzenleme yapacağının icap edeceği hallerdir bkz. Akkaya, M. (2021), s. 51-53. Yorum ve normdaki hüküm boşluğunun doldurulması arasında net bir sınır çizilmesi bir tartışma konusudur. Örneğin, Anglo-Sakson hukuk sistemlerinde bu iki girişim arasında teorik düzeyde ayrım yapılmamakta, pratikte ise bu ayrımın önem arz etmediği belirtilmektedir. Türk hukuk öğretisinde ise kimi görüşlerde "boşlukların da birtakım tutarsızlıklar, çok anlamlılık ve çelişkilerden başka bir şey olmadığı ve sonuç olarak gerek yorumda gerekse boşluk doldurmada izlenecek yolun aslında özdeş olduğu" savunulmaktayken; bunun aksine yönelik görüşlerde ise yorum ve boşluk doldurma ayrımının gerekliliğine dikkat çekilmektedir. Şöyle ki; yorumun, norma bağlı olarak yapıldığı ve böylece geniş bir değerlendirme imkânın olmadığı, boşluk doldurmada ise görece serbest bir alanda hareket edilebileceği belirtilir. Bu ayrımda ise hukuk normunda boşluk olup olmadığı öncelikle bir yorum meselesi haline gelmekte ve yorumun ne zaman sonlanacağı, hukuk yaratmanın ne zaman başlayacağı da net bir şekilde belirlenememektedir bkz. Işıktaş, Y., Metin, S. (2023), s. 222-225. Vergi hukuku bakımından ise "kanunsuz vergi olmaz ilkesi" gereği vergiyi salma, değiştirme ve kaldırma yetkisi kanun koyucuya hasredilmiştir ve yasama organı dışında hiçbir organın yeni vergi doğurucu olay, muafiyet ve istisna yaratamayacağı kabul edilmektedir. Dolayısıyla, ilke olarak normda öngörülmediği

anlamı, kapsamı ve içeriğini belirlemeye yönelinir.[156] Nitelendirme olarak adlandırılan bu aşamada söz konusu olayın, vergi hukuku normunda kullanılan soyut unsurlar ile karşılaştırılabilmesine imkân veren bir zemin sağlanmaktadır. Burada karşılaştırma süreci oldukça önem arz etmektedir. Şöyle ki; vergi hukuku normunun oluşumunda verginin bağlandığı olgu veya olayların tanımında hukuki biçimlere/formlara (alım, satım, kiralama, borç, bağışlama vb.) başvurulmaktadır. Bununla birlikte somut maddi olayın kendisi de dış dünyaya yansırken bir hukuki biçime/forma bürünmektedir. Bu halde somut maddi olayın özellikleri araştırılarak, normda geçen hukuki biçime uygun olup olmadığının nitelendirilmesi hukuki sonucun ortaya çıkıp çıkmadığı yönündeki kararın isabetini etkileyecektir.[157]

3.5.1.2. Vergi Hukukunda Formalizmin Etkisi

McBarnet ve Whelan, vergiden kaçınma çerçevesinde formalizmi hukukun uygulanmasında dar yaklaşım olarak ifade eder. Bu dar yaklaşım açıkça tanımlanmış kuralların kullanılmasını; işlemlerin ve ilişkilerin biçimine ve normun anlamlandırılmasında lafza vurguyu; uygulamada yeknesaklığı, tutarlılığı ve öngörülebilirliği ön plana çıkartır. Formalizmin özünde norma dayalı karar verme anlayışı yer almaktadır. Bu ise normun formülasyonundaki dile -yani lafzi ifadesine- amacına hizmet etmese dahi uyulmasını gerektirmektedir.[158] Norma lafzi bağlılık kanun

---

haller dışında vergi hukukundaki boşluk uygulayıcı tarafından doldurulamamaktadır bkz.: Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 20, 33.

[156] Yaltı, B., (2010), VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, 262, s. 14.

[157] Akkaya, M., (2014), s. 32-35.

[158] McBarnet, D., Whelan, C., (1991), s. 848-849.

koyucunun normun biçimini denetimden geçirdiği ve kelimelere, cümle içindeki yerlerine, dizilimine değer atfettiği varsayımına dayanır. Normun lafzının ötesine geçip, onun arkasındaki maddi çıkar, gereksinim ve amaç ile ilgilenilmez. Bu şekilde hukukun uygulaması mekanik ve mantıksal bir faaliyete indirgenir.[159] Bununla birlikte formalizm hukuki ilişkiyi nitelendirmede doğrudan o ilişkinin içeriğini değil, formunu/biçimini dikkate alır. En basitleştirilmiş ifadeyle formun/biçimin önceliği öne sürülmektedir. Bu halde bireyin tutum ve davranışlarındaki amaç, pek çok durumda hukuku ilgilendirmez; bireylerin belli biçimlere uygun davranmaları yeterli görülmektedir.[160] Formalizmin bu zeminde temellenmesi aslında matematiksel kesinliğe, yeknesak bir hukuk bilimi oluşturulması çabalarına dayanır. Her ne kadar adalet açısından bir tartışmaya kapı aralasa da öncelikli olarak hukuk düzeninin tesis edilmesi, uygulanmada istikrar ve kesinlik hedeflenir.

Vergi hukuku normunun uygulanmasında formalist yaklaşım vergiden kaçınmanın hukuk zeminince meşruluk kazanmasında önemli bir etken olmuştur. Yukarıda açıklandığı üzere, gerek vergi hukuku normunda verginin bağlandığı olgu veya olayların tanımında hukuki biçimlere başvurulması gerek somut maddi olayın dış dünyaya hukuki biçimlerde yansımasının bir sonucudur. İşte formalizm vergi hukukunda hem yorumlama faaliyetinde hem de nitelendirme faaliyetinde biçime katı bağlılığı gerektirmekte ve böylece vergi konusu yapılan olay ve olgular iktisadi niteliğiyle/özüyle değerlendirilememektedir. Öyle ki aslında temsil ettiği iktisadi içerik nedeniyle verginin bağlandığı somut olay, normun kapsamı dışında tutulmasına imkân sağlayan hukuki biçimlere yönelmeyle vergi dışı kalabilecektir.

[159] Gökçay, Ş. E., (2018), s. 107.

[160] Aral, V., (2010), s. 17; Işıktaş, Y., Metin, S. (2013), s. 50.

Formalizmin biçimi önceleyen daraltıcı yaklaşımının vergi hukukuna yansıması eleştirilere yol açmış ve buna tepki olarak anti-formalizm güç kazanmıştır. Anti-formalizmde daha esnek, normun açık yapılı (*open-textured*) olması nedeniyle lafza bağlı kalmama ve politikaya odaklanma savunulmakta; işlemlerin ve ilişkilerin özüne, kanun koyucunun amacına, dinamik tepkilere duyulan ihtiyaca vurgu yapılmaktadır.[161] Likhovski'ye göre anti-formalizm her ne kadar vergiden kaçınmayla mücadele bakımından olumlu görünse de mükellefler bakımından tehlikeli bir yönü de içermektedir. Zira *anti-formalizmin* en radikal örneği Nazi rejimi altındaki Alman yasalarında deneyimlenmiş; böylece vergi hukuku mükellefler aleyhine ve kamu gelirlerini arttırma odaklı hazineci görüş lehine gelişim seyri göstermiştir.[162] Dolayısıyla devlet-birey ilişkisi açısından bir dengenin kurulması oldukça mühimdir.

Burada yer verilen kuramsal tartışmaları, vergiden kaçınmayı konu alan somut uyuşmazlıklar üzerinden anlamak gerekmektedir. Bunun için kabaca birinin formalizmi diğerinin ise anti-formalizmi benimsediği kabul edilen iki farklı ülkedeki, aynı tarihlerde ve konusu itibariyle oldukça benzeyen davalar ele alınabilir. Bu uyuşmazlıklardan biri Almanya'da 1935 yılında karara bağlanan Pfennig davası iken, diğeri Birleşik Krallık'ta 1936 yılında karara bağlanan Westminster Dükü davasıdır. Her iki davada vergi avantajı sağlamak üzere ücret gelirinin azaltılmasını konu almaktadır ve ulaşılan hukuki sonuçlar bakımından (en azından vergi hukukunda) kendi dönemlerinin '*zeitgeist*' sembolleri olarak görülmektedir.[163]

---

[161] McBarnet, D., Whelan, C., (1991), s. 851.

[162] Likhovski, A., (2007), Training in Citizenship: Tax Compliance and Modernity, **Law & Social Inquiry**, 32 (3), s. 692-693.

[163] Seiler, M., (2016), s. 235.

Almanya'da 1935 yılında karara bağlanan Pfennig davasındaki uyuşmazlık o dönem işsizliği azaltmayı hedefleyen bir vergi normundan doğmuştur. Buna göre aylık geliri 500 Reichsmark (RM)[164] ve üzeri olan ücretlilerden %5 oranında, bu tutarın altında olan ücretlilerden ise %4 oranında vergi alınması öngörülmüştür. Bu halde bir çalışan, aylık ücretini 0,01 RM düşürmek suretiyle 500 RM yerine 499,99 RM kazanmak için işvereniyle yeni bir hizmet sözleşmesi akdetmiştir. Böylece verginin tarife basamağı değişmiş ve nihayetinde vergi yükümlülüğü azalmıştır. Söz konusu durumda vergi idaresi, yeni hizmet sözleşmesini ve fiiliyatta 499,99 RM ödeme yapıldığını kabul etmiş ancak 0,01 RM'nin iktisadi açından önemi olmadığını belirtmiştir. Bu nedenle tarife değişikliği yerinde görülmemiş, verginin %5 oranında uygulanmasına karar vermiştir. İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi (*Reichsfinanzhof)* vergiden kaçınma amacı güden bu işlemi kabul etmemiş ve idare tarafından yapılan tarhiyatı onaylamıştır. Buna göre, Yüksek Mahkeme işçi ve işveren arasındaki yeni hizmet sözleşmesinin "toplumun her üyesinin vergi sadakati yükümlülüğünü uygun bir şekilde yerine getirmesini gerektiren ulusal anlayışa ve vergi yasalarının amacına aykırı" olduğuna hükmetmiştir.[165]

Birleşik Krallık'ta 1936 yılında karara bağlanan Westminster Dükü davasındaki uyuşmazlığın esası da benzer nitelikte olup, istihdam ilişkisindeki ücret unsuruna dayanmaktadır. Buna göre Westminster Dükü Hugh Richard Arthur Birleşik Krallık'taki hatırı sayılır zengin kişilerinden birisidir ve dükün hizmetinde çok sayıda kişisel çalışanı vardır. Söz konusu dönemde Birleşik Krallık'taki vergi sistemi uyarınca personellere ödenen aylık maaş ödemeleri işverenin gelir vergisi matrahında gider olarak indirilemiyorken, yıllık ödeneklerin (*annuity*) gider olarak indirilmesine imkân tanınmıştır. Bu nedenle Westminster Dükü'ne çalışanlarına yapacağı ödemeleri maaş

[164] Para birimi.

[165] Akkaya, M., (2021), s. 35; Seiler, M., (2016), s. 20.; Thuronyi, V., (2003), s. 173.

yerine vergi matrahından indirebilmesini sağlayacak yıllık ödeneğe dönüştürmesi tavsiye edilmiştir. Dük çalışanlarıyla yeni bir hizmet sözleşmesi akdetmiş ve buna göre çalışanlara sözleşme süresi sonunda mevcut maaşlarının bir kısmına denk gelen ödemenin yıllık yapılması öngörülmüştür. Sözleşmenin 7 yıl geçerli olacağı kararlaştırılmış ve eski sözleşmede her çalışan haftalık toplam 3 sterlinlik ücret kazanırken, yeni sözleşmede haftalık ücretin 1,90 sterlinlik kısmı yıllık ödenek için ayrılmış ve kalan 1,10 sterlinlik kısmı haftalık ücret olarak ödenmeye devam edilmiştir. Nihayetinde Dük çalışan başına yaklaşık 100 sterlinlik yıllık ödeneği gelir vergisi matrahından indirebilmiştir. Dük'ün çalışanlarıyla vergi avantajı sağlamak üzere bir sözleşme ilişkisi kurması o dönem ilk olsa da tek olmamıştır. Vergi idaresi Dük'ün bu stratejisini kabul etmeyerek, çalışanlara yapılan ödemelerin maaş olarak kabulünün gerektiğine ve vergi matrahından indirilemeyeceğine karar vermiştir. Vergi yargılamalarındaki aşamaların ardından söz konuşu uyuşmazlık Lordlar Kamarası tarafından görüşülmüştür. Lordlar Kamarası bu uyuşmazlıkta ödemelerin niteliği üzerinde durmuş ve mükellefin başvurduğu hukuki biçimin dikkate alınması gerektiği; kurulan sözleşme ilişkisinde Dük'ün ödeme yükümlülüğünün yıllık ödenek olarak belirlendiği; bu nedenle ödemelerin vergi matrahından indirilebileceğine hükmetmiştir. Lordlar Kamarası'nın kararındaki şu vurgu oldukça önemlidir:

> *Kişi, eğer yapabiliyorsa, işlemlerini, ilgili Kanunlar gereği ödenmesi gereken vergiden daha az olacak şekilde düzenleme hakkına sahiptir. Eğer işlemlerini bu sonucu sağlayacak şekilde tertip etmeyi başarırsa, vergi komiserleri ya da diğer vergi mükellefleri onun becerisini ne kadar takdir etmeseler de, daha yüksek vergi ödemeye zorlayamayacaktır.*

Westminster Dükü kararının Birleşik Krallık'ta 40 yılı aşkın bir sürece vergiden kaçınmayı konu alan uyuşmazlıklarda belirleyici olduğu dikkate alındığında tarihi bir öneme sahip olduğu kabul edilmektedir.[166]

[166] House of Lords, (1936), IRC and Duke of Westminster, Erişim için: https://vlex.co.uk/vid/commissioners-of-inland-revenue-793533845; Seiler, M., (2016),

Benzer tarihlerde iki farklı ülkenin Yüksek Mahkemeleri tarafından karara bağlanan uyuşmazlıklar, farklı hukuk anlayışlarının sonuçlarını yansıtmaları bakımından ideal örneklerdir. Almanya'da vergi idaresi ve yargısı formalist bir yaklaşım izleyip hukuki biçimden ziyade özü dikkate alırken, Birleşik Krallık'ta yargı anti-formalist bir anlayışla hukuki biçimin belirleyiciliğine önem atfetmiştir.

3.5.2. Vergisel Uzmanlık Hizmetinin Piyasalaşması

Vergisel uzmanlık hizmetlerinin piyasalaşması, vergiden kaçınma stratejilerinin tasarlanması ve formalizmin etkisini güçlendirmesi bakımından ele alınması gereken diğer bir konudur.

Mükellefler vergi kanunlarının karmaşık olması, bilgi eksiklikleri, yasaklanmış eylemleri gerçekleştirme endişeleri gibi birçok nedene bağlı olarak vergi aracılarından (t*ax intermediaries)*[167] hizmet almaktadırlar. Dolayısıyla vergi aracıları, mükelleflerin giderek daha karmaşık hale gelen vergi sistemlerini anlayabilmelerinde ve yükümlülüklerini yerine getirebilmelerinde önemli bir rol üstlenmektedirler. Ancak diğer yandan bu işlevin farklı bir boyutu olarak, mükellefleri vergi avantajı sağlayacak kaçınma stratejileri izlemeye yönlendirebilmekte ve teknik bilgi gerektiren vergiden

---

s. 41-43; Gökçay, Ş. E., (2018), s. 324-326; Likhovski, A., (2006), **Tax Law and Public Opinion: Explaining Irc V. Duke of Westminster**, içinde Studies in the History of Tax Law, Edt. John Tiley, Hart Publishing, s. 185-186.

[167] Vergi aracıları kavramı, bir çatı kavram olarak vergi danışmanları (*tax consultants*), vergi uzmanları (*tax professionals*), vergi yardımcıları (*tax practitioner*) hizmetlerini sunanları kapsamaktadır. Bkz.: Frecknall-Hughes, J. (2018b), **Ethical Issues in the Use of Tax Intermediaries**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, s. 406.

kaçınma stratejilerini tasarlamaktadırlar. Bu nedenle vergi aracıları, mükelleflerin tutum ve davranışları üzerine oldukça güçlü bir etkiye sahiptirler.[168] Hatta bu etki mükelleflerle sınırlı kalmamakta, bilhassa vergi hukuku uygulamaları üzerinde de hissedilmektedir. Öyle ki uygulamalarının standartlaşarak kabul görmesi ve emsal olarak önem kazanan vergi yargılamalarındaki etkilerine sıklıkla vurgu yapılmakta; vergiden kaçınma stratejilerini belirli çıkarların hizmetine dönüştüren sürecin tetikleyicisi olarak ifade edilmektedirler.[169]

Vergiden kaçınma stratejileri teknik bilginin ön planda olduğu bir alandır. Yapay işlemlerin oluşturulması veya agresif vergi planlamasında olduğu gibi farklı vergi sistemleri arasındaki uyuşmazlıkların belirlenmesi, vergilendirme alanına ilişkin özel bir uzmanlığı gerektirmektedir. Bu teknik ve uzmanlık gerektiren uygulamalar, vergi aracıları için yeni bir iş modelinin oluşmasına yol açmıştır. Bu iş modelinde vergi aracıları, "kullanıma hazır vergi ürünleri (*off-the-shelf tax product*)" veya "*tak-çalıştır*" (*plug and play*)" olarak adlandırılan ve vergi avantajı sağlayan stratejiler tasarlamakta, hedef müşteri grubuna göre bu 'ürünler' farklılaştırılabilmektedir. Vergi aracısının ücreti ise çoğunlukla hedeflenen vergi avantajının kazanımına bağlanmakta ve önceden belirlenen oran üzerinden nispi olarak hesaplanmaktadır. Bu sözleşmesel ilişkide, müşteri (mükellef) ise stratejinin gizliliğini taahhüt etmektedir. Öte yandan vergi aracıları sorumluluk muafiyetinin uygulanmasını talep ederek, mesleki sorumluluklarını sınırlandırmaya çalışmaktadır.[170]

---

[168] OECD, (2008), **Study into the Role of Tax Intermediaries**, Fourth OECD Forum on Tax Administration, s. 5.

[169] McBarnet, D., (1992), Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance and the Boundaries of Legality, **The journal of Human Justice**, s. 56-73.

[170] Finances Québec, (2009), **Aggressive Tax Planning**, Working Paper, s. 11-12.

Literatürde vergiden kaçınma stratejileri ve vergi aracıları arasındaki ilişkiyi ampirik olarak inceleyen birçok çalışma mevcuttur. Erard ABD'de gelir vergisi beyanname istatistiklerini incelemiş ve çalışmasında bazı önemli bulgulara ulaşmıştır. Buna göre vergi aracıları gerçekten de sundukları hizmetlerle mükelleflerin bilgi eksikliğini ve vergi hesaplamalarından kaynaklanan aksaklıkları azaltabilmektedir; ancak başta hukukçular ve mali müşavirler (*certified public accountants*) gibi vergi aracılarına başvurulması artan vergi uyumsuzluğuyla da yakından ilişkilendirilmektedir. Çalışmada mükelleflerinin uzmanlaşmış vergi aracılarından[171] hizmet alarak hazırlanmış vergi beyannameleri ile bu mükelleflerin herhangi bir danışmanlık hizmeti almadan, kendilerince hazırlanan beyannamelerini karşılaştırılmış ve sonuç olarak vergi aracıları tarafından hazırlanan beyannamelerin uyumsuzluğunun 4,5 kat daha fazla olduğuna ulaşılmıştır. Yani bir diğer deyişle, uzmanlaşmış vergi aracıları uygulamalarında daha agresif bir tutum izlemiştir. Bu tutum vergi politikası perspektifinden değerlendirildiğinde hem vergi adaleti hem de etkinlik açısından olumsuz sonuçlara yol açmıştır.[172] Bir diğer çalışmada McGuire vd. ABD'de şirketlerin vergiden kaçınma stratejilerini incelemiştir. Buna göre şirketlerin dış denetim firmalarından hizmet aldıklarını ve özellikle vergisel uzmanlığı bulunan dış denetim firmalarından destek alma politikası izleyen şirketlerin daha yüksek düzeyde vergiden kaçınma stratejileri izledikleri tespit edilmiştir. Bu şirketler daha düşük nakit efektif

[171] Erard çalışmasında avukatlar ve mali müşavirler tarafından sunulan vergi aracılık hizmetleri ile bu iki iş kolundan olmayan ve ücretsiz olarak sunulan vergi aracılık hizmetleri arasında ayrım yapmaktadır. Dolayısıyla uzmanlaşmış vergi aracıları ifadesi ilk kategoriye referans vermektedir.

[172] Erard, B., (1993), Taxation with Representation: An Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance, **Journal of Public Economics**, 52 (2), s. 163-197.

vergi oranı[173] ve tutarsızlar içeren mali kar-ticari kar farkı (*book-tax differences*) bildirebilmektedir.[174] Değinilmesi gereken bir diğer çalışmada ise Gallemore vd. bir vergi aracısı olarak bankaların rolüne odaklanmaktadır. Çalışmada bankaların, vergi aracısı pozisyonu üstlenmeye uygun kılan çeşitli özelliklere sahip oldukları ve bu durumun müşterilerine hizmet sunmak üzere vergiden kaçınma stratejilerinde uzmanlaşmaya yönelttiği belirtilmektedir. Buna göre bankalar müşterilerinin iş ilişkileri hakkında detaylıca bilgi sahibi olabilmekte, bu sayede vergiden kaçınmak için kullanılmayan fırsatları tespit edebilmekte ve stratejileri müşterilerinin koşullarına göre değiştirebilmektedirler. Ayrıca bankaların kapsamlı organizasyon yapıları, karmaşık işlemleri yapılandırma ve yürütme becerileri onları vergiden kaçınma stratejilerde ön plana çıkartmaktadır. Çalışma bulgularına göre bir firmanın vergi aracılığı hizmetlerinde uzmanlaşmış bir bankayla çalışmaya başlaması vergi avantajı kazanımlarını önemli ölçüde artmakta ve firmanın nakit efektif vergi oranı yüzde 0,75 ila 1,1 puan arasında değişen bir azalma ile ilişkilendirilmektedir. Çalışmada incelenen şirketler açısından ortalama gelire dayalı olarak hesaplama yapıldığında yılda yaklaşık 1,59 ila 2,34 milyon dolar arasında değişen vergi avantajı sağlanabilmektedir.[175]

---

[173] Nakit efektif vergi oranı, nakit olarak ödenen vergi tutarının vergi öncesi muhasebe kârına bölünmesi yöntemiyle hesaplanmaktadır. Oranın düşük olması, vergi öncesi muhasebe karını arttıran ancak vergilendirilebilir geliri arttırmayan unsurların bir göstergesidir.

[174] McGuire, S. T., Omer, T. C., Wang, D., (2012), Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference, **The Accounting Review**, 87 (3), s. 975-1003.

[175] Gallemore, J., Gipper, B., Maydew, E., (2019), Banks as Tax Planning Intermediaries, **Journal of Accounting Research**, 57(1), s. 169-209.

Vergi sistemlerini aşındıran bu tür stratejilerin vergi aracılarıyla kolaylaştırılması kamuoyunun da dikkatini çekmektedir. Öyle ki, vergi danışmanlarının kamusal yararı ya da sosyal refahı, ticarileşme ve müşteri savunuculuğu kaygısıyla büyük ölçüde terk ettiklerine yönelik eleştiriler sıkça dile getirilmektedir.[176] Ayrıca vurgulanması gerekir ki, vergi idaresinin denetim eksikliğinin olduğu ülkelerde vergi aracıları, kaçınma stratejileri sağlama konusunda daha agresif davranmakta ve bu ülkelerde mali sorunlar derinleşmektedir.

Bu sonuçları dikkate alan ülke idareleri, vergisel uzmanlık hizmetini kamu yararına sağlanan hizmet olarak kabul etmekte; bu kapsamda sağlanan hizmetleri belirli ilkeler ve esaslara dayalı bir çerçevede yürütmek amacıyla etik kurallar belirlemektedir.[177]

4. VERGİ PLANLAMASI

Vergi hukukunda stratejik vergi davranışı olarak ele alacağımız üçüncü kategori vergi planlaması veya verginin hafifletilmesidir. Öğretide vergiden kaçınmanın çoğunlukla "kabul edilemez", "izin verilemez", "suistimal edici" gibi pejoratif

[176] Shafer, W.E., Simmons, R. S., (2008), Social Responsibility, Machiavellianism and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Professionals, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 21 (5), s. 695-715.

[177] Türkiye'de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulunca yürütülen "*Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services"* projesi kapsamındaki değişikleri kabul etmiş ve bu doğrultuda "Vergi Planlaması ve İlgili Hizmetler Projesi Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Değişiklikler" Kararını 10/08/2025 tarih ve 32982 sayılı Resmî Gazete'de yayımlamıştır.

kavramlarla kullanıldığı belirtilmişti. Bunun aksine vergi planlaması ise "kabul edilebilir", "izin verilebilir", "meşru" terimleriyle birlikte kullanılmaktadır. Bu kavramsal tercihler vergi planlamasının mükellefler için açık olduğu ve potansiyel vergi yükümlülüklerini etkileyebilme imkânının sağlandığı; buna karşılık vergiden kaçınma işlemlerinin hukuk düzeni tarafından tanınmadığı ve dolayısıyla uygun önlemlerle mücadele edilmesi gerektiği önermesini öne çıkarmak üzere yapılmaktadır.[178]

"Vergide özgürlük ilkesi", mükelleflerin potansiyel vergi yükümlülüklerini, hukuka ve ekonomik gerçeklere uygun olarak en aza indirmeleri ve/veya bu yükün dışında kalmaları konusunda özgürlüklerini ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi planlaması, vergide özgürlük ilkesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.[179] Neredeyse tüm demokratik ülkelerde, bir kimsenin iş veya eylemlerinde mevcut yasaların öngördüğünden daha fazla vergi ödemesinin beklenemeyeceği görüşü vergi hukukunun ortak bir prensibi olarak yer almaktadır. En belirgin haliyle Almanya'da 1919 yılındaki Mitropa davasında, Birleşik Krallık'ta 1936 yılındaki Duke of Westminster davasında, 1935 yılında ABD'de Gregory v Helvering davasında, Fransa'da Conseil d'État (Fransız Danıştay'ı) çeşitli kararlarında[180] ve Türk vergi yargısı içtihatlarında benzer argümanlarla mükellefin vergi planlaması bir hak olarak kabul edilmektedir.

Genel olarak mükellefin vergi avantajı sağlamaya yönelik iki tür faaliyeti kabul edilebilir vergi planlaması çerçevesinde değerlendirilmektedir. İlki, kanun koyucunun mükelleflerin karşılaşmasını öngördüğü iktisadi sonuçlarla bağlantılıdır. Buna göre ödeme gücünü gösterdiği varsayılarak vergileme konusu yapılan olay ve olguların

[178] Orow, N. F., (1999), s. 17.

[179] Pürsünlerli Çakar, E., Saraçoğlu, F., (2014), s. 410,415-416.

[180] Finnerty, C., Merks, P., Petriccione, M., Russo, R., (2007), s. 49.

gerçekleştirilmediği hâller, vergi planlaması kapsamına dâhil edilir. Zira vergi borcunun doğumuna bağlanan ve vergiyi doğuran olay olarak ifade edilen durumla kanunda düzenlendiği şekilde ilişkiye girmeden vergi borcunun oluşması düşünülemez. Mükelleflerin çalışmak yerine boş zamanı tercih etmeleri ve böylece potansiyel gelirlerinden feragat etmeleri veya vergiye tabi belirli ürünleri tüketmeyerek potansiyel faydalarından vazgeçmeleri, tipik vergi planlaması örnekleri olarak kabul edilmektedir.[181] İkinci olarak, mükelleflerin karar alma mekanizmasını yönlendirmeyi hedefleyen hukuk normlarına dayanarak avantaj sağlamaları vergi planlaması dâhilinde kabul edilmektedir. Bu günümüz kamu mali sistemlerinde vergilendirmenin, kamu finansmanını sağlamanın ötesinde, sosyal ve ekonomik hayatı etkileyecek ve değiştirecek bir araç olarak kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Öyle ki vergi mevzuatının mali, sosyal ve ekonomik politika hedeflerinin bir bileşimi olduğu sıklıkla belirtilmektedir. Buradaki temel politika hedefleri kanun koyucunun bilinçli ve planlı bir biçimde düzenleme yapmaktan kaçınması; vergiye tâbi olması gereken vergi konusunun veya kişisinin kapsamdan çıkarılması; vergi matrahının hesaplanmasında gayrisafi toplamdan indirilecek unsurların belirlenmesi; vergi miktarının farklılaşmasını sağlayan vergi oranı indirimleri, vergi iadeleri veya vergi ertelemeleri yoluyla gerçekleşmektedir.[182] Vergisel ayrıcalıkların mükelleflerin karar alma mekanizmasını belirli şekillerde yönlendirmeyi amaçlaması, tarafsız bir şekilde gelir toplama amacından farklılaşmaktadır. Dolayısıyla vergi planlaması bilakis kanun koyucu tarafından amaçlanmaktadır.

---

[181] Erdem, M., Şenyüz, D., Tatlıoğlu, İ., (2015), **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayıncılık, 12. Baskı, s. 206.

[182] Saraç, Ö., (2010), Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri, **Maliye Dergisi**, Sayı 159, s. 265.

Öğretide ve uygulamada vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasındaki ayrımın nasıl belirleneceği en tartışmalı hususlardan birisidir. Vanistendael'e göre vergi planlaması, kanun koyucunun amaçladığı bir durumu veya hukuk normunun izin verdiği özgürlüğü kullanarak, gerçek bir fiili durumun (*factual situation*) oluşturulmasından ibarettir. Bu nedenle, fiili durumun vergisel sonuçları da kabul edilmektedir. Buna karşın vergiden kaçınma tipik olarak fiili değil ancak hukuki işlemlerden, yani mevcut fiili durumları daha az vergi doğuran hukuki biçimlerde oluşturmaktan ibarettir.[183] Benzer yönde bir açıklama olarak Brown ise vergiden kaçınmada vergi normunda öngörülemeyen vergi avantajı sağlanırken, vergi planlamasında öngörülmüş vergi avantajının sağlandığına dikkat çekmektedir. Bu bağlamda temel ayrım, vergi planlamasında vergi hukuku normlarının suistimal edilmemesidir.[184,185]

---

[183] Vanistendael, F., (1996), **Legal Framework for Taxation**, içinde Tax Law Design and Drafting, Edt. V. Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, s. 45.

[184] Brown, K. B., (2012), **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, içinde A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Edt. K. B. Brown, Springer, s. 1.

[185] Bu ayrım, vergi planlamasının pratiğe yansımasında da kabul edilmektedir. Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulunca hazırlanan *Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services* çalışmasında, vergi planlaması işlemlerinin ilgili ülkenin vergi mevzuatına uygun düşmesi gerekliliğine dikkat çekilmiş; vergi planlaması hizmetini sunanların mevzuatta güvenilir bir dayanak bulması durumunda öneride bulabileceği kararlaştırılmıştır. Bu süreçte işlemin vergi mevzuatına uygunluğunu belirlemek için: vergi mevzuatının amacını müzakere eden yasama işlemlerinin gözden geçirilmesi; mahkeme kararlarının, vergi idaresi kararlarının veya rehberlerinin gözden geçirilmesi; vergi idareleri tarafından itiraz

Her ne kadar sunulan bu açıklamalar kuramsal anlamda aydınlatıcı olsa da kabul edilebilirlik - kabul edilemezlik arasındaki ayrımın ihtiyari olduğuna ve bir ülkenin vergi kültürüne bağlı olarak değişkenlik göstereceğine dikkat çekilmelidir. Vergi normlarına, idari rehberliğe, vergi yargısı kararlarına, vergi mükelleflerinin tutumlarına, vergi aracıları ile vergi idarecilerinin uygulamalarına dayanarak belirli bir işlemin kabul edilip edilemeyeceğine dair bir görüşe ulaşmak mümkün olacaktır[186].

Devletlerin 20. yy.'dan itibaren şirketler üzerindeki vergi yükünü arttırmaya yönelik politikaları[187], vergi planlamasının ayrı bir disiplin olarak gelişim göstermesine katkı sağlamıştır. Zira verginin şirketlerin sermaye oluşumunu etkileyen, yatırım karlılığını belirleyen bir maliyet unsuru olarak ön plana çıkması, faaliyetlerin vergisel sonuçları bakımından değerlendirmesini gerektirmiştir. Bilhassa Almanya'da 1920'lerde "işletme vergiciliği (*Betriebswirtschaftliche Steuerlehre*[188])" adıyla oluşan ve tarihi gelişim içerisinde sistematize edilen bu dalın öncü nitelik gösterdiği kabul edilmektedir. Anglo-Sakson ülkelerinde ise işletme vergiciliği ifadesinin tam karşılığı

---

edilmemiş yerleşik uygulamaların incelenmesi; ilgili mevzuatın makul yorumuna ulaşmak için diğer uzmanlara danışılması; mümkün olduğu takdirde vergi idarelerine danışılması gibi gereklilikler bulunmaktadır. Bkz.: International Ethics Standards Board for Accountants, (2024), Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services, Final Pronouncement.

[186] Thuronyi, V., (2003), s. 152-153.

[187] Bu politika kısa vadede tutarlı bir şekilde ilerlemekte, dönemsel olarak ve uluslararası vergi rekabetinin de etkisiyle değişiklik göstermektedir.

[188] Tuncer Almanca ifadenin Türkçeye motamot bir aktarımda "işletme iktisadında vergicilik" olarak kullanılabileceğini belirtmektedir. Bkz.: Tuncer, S., (2008), İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına, **Yaklaşım Dergisi**, 181, s.9.

olmadığından bunun yerine vergi planlaması kavramı tercih edilmiş ve bu kullanım mali yazına zamanla yerleşmiştir.[189] İşletme vergiciliğinin (vergi planlamasının) özünde; işletme bakımından kârın maksimize edilmesi hedefinin vergi yönüyle uygulanması yer almaktadır.[190] Böylece bir şirket politikasıyla ulaşılmak istenen ticari amaç ve buna uygun hukuki durum değerlendirilmeye alınmakta; bu amaca ulaşmayı sağlayan seçenekler ve bunların her birinin vergisel sonuçları ayrı ayrı analiz edilmekte; kârın maksimize edilmesini sağlayan tüm alternatif politika seçenekleri getiri-götürü kıyaslamasına tabi tutulmaktadır.[191]

Devletlerin son dönemde gerek kamu maliyesindeki finansman sorunlarından kaynaklı olarak gerekse de toplumsal eleştirileri dikkate alarak vergisel işlemlerin kabul edilebilirlik sınırlarını daralttığına, bunun neticesinde vergi planlamasından ayrı olarak agresif vergi planlaması olgusunun ortaya çıktığına değinmiştik. Gerçekten de agresif vergi planlaması mevcut anlamıyla mücadele edilmesi gereken bir strateji olarak giderek vergiden kaçınma anlamına evrilmektedir.[192] Bu gelişmenin, ilerleyen dönemlerde vergi planlamasının hukuki uygunluğunun/meşruluğunun daha çok sorgulanmasına yol açacağı düşünülmektedir.

---

[189] Tuncer, S., (2008), s. 9

[190] Şanver, S., (1968), İşletme Vergiciliği, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Seri 17, s. 61-64.

[191] Akkaya, M., (2021), s. 24-25.

[192] Bu gerekçeyle çalışmada agresif vergi planlaması, vergiden kaçınma başlığı altında incelenmiştir. Detaylı açıklamalar için bkz.: "3.4. Vergiden Kaçınmanın Uluslararasılaşması: Agresif Vergi Planlaması" bölümü.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİDEN KAÇINMANIN ÖNLENMESİNDE SEÇENEKLER

1. ULUSLARARASI GİRİŞİMLER

1.1. Uluslararası Girişimlerin Etkisi

Küreselleşme, dijitalleşme ve finansallaşma süreçlerinin etkisiyle ulusal sınırları zorlayan değişimler, uluslararası kurumsal otoritelerin meşruiyet zemininin güçlenmesine ve geçen süre zarfında önem kazanmalarına olanak sağlamıştır. Bilhassa vergilendirme politikalarında ulusal hakimiyet anlayışına dayalı geleneksel yaklaşımdaki açmazlar ve kısıtlamalar göz önüne alındığında, daha karmaşık ve dinamik hale gelen bu alanda işbirliğinin sağlanması ve uyumun tesis edilmesi gerekliliği oluşmuştur. Bu süreçte G20, AB Komisyonu, OECD gibi uluslararası kurumsal aktörler ön plana çıkmakta ve bağlayıcı olmayan, tavsiye niteliğinde standartlar ve ilkeler belirlemektedirler. Ancak ülkeler açısından uluslararası gelişmelerden ayrışmak mümkün olmamakta ve böylece bu standart ve ilkeler ya bir uluslararası antlaşma aracılığıyla ya da kendiliğinden iç hukuka aktartılmak suretiyle benimsenmekte ve nihayetinde bağlayıcı hale gelmektedir.[193]

Uluslararası girişimlerin vergiden kaçınmayla mücadelede yeni ve belirleyici fonksiyonlar ifa etmesi, bu girişimlere öncelik verilmesini gerektirmektedir. Ancak bölümün kapsamı ve içeriği bakımından iki husus özellikle vurgulanmalıdır. Birincisi, bu bölümde uluslararası girişimlerin bir kroniğinin sunulması amaçlanmamakta; geçmiş çalışmaların birikimi mahiyetinde olan ve öğretide dönüm noktası olarak kabul edilen

[193] Özdiler Küçük, E.; Küçük, E., (2017a), Küresel Vergi Yönetimi: Yeni Ortak Hukuka Doğru, **Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 5(5), s. 40-42; Carrero, J. M. C., Seara, A. Q., (2016), s. 223-226.

girişimler değerlendirilmektedir. İkinci ise bu girişimlerin iç hukuka yansımaları sebebiyle bir kısmının içeriğine ve detaylarına ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

1.2. OECD Bünyesinde Önemli Girişimler

1.2.1. Matrah Aşındırma ve Kâr Aktarımı Eylem Planı (BEPS 1.0)

1.2.1.1. Genel Çerçeve

BEPS, G20 ülkelerinin çağrısı üzerine OECD tarafından hazırlanan; çok uluslu şirketlerin matrah aşındırma ve kâr aktarımı stratejilerinden kaynaklanan sorunları konu alan ve mücadele etmek üzere somut tedbirlerin geliştirildiği projedir. OECD'nin açıklamalarına göre matrah aşındırma ve kâr aktarımı ifadesi çokuluslu şirketlerin kazancını yapay yollarla vergilendirmenin olmadığı veya görece düşük olduğu ülkelere kaydırdığı, vergi sistemlerindeki boşluklar ve uyumsuzlukların kötüye kullanıldığı stratejilere gönderme yapmaktadır.[194] Bu stratejiler devletlerin ciddi gelir kayıplarına uğramasına, ulusal ve uluslararası vergi kurallarının işlevsiz hale gelmesine ve verginin sadece belli mükelleflerce ödendiği algısına yol açmaktadır.[195] Dolayısıyla BEPS uluslararası vergi rejimiyle birlikte vergi sistemlerine olan güvenin yeniden tesis edilmesi, şirketler arasındaki mücadele alanının adil bir alana taşınması ve hükümetlere

[194] Yaltı, B., (2018), **BEPS'in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukukun İçinde mi, Ötesinde mi?**, içinde Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Edt. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın, 1. Baskı, s. 175.

[195] OECD, (2013/February), **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, s. 13.

vergi politikalarını yürütmelerinde etkili araçların sağlanması üzerine temellenmektedir.[196]

OECD'nin vergi gelirlerindeki kayıpları önlemeye yönelik girişimleri yeni değildir. 1996 yılında OECD Bakanlar Konseyi toplantısında başlatılan ve 1998 yılında yayımlanan bildiride, zarar verici vergi uygulamalarıyla mücadele etmek üzere "Yeni Küresel Sorun: Zarar Verici Vergi Rekabeti" raporu kabul edilmiştir. Bu raporda sıfır oranlı veya düşük oranlı vergi uygulamalarının olduğu vergi cenneti ülkeler ile mobilitesi yüksek faaliyetleri (çoğunlukla finans ve diğer hizmet faaliyetleri) çekmek üzere tercihli vergi rejimi ülkeler odağa alınmış; bunların diğer ülkelerin vergi gelirleri aleyhine zarar verici vergi rekabetine yol açtıkları belirtilmiştir.[197] Raporda halihazırda yürürlükte olan tedbirlerin güçlendirilmesi ve uluslararası düzeyde koordineli olarak yeni tedbirlerin geliştirilmesi üzerine bir dizi tavsiye kararı kabul edilmiştir. Bununla birlikte konuyla ilgili bir Forumun oluşturulması da kararlaştırılmıştır. Forum ilerleyen süreçte birçok ilerleme raporu yayımlayarak sürecin gelişimi hakkında kamuoyuna bilgi sağlamıştır.[198] Genel hatlarıyla buradaki gelişim süreci uzlaşıya dayalı ve bilgi değişimi

---

[196] BEPS'i bu amaçları sağlamaktan uzak bulan ve eleştiren görüşler de vardır. Brauner BEPS'i devletlerin kamuoyu nezdindeki memnuniyetsizliği gidermeyi hedeflediği ancak çıkar buluşmasından öteye geçmeyen bir proje olarak tanımlar. Bkz. Brauner, Y., (2018), **Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS Nedir?**, içinde Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Edt. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın, 1. Baskı, s. 1-2.

[197] OECD, (1998), **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, OECD Publishing, s. 20.

[198] Öz, S. N., (2005), **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1. Baskı, s. 94-95.

ağırlıklı gerçekleşmiştir. OECD'nin 2000 yılında Vergisel Amaçlarla Bankalardan Bilgi Alınması Olanaklarının Arttırılması Raporu, 2022 yılında Vergilendirme Alanında Bilgi Değişim Anlaşması Modeli, 2009 yılında Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Global Formu ile banka sırlarının kaldırılması, mevcut vergi anlaşmalarının bilgi paylaşımını sağlayacak şekilde revize edilmesi, otomatik bilgi değişiminin başlatılması gibi standartlar getirdiği görülmektedir.[199] Buna karşılık BEPS, daha önceki girişimlere benzer şekilde vergi gelirlerindeki aşınmayı konu almakta ancak hedef birimi değişerek çokuluslu şirketlerin vergiden kaçınmaya yönelik stratejik vergi davranışlarına yönelmektedir.

OECD'ye göre ulusal vergi sistemlerinin etkileşimi, kişi ve şirketlerin vergilendirilmesi yetkisinin örtüşmesine yol açmakta ve böylece mükerrer vergilendirme (*double taxation*) sorunu ortaya çıkmaktadır. Ülkeler ticari yapıdaki bozulmaları ve sürdürülebilir ekonomik büyümenin önündeki engelleri en aza indirmek amacıyla 1920'li yıllardan itibaren mükerrer vergilendirmeyi önlemeye yönelik tedbirler almaya başlamıştır. Ancak mevcut tedbirlerin gerek yetersiz kalması gerekse de eşgüdümlü olmaması neticesinde mükellefler bunları vergi dışı kalmak (*non-taxation*) ya da olması gerekenden daha düşük oranlarda vergilendirilmek için bir araç olarak kullanmıştır. Bununla birlikte OECD aksiyon alınması gereken bir diğer alan olarak dijital ekonomiye vurgu yapmakta ve dijital iş modellerinin matrah aşındırma ve kâr aktarımını kolaylaştırdığına dikkat çekmektedir.[200]

BEPS projesi kapsamındaki süreç 3 temel aşamadan oluşmaktadır. İlk aşamada, mücadele edilmesi gereken alanların tespit edilmesi ve eylem bazında hazırlanan raporlardaki çözüm önerilerinin ortaya konması hedeflenmiştir. Bu aşamada OECD'ye

[199] Yaltı, B., (2018), s. 180-185

[200] OECD, (2013/July), **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, s. 9-10.

göre matrah aşındırma ve kâr aktarımına imkân sağlayan başlıca sorunlu alanlar şöyle belirlenmiştir: (i)hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri ve arbitraj dâhil olmak üzere, varlık ve enstrümanların tanımlanmasındaki/nitelendirilmesindeki uyumsuzluklar; (ii) dijital mal ve hizmetler alanında vergilendirme yetkisine ilişkin sorunlar; (iii) ilişkili kuruluşların borç finansmanı, sigorta ve indirilebilir giderler gibi grup içi finansal düzenlemelerinin vergilendirilmesi; (iv) risklerin ve maddi olmayan varlıkların yer değiştirmesine, varlıkların mülkiyetinin tüzel gruplar arasında yapay olarak dağıtılmasına olanak tanıyan transfer fiyatlandırması işlemleri; (v) vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural, kontrol edilen kurum kazançları, örtülü sermaye kuralları ve vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması gibi kaçınma karşıtı tedbirlerin etkinliği; (vi) son olarak tercihli vergi rejimlerinin mevcudiyetidir.[201] İkinci aşamada belirlenen tedbirlerin ülkelerce uygulanması hedeflenirken; üçüncü aşamada ise koordineli ilerlemeyi temin etmek üzere gözetim ve denetim öngörülmektedir.[202]

Bu kapsamda mücadele önlemleri için 3 ana başlık ve 15 ayrı eylemden oluşan Eylem Planı Temmuz 2013'te yayımlanmış; Eylül 2013'te Saint-Petersburg'da düzenlenen G20 zirvesinde uygun bulunmuş; 2 Ekim 2015'te Antalya'da düzenlenen zirvede ise ülkeler, BEPS Nihai Raporu'nda yer alan önlemleri uygulamaya koymak için taahhütte bulunmuşlardır. Eylem Planı sırasıyla şu eylemleri içermektedir: Eylem 1 - Dijital Ekonomiye Yönelik Vergisel Zorlukların Belirlenmesi; Eylem 2 – Hibrit Uyumsuzluklarının Etkilerinin Giderilmesi; Eylem 3 – Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Güçlendirilmesi; Eylem 4 - Faiz İndirimleri ve Diğer Mali Ödemeler

[201] OECD, (2013/February), s. 47-48.

[202] Erdem, T., (2018), **Türk Bakış Açısıyla BEPS: Türkiye'nin Geldiği Yer Nedir?**, içinde Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Edt. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın, 1. Baskı, s. 76-77.

Yoluyla Matrah Erozyonunun Sınırlandırılması; Eylem 5 – Şeffaflığı ve Ekonomik Özü Gözeterek Zararlı Vergi Uygulamalarıyla Daha Etkin Mücadele Edilmesi; Eylem 6 – Antlaşma Hükümlerinin Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi; Eylem 7 – Daimi İşyeri Statüsünden Yapay Yollarla Kaçınılmasının Önlenmesi; Eylem 8,9 ve 10 – Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Yaratılan Değerle Uyumlu Olmasının Sağlanması; Eylem 11 – BEPS'in Etkilerinin Ölçülmesi ve Önlemlerin Sonuçlarının İzlenmesi; Eylem 12 - Agresif Vergi Planlaması İşlemlerinin Bildirilmesi İçin Zorunluluk Getirilmesi; Eylem 13 – Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonunun Gözden Geçirilmesi; Eylem 14 - Uyuşmazlık Çözüm Mekanizmalarının Etkinleştirilmesi; Eylem 15 – İki Taraflı Antlaşmaları Uyarlamak İçin Çok Taraflı Enstrümanın Geliştirilmesidir.[203]

Ülkelerin bu eylemleri uygulamaya koymak için değişiklikler yapacağı alanlar ise şunlardır: ulusal mevzuatlarında yeni kuralların ihdas edilmesi ve mevcut kurallarda düzenlemeler yapılması; çok taraflı enstrüman aracılığıyla çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarında değişikliklere gidilmesi ve transfer fiyatlandırması rehberinde güncellemelerdir.

1.2.1.2. Anlaşma Hükümlerinin Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi Kapsamında Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural: Başlıca Amaç Testi

BEPS Eylem Planında yer bulan başlıca amaç testi (*principal purposes test)*, uluslararası vergi hukuku alanında vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural

[203] OECD, (2016a), **BEPS Project Explanatory Statement 2015 Final Reports**, OECD Publishing, s. 13-18.

olarak kabul edilmekte[204] ve ülkelerin iç hukukunda yer alan benzer kuralların temel tartışma alanlarıyla örtüşmektedir. Bu nedenle başlıca amaç testinin bir değerlendirilmesinin yapılması gerekmektedir.

Devletler uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi doğrultusunda iç hukuklarında çözümler üretmekle birlikte, bu tek taraflı önlemlerin yetersiz kaldığı görülebilmektedir. Bu nedenle daha etkili bir araç olarak ikili veya çok taraflı olarak gerçekleştirilen ve devletlerin kendi yetkilerini sınırlandırdıkları vergi anlaşmalarına başvurulmaktadır. Vergi anlaşmaları taraf devletlerin mukimi olan vergi mükelleflerini kapsama almakta ve böylece anlaşmanın yetki sınırlayıcı hükümlerinden, yani anlaşma avantajlarından sadece mukim olan vergi mükellefleri yararlanabilmektedir.[205]

BEPS Eylem Planı 6 vergi anlaşmalarını konu almakta ve mükelleflerin bu anlaşmaları kötüye kullanmasını önlenmeyi amaçlamaktadır. Şöyle ki; (i) anlaşmanın tarafı olmayan üçüncü devlet mukiminin, normalde kapsamına girmediği ve bu halde doğrudan faydalanma hakkı olmamasına rağmen anlaşma hükümlerinden avantaj sağladığı anlaşma alışverişi (*taret shopping*) işlemlerinden ve (ii) taraf devlet mukiminin anlaşma hükümlerini öne sürerek iç hukuk hükümlerini dolanma

[204] Yaltı, B., (2021), **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi - Çok Taraflı BEPS Anlaşmasında Başlıca Amaç Testi**, içinde Çok Taraflı Sözleşme ve Türk-Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasına Muhtemel Etkileri, Edt. Leyla Ateş ve Joachim Englisch, On İki Levha Yayıncılık, s. 70; Danon, R. J., (2023), **The Principal Purpose Test Under Tax Treaty Law**, içinde The Oxford Handbook of International Tax Law, Edt. Florian Haase ve Georg Kofler, Oxford University Press, s. 392.

[205] Yaltı, B., (2014), s. 458.

işlemlerinden kaynaklı olarak vergi anlaşmaları kötüye kullanılmaktadır.[206] Özellikle çokuluslu şirketlerin, yapay olarak oluşturdukları şirketleri (posta kutusu şirket, tabela şirket vb.) kullanarak anlaşmaya taraf olan bir devletin mukimi görünmek ve böylece lehe olan anlaşma hükümlerinin uygulanmasını sağlama girişimleri BEPS konusundaki endişelerin en önemli dayanaklarından biri olarak ifade edilmektedir.[207]

BEPS Eylem Planı 6 öncelikli olarak vergi anlaşması imzalayan devletlerin, anlaşma hükümlerine asgari bir standardı dâhil etmelerini öngörmektedir. Buna göre ülkelerin vergi anlaşmalarının başlangıç kısımlarına, anlaşma amacının "vergi kaçırma veya kaçınma yoluyla vergilendirmeme ya da daha az vergilendirme imkânları yaratmaksızın çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması" olduğuna dair açık bir ifadeyi dercetmesi gerekmektedir.[208] Eylem Planı'nın ikinci önerisi ise bu asgari standartla birlikte anlaşma hükümlerinde uygulanmak üzere ya bir "başlıca amaç testi" ya da basit veya detaylı bir "menfaatlerin sınırlandırılması kuralı (*limitation-on-benefits rule*)" seçeneğine yer verilmesidir. Bu alternatifler aynı zamanda BEPS Eylem Planı 15'te vergi anlaşmalarıyla ilgili tedbirlerin uygulanmasına dair çok taraflı anlaşmada da asgari standartlar olarak yer almakta ve Çok Taraflı Anlaşmanın 7(1) maddesi başlıca amaç testini düzenlemektedir.[209]

Başlıca amaç testi niteliği itibariyle vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural olması nedeniyle önemlidir. Nitekim vergi anlaşmasında yer verilecek başlıca amaç testiyle birlikte ilgili bütün olgular ve koşullar dikkate alındığında, vergi

---

[206] OECD, (2015a), **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report**, OECD Publishing, s. 17.

[207] Ibid, s. 9.

[208] OECD (2015b), s. 19.

[209] Yaltı, B., (2021), s. 69-70.

idaresinin herhangi bir işlemin veya tertibin başlıca amaçlarından birisinin vergi anlaşmasından kaynaklanan avantajı sağlamak olduğu sonucuna ulaşmasının makul (*reasonable*) olması halinde, bu avantajın sağlanmasının söz konusu anlaşmanın amaç ve hedefiyle uyumlu olması aranmakta; aksi halde, sağlanan anlaşma avantajı kabul edilmemektedir.[210]

Chand başlıca amaç testinin birbiriyle bağlantılı üç unsuru içerdiğine dikkat çekmektedir: (i) anlaşmadan kaynaklı vergi avantajının sağlanması; (ii) mükellefin gerçekleştirdiği işlemin başlıca amaçlarından birisinin vergi avantajını olması ve ülke vergi idarelerinin bu amacın var olduğuna ulaşmasının makul olması; (iii) ve son olarak mükellefin vergi anlaşmasının ilgili hükümlerinin amaç ve hedeflerine aykırı hareket etmesidir.[211] Burada bilhassa başlıca amacın belirlenebilmesi için söz konusu işlemi gerçekleştiren veya buna taraf olan tüm kişilerin amaç ve hedeflerinin objektif bir analizinin yapılması gerekmekte ancak amacın kesin olarak kanıtlanması gerekli olmadığından, bu sonuca ulaşmada makul olma kriteri vurgulanmak suretiyle idarenin basitçe varsayımda/tahmin üzerine değil, tüm olgu ve koşulları dikkate alarak ve olayların farklı yorumlanma ihtimalini göz ardı etmeyerek değerlendirmesi

[210] OECD, (2016b), **Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profıt Shifting**, OECD Publishing, s. 23.

[211] Chand, C., (2018), The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis, **Intertax**, 46 (1), s. 20-27.

gerekmektedir.[212] Şüphesiz bu değerlendirmede vergi avantajı sağlamak dışında ekonomik ve ticari gerekçelerin varlığının önem arz ettiği ayrıca belirtilmelidir.

Öğretideki çeşitli görüşlerde başlıca amaç testinde yer verilen makul olma gibi belirsiz ifadelerin ve idarelere geniş takdir yetkisi sağlanmasının vergide yasallık ve hukuk devleti ilkelerine aykırılık teşkil ettiği eleştirileri yöneltilmektedir.[213] Bununla birlikte diğer kimi görüşlerde eleştiriler kabul edilmekte ancak bu testin tamamen öngörülemez sonuçlara yol açacağı endişesiyle "içinin boşaltılmaması" gerektiği vurgulanmaktadır[214]; yine diğer kimi görüşlerde ise içtihat hukukunun gelişimine uygun olduğu ve bu nedenle sorunsuz uygulanabileceği aktarılmaktadır.[215]

1.2.2. İki Sütunlu Eylem Planı (BEPS 2.0)

1.2.2.1. Genel Çerçeve

2015 yılında BEPS'e yönelik nihai raporların yayımlanmasının ardından küresel vergi koordinasyonunu sağlamak, özellikle Eylem Paketi'nin uygulanmasını izlemek ve değerlendirmek üzere "BEPS Kapsayıcı Çerçeve" ya da kısaca "Kapsayıcı Çerçeve" ismiyle hükümetlerarası iş birliğini sağlayacak bir yapı tesis edilmiştir. Kapsayıcı Çerçevenin çalışmaları mevcut eylem planlarına sunduğu katkılarla birlikte "BEPS 2.0"

---

[212] Weber, D., (2017), The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law, **Erasmus Law Review**, 10 (1), s. 49-50.

[213] Bkz.: Yaltı, B., (2021), s. 81-83.

[214] Danon, R. J., (2023), s. 416.

[215] Weber, D., (2017), s. 59. Weber'in değerlendirmesi AB Hukuku ve ABAD içtihatlarına dayanmaktadır.

olarak anılmaktadır.[216] OECD'ye göre önceki eylem planlarının çok uluslu şirketlerin stratejik vergi davranışları üzerinde önemli etkileri olmuş ancak politika yapıcılar dijital ekonomide sınır ötesi faaliyetlerden elde edilen gelir üzerindeki dolaysız vergi haklarının paylaşımında çözümsüz kalmış ve Kapsayıcı Çerçeve'nin BEPS 2.0'a yönelik girişimlerine ihtiyaç hasıl olmuştur.[217]

Kapsayıcı Çerçeve Ekim 2021 tarihinde "Ekonominin Dijitalleşmesinden Kaynaklanan Vergi Sorunlarının Giderilmesine Yönelik İki Sütunlu Çözüm Beyanı[218]"nda uzlaşıya varmıştır. Bildiri ifadesinden de anlaşıldığı üzere, ülkelere iki politika önerisinde bulunulmuş; bunlar vergi sistemini ayakta tutmaya yarayan mimari bir göndermeyle "sütunlar (*pillars*)" olarak adlandırılmıştır.[219] Sütun 1 (*Pillar One*), şirket kazançlarının vergilendirme hakkının yalnızca fiziksel mevcudiyete bağlı olarak sınırlandırılmamasını sağlamak üzere yeni bağlantı ve kazanç tahsis kurallarına odaklanmış; bu bağlamda, şirketlerin ülkelere uzaktan yönelerek aktif ve sürekli katılımının söz konusu olduğu durumlarda, vergilendirme haklarının genişletilmesini önermiştir. Sütun 2 (*Pillar Two*) ise şirketlerin kâr kaydırma faaliyetleri nedeniyle devam eden endişelere karşı ülkelerin vergi tabanlarını korumak üzere GloBE Kuralı (*The Global Anti-Base Erosion Proposal* ya da *Küresel Matrah Aşındırmayı Önleme*

---

[216] Avi-Yonah, R., (2023), International Taxation, Globalization, and the Economic Digital Divide, **Journal of International Economic Law**, 26 (1), s. 106.

[217] OECD, (2019a), **Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note**, OECD Publishing, s. 1.

[218] OECD, (2021), **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**, OECD Publishing, s.1-8.

[219] Elliffe, C., (2023), **Taxing the Digital Economy - Theory, Policy and Practice**, Cambridge University Press, s. 167.

Kuralı) olarak adlandırılan asgari oranlı bir küresel kurumlar vergisi önermiştir. Böylece belirli gelir eşiğini aşan ve küresel asgari oranın altında kurumlar vergisi mükellefi olan şirketlerin yetki alanı ülkesi tarafından "tekrar vergilendirilmesi (*tax back*)" hedeflenmiştir.[220]

OECD BEPS 1.0 kapsamındaki Eylem Planlarıyla vergiden kaçınmaya yönelik mücadele girişimlerini daha hedef odaklı belirleyip, çoğunlukla tespit edilmiş/öngörülmüş kaçınma alanlarına yönelmiştir. BEPS 2.0 kapsamında ise herhangi bir özel kaçınma stratejisini hedef almaksızın çok daha geniş bir yaklaşım izlenmiştir. Bu nedenle önceki kuralların mikro hedefli olduğu, yeni kuralların ise makro hedefli olduğu belirtilmektedir. [221] Nitekim küresel asgari kurumlar vergisi önerisinin 'genellik' boyutuyla, farklı yönleri olduğuna dair mutlak bir şerh düşerek, vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural niteliğinde olduğu varsayılabilmektedir. Bu görüşe paralel olarak Azam, OECD'nin henüz Sütun 2'yi ilan etmesinden önce, ABD vergi sistemi için "Asgari Küresel Efektif Kurumlar Vergisi Oranı (*Minimum Global Effective Corporate Tax Rate*)" önerisini dile getirmiş ve bunun uluslararası vergiden kaçınma stratejileriyle mücadelede bir genel kural işlevi göreceğini savunmuştur.[222]

---

[220] OECD, (2019b), **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**, OECD Publishing, s. 6, 11, 25-26.

[221] Bunn D., Cole, A., Mengden, A., (2023), Anti-Avoidance Policies in a Pillar Two World, **Tax Foundation Report**, s. 2.

[222] Azam, R., (2017), Global Effective Corporate Tax Rate as General Anti-Avoidance Rule, **Columbia Journal of Tax Law**, 8(5), s. 6-55. Asgari kurumlar vergisini vergiden kaçınmayı hedefleyen bir politika önlemi olmaktan ziyade geniş kapsamda daha az vergi ödeme girişimlerinin önlenmesi olarak değerlendirmek yerinde olacaktır.

1.2.2.2. Küresel Asgari Kurumlar Vergisi

Sütun 2 kapsamındaki küresel asgari kurumlar vergisi, çok uluslu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde elde ettikleri gelir üzerinden asgari oranda kurumlar vergisi ödemelerini sağlamak üzere tasarlanmıştır. Buna göre önceki dört hesap döneminin en az iki döneminde konsolide grup cirosu 750 Milyon Euro veya daha fazla olan çok uluslu şirketlerin %15 oranında efektif kurumlar vergisi yüküne tabi tutulması hedeflenmektedir.[223]

Küresel asgari kurumlar vergisinin uygulanmasında üç kuraldan oluşan bir sistem öngörülmüştür[224]:

i. "Gelire Dâhil Etme Kuralı (*Income Inclusion Rule – IIR)"* kapsamında, ana şirketin herhangi bir iştiraki bakımından daha düşük vergilendirilmesi durumunda, ana şirket bünyesinde tamamlayıcı bir vergi yükümlülüğü getirilmektedir. Bir başka deyişle, asgari efektif oranın altında vergilendirilen bağlı ortakların kazancı, ana şirket düzeyinde matraha dâhil edilmekte ve ana şirketin mukimi olduğu ülkenin vergi idaresince tahsil edilebilmektedir. Böylece ana şirketin tüm yetki alanlarında asgari efektif vergiye tabi olması sağlanmaktadır. Ancak bu kuralda, ülkelerin vergi teşvikleri sağlama politikalarını korumak üzere birtakım istisnalar da tanınmaktadır.

---

[223] OECD, (2021), s. 3-4.

[224] Ibid. s. 3; Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2022), **Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Raporu**, Vergi Konseyi Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu, s. 20-22; Kara, M. C., Öz, E., (2024), Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi'nde Gelinen Aşama ve Kazanımlar, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 25(3), s. 473-474.

ii. "Yetersiz Vergilendirilmiş Ödeme Kuralı (*Undertaxed Payment Rule*)" kapsamında, Gelire Dâhil Etme Kuralına göre ana şirketin mukimi olduğu ülkenin asgari efektif vergi uygulamadığı veya kısmen uyguladığı hallerde, bağlı ortakların mukim olduğu ülkelerde tamamlayıcı bir vergi yükümlülüğü getirmektedir. Bu durumda ek vergilendirme hakkı kaynak ülkeye geçmektedir. Dolayısıyla bu kural, ikincil bir kural olarak uygulanmakta ve ilk kuralı destekleme işlevi görmektedir.

iii. "Vergiye Tabi Olma Kuralı (*Subject to tax Tax Rule*)" ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını kapsam dâhiline almakta ve böylece grup içi ödemeleri sınırlandırmayı hedeflemektedir. Buna göre vergi anlaşması hükümlerince kısmen veya tamamen istisna tutulan faiz, gayri maddi hak bedelleri gibi belirli ödemeler üzerinde ilave bir stopaj uygulanması gerekmektedir. Burada söz konusu ödemelerin kaynağı olan ülkenin, vergi anlaşmasındaki avantajları uygulamayarak asgari efektif vergi oranını (ki kuralda öngörülen oran %9'dur) tamamlaması sağlanmaktadır. Bu kuralın uygulanmasını kolaylaştırmak üzere, çok taraflı enstrümanda yer verilmesi ve böylece çok sayıda ikili müzakereye gerek kalmaksızın kuralın uygulamaya koyulması hedeflenmektedir.

Küresel asgari kurumlar vergisi önerisinde bu kurallara ilaveten "Nitelikli Yurtiçi Tamamlayıcı Vergi Kuralı (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax Rule*)" kapsamında ülkelerin iç hukuk sistemlerinde ikinci sütun ile uyumlu tamamlayıcı bir vergi uygulayabilmesi değerlendirilmektedir. Buradaki amaç doğrultusunda ek vergi, çok uluslu işletme grubunun efektif yurtiçi kurumlar vergisi yükümlülüğünü yükseltmekte ve asgari verginin kaynak ülkede kalması sağlanmaktadır.

Kapsayıcı Çerçeve, küresel asgari kurumlar vergisinin uygulama aşamalarını Tablo 2'deki gibi sıralamaktadır:

Tablo 2. Küresel Asgari Kurumlar Vergisinin Uygulanması[225]

Aşama 1:	Kapsam Dâhilindeki Kuruluşların (*Constituent Entities*) Belirlenmesi - Buna göre vergi kapsamına dâhil olacak çok uluslu şirket grubunun ve grup içindeki kuruluşların bulunduğu ülkenin tespiti
Aşama 2:	GloBE Geliri - Her bir kuruluşun gelirinin belirlenmesi
Aşama 3:	Kapsam Dâhilindeki Vergiler - Kuruluşların kazancına tahakkuk edecek vergilerin belirlenmesi
Aşama 4:	Efektif Vergi Oranı ve Tamamlayıcı/Ek Vergi - Aynı yetki alanında bulunan tüm işletmelerin efektif vergi oranının hesaplanması ve tamamlayıcı/ek verginin tespit edilmesi
Aşama 5:	Gelire Dâhil Etme Kuralı ve Yetersiz Vergilendirilmiş Ödeme Kuralı - Mutabık kalınan kurallar kapsamında tamamlayıcı/ek verginin uygulanması

Ülkeler mali egemenlik hakları doğrultusunda küresel asgari kurumlar vergisini uygulama zorunluluğu altında olmamakla birlikte, Türkiye'nin de aralarında olduğu 140'tan fazla ülke bu vergiye uyum sağlayacağını beyan etmiştir.

Küresel asgari kurumlar vergisinde belirlenen asgari vergi oranının G20 ülkelerinin kurumlar vergisi ortalamasından düşük kalması ve önerilen sistemdeki istisnalar-muafiyetler nedeniyle verginin etkinliği tartışma konusu olmuştur. Bu eleştirilere rağmen nihayetinde uluslararası vergilendirmede devrim niteliğinde bir girişim olarak kabul edilmekte ve katılımcı ülkeler açısından önemli bir gelir artışı sağlayacağı, vergi rekabetini kısmen durduracağı ve matrah aşındırma stratejilerini önemli düzeyde sınırlandıracağı beklenmektedir.[226]

[225] OECD, (2021), **The Pillar Two Rules in a Nutshell**, s. 5.

[226] Avi-Yonah, R., Kim, Y.R., (2022), Tax Harmony: The Promise and Pitfalls of the Global Minimum Tax, **Michigan Journal of International Law**, 43 (3), s. 505-556.

1.3. Avrupa Birliği Bünyesinde Önemli Girişimler

1.3.1. Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiye Kararı

AB'nin kuruluşundan bu yana vergilendirme konusu önemli bir yere sahip olmuş ve vergilendirme kuralları öncelikle Birlik kapsamında iç pazarın işleyişini tesis etme üzerine odaklanmıştır. Sermaye, mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı; işletmeler arasında eşit rekabet; tüketiciler, çalışanlar ve işletmeler için eşit vergisel muamele hedefleri doğrultusunda vergi sistemlerinin yakınlaştırılması ve mümkün mertebe ortak vergi politikasının oluşturulması benimsenmiştir. Bu kapsamda ayrımcı vergilendirme, çifte vergilendirme, vergi iadesiyle ilgili zorlukların giderilmesine odaklanılmaktadır. Son 15-20 yıllık dönemde ise vergilendirme politikalarının, uluslararası politika tedbirleri ve daha güçlü koordinasyon dâhil olmak üzere vergiden kaçınmayla mücadeleye ve adil vergi rekabetinin sağlanmasına kaydığı belirtilmektedir.[227]

AB Komisyonu, vergiden kaçınmanın üye devletlerin gelirlerini aşındırdığına dikkat çekmekte ve ulusal tedbirlerin yeterince etkili olamadığını vurgulamaktadır. Bu nedenle Komisyon, Birlik kapsamında çeşitli önlemler sunduğu "Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiye Kararı"nı yayımlamıştır. Daha önce de değinildiği üzere, Komisyon tarafından yayımlanan çeşitli politika metinleri ve raporlarda agresif vergi planlaması şirketlerce yürütülen bir tür vergiden kaçınma stratejisi olarak açıklanmakta ve vergi sistemleri arasındaki uyuşmazlıklardan

[227] European Commission, (2020), **Reflections on the EU Objectives in Addressing Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Practices Final Report**, Directorate-General for Taxation and Customs Union, s. 20.

kaynaklığına dikkat çekilmektedir.[228] Dolaysıyla vergiden kaçınma kavramı yerine agresif vergi planlaması kavramının kullanımı terminolojik bir tercihe dayanmaktadır.

Komisyonun tavsiye kararları, doğrudan vergiler alanındaki agresif vergi planlamalarını konu almaktadır. Üye devletlere uluslararası vergi anlaşmalarında ve ulusal vergi mevzuatlarında değişiklik yapmasını öngören iki tavsiye sunulmuştur. İlk tavsiye kararı, şirketlerin çifte vergilendirmeme koşullarını ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. Komisyon üye devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergilendirme yetkilerini sınırlandırmalarının kötüye kullanıldığına ve böylece çifte vergilendirilmeme sorununun oluşumuna dikkat çekmektedir. İşte bu nedenle, üye devletlerin kendi aralarında veya üçüncü ülkelerle akdettikleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında tek taraflı olarak belirli gelir unsurlarının vergilendirilmemesinin hüküm altına alındığı durumlarda, söz konusu hükmün ancak anlaşmaya taraf olan diğer ülkenin bu gelir unsurunu vergilendirmesiyle geçerlilik kazanacağını belirten ayrı bir anlaşma hükmünü tavsiye etmektedir.[229] İkinci tavsiye kararı ise üye devletlerin ulusal vergi mevzuatlarına vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik kural ihdas etmeleri üzerinedir. Komisyon'a göre bu tavsiyenin dayanağı vergiden kaçınma stratejilerinin giderek daha kompleks hale gelmesi ve vergi idarelerinin bunları tespit etmek ve müdahale etmekte gecikebilmesidir. Bu nedenle birçok farklı kuralın karmaşıklığını da önleyecek ortak bir genel kural işlevsellik kazabilecektir. Tavsiye edilen genel kural şöyledir[230]:

> "*Esas amacı vergiden kaçınmak olan ve vergi avantajı sağlayan yapay bir işlem veya yapay işlemler serisi yok sayılır. Ulusal makamlar, bu*

[228] Ibid, s. 16.

[229] European Commission, (2012b), s. 2, madde 3.1.

[230] Ibid, s. 2, madde 4.2.

mahiyetteki işlemleri vergisel amaçları ve ekonomik özlerini dikkate alarak değerlendirecektir."

Bu hükümde yer alan işlem, avantaj, yapaylık gibi birçok husus tavsiye metninde detaylı olarak ele alınmıştır. Önerilen maddenin içeriğine ve unsurlarına, çalışmanın ilerleyen kısmında, karşılaştırmalı hukuk yönüyle uygulamaların değerlendirildiği bölümde yer verilecektir.

1.3.2. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Direktifi

OECD'nin 2015 yılında BEPS Eylem Planlarına ilişkin nihai raporları yayımlamasının ardından, AB Komisyonu söz konusu tedbirlerin etkin ve hızlı bir şekilde uygulanmasını desteklemiş; bu doğrultuda Birlik içerisinde tutarlı ve koordineli uygulama gerekliliğini gözetmiştir. Komisyon 2016 yılında dört ayrı belgeden oluşan AB Vergiden Kaçınmayı Önleme Paketi yayımlamıştır. Söz konusu Paketin içeriğinde (i) Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Direktifi (*Anti-Tax Avoidance Directive*); (ii) İdari İşbirliği Direktifi'nin revize edilmesi teklifi; (iii) vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasını önlemeye yönelik tedbirlerin yer aldığı teklif ve son olarak (iv) işbirliği konusunda daha güçlü ve tutarlı bir AB yaklaşımını öngören Etkin Vergilendirme için Dışsal Bir Strateji Üzerine Tebliğ yer almıştır.[231]

[231] Barsch, S. E., (2018), **AB Vergiden Kaçınmaya Karşı Paket: OECD/G20 BEPS Eylem Planı ile Karşılaştırma**, içinde Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasında İşbirliği Stratejileri, Edt. Başaran Yavaşlar, Berksoy, Güneş, Doğrusöz, Kapucu, Oniki Levha Yayıncılık, s. 92-93.

AB Konseyi, Paketin içeriğinde yer alan ve önemli bir parçası olan Vergiden Kaçınmayı Önleme Direktifi'nde mutabakata varmıştır.[232] Bu Direktif AB vergi hukukunda bir paradigma değişimi olarak değerlendirilmekte ve Birlik içerisinde kurumlar vergisi hukukuna ilişkin son 30 yıldır alınan en önemli yasal tedbir olarak kabul edilmektedir.[233]

Direktif, Birlik genelindeki vergiden kaçınma stratejileri karşısında üye devletlerin kurumlar vergisi sistemlerini korumayı amaçlamakta ve bu bağlamda ortak ve asgari düzeyde koruma tedbirleri sunmaktadır. Üye devletler Direktif'te yer verilen beş yasal ve bağlayıcı tedbiri uygulama yükümlüğü altındayken, bunların içerik ve uygulanmasına ilişkin özellik arz eden hususlar üye devletlerin inisiyatifindedir. Direktif'te yer alan kurallar sırasıyla: faiz sınırlaması, çıkış vergisi (*exit tax*), vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural, kontrol edilen yabancı kurum kazancı kuralı ve son olarak hibrit uyumsuzluklardır. Her ne kadar kuralların nihai amacı vergiden kaçınmayla ortak bir zeminde mücadele etmek olsa da uygulamanın çifte vergilendirmeye yol açması durumunda mahsup yöntemi gibi mekanizmaların işletilmesi de öngörülmüştür.

Direktif'te yer verilen faiz sınırlaması, çıkış vergisi, hibrit uyumsuzluk ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı kuralları şirketlerin tespit edilen ve belirli alanlarda yoğunlaşmış kaçınma stratejilerini hedeflemekteyken; genel kural ise

---

[232] Council Directive 2016/1164 of 12 July 2016 Laying Down Rules Against Tax Avoidance Practices That Directly Affect The Functioning of The Internal Market, Official Journal of the European Union, L 193/1.

[233] Haslehner, W., (2020), **The General Scope of the ATAD and Its Position in The EU Legal Order**, içinde A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edt. W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler, A. Rust, Elgar Tax Law and Practice, s. 32-33.

öngörülmemiş ve kapsam dışı kalmış kaçınma stratejileriyle mücadele etmek üzere tasarlanmıştır. Diğer bir deyişle, mükelleflerin diğer vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik kuralların kapsamı dışında kalarak vergi yükümlülüklerini etkilediği durumlarda ön plana çıkacaktır.

OECD BEPS Eylem Faaliyetlerinde ulusal hukukta geçerli olacak bir genel kural önerisine yer vermemişken, AB'de hem 2012 yılındaki Komisyon Tavsiyesinde hem de Konsey Direktifi'nde yer almıştır. Öte yandan bu kuralın BEPS Eylem Planı 6'da öngörülen başlıca amaç testine benzerliğine dikkat çekilmelidir.[234]

Direkif'te öngörülen genel kural önerisi ise şöyledir[235]:

1. *Bir Üye Devlet, kurumlar vergisi yükümlülüğünün belirlenmesinde, yürürlükteki vergi kanununun konusuna veya amacına (object or purpose) aykırı olarak, esas amacı veya esas amaçlarından birisi vergi avantajı sağlamak olan ve ilgili tüm olgu ve koşullar dikkate alındığında gerçek olmayan bir işlemi veya bir dizi işlemi yok sayacaktır. İşlem birden fazla adım veya kısımdan oluşabilir.*
2. *Paragraf 1 kapsamında, bir işlem veya bir dizi işlem ekonomik gerçekliği gösteren [yansıtan] geçerli ticari saikler doğrultusunda gerçekleştirilmediği ölçüde gerçek dışı olarak kabul edilecektir.*
3. *İşlemlerin veya işlemler dizisinin Paragraf 1 gereğince yok sayılması durumlarında, vergi yükümlülüğü ulusal hukuka uygun olarak belirlenecektir.*

Direktif'in önsözünde vergi mükelleflerinin ticari faaliyetlerinde en uygun vergisel işlemi seçme özgürlüğüne vurgu yapılmakla birlikte, genel kuralın ancak gerçek olmayan (*non-genuine*) vergisel işlemler için uygulanması gerektiği belirtmektedir.[236] Bu genel kuralın içeriğine ve unsurlarına, çalışmanın ilerleyen

[234] Barsch, S. E., (2018), s. 98.

[235] Council Directive 2016/1164, Article 6, s. 11.

[236] Ibid, s. 3.

kısmında, karşılaştırmalı hukuk yönüyle uygulamaların değerlendirildiği bölümde yer verilecektir.

1.3.3. PANA Komitesi

PANA Komitesi (*The Inquiry Committee into Money Laundering, Tax Evasion and Tax Avoidance*), 2016 yılında Panama belgelerinin sızdırılması sonrasında ortaya çıkan vergi skandalları üzerine, Avrupa Parlamentosu'nun kara para aklama, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile ilgili Birlik hukukunun uygulanmasındaki ihlalleri ve kötü yönetimi soruşturmak üzere kurduğu özel amaçlı bir komitedir. Panama belgelerinde adı geçen ve kurumsal aracılık hizmeti veren hukuk firması *Mossack Fonseca*'nın yasal ve mali kayıtları incelenmiş; bu doğrultuda vergi kaçırma ve vergiden kaçınma stratejileri dikkate alınarak mücadele girişimleri için politika önerileri sunulmuştur.

Komiteye göre vergiden kaçınma stratejileri hukuki bir görünüm arz ediyor gibi görünse de uygulandığı öne sürülen yasaların amacına aykırılık teşkil etmektedir. Yaygın kaçınma stratejileri olarak şunlar örnek gösterilmektedir: beyan edilen gelirin gerçekte bu geliri elde etmemiş kişi tarafından ödenmesi (çoğunlukla aile üyeleri arasında transfer işlemleri aracılığıyla); bir ülkenin yasalarının yorumlanmasının gerektirdiğinden daha az vergi ödenmesi; beyan edilen kazançlar üzerinden, bu kazançların elde edildiği ülke dışında başka bir ülkede vergi ödenmesidir.[237]

[237] European Parliamet, (2017), The Impact of Schemes revealed by the Panama Papers on the Economy and Finances of a Sample of Member Statess, s. 38.

PANA Komitesinin çalışmaları neticesinde zararlı vergi uygulamaları (vergi kaçırma, vergiden kaçınma ve agresif vergi planlaması) ile mücadele ve bu bağlamda mevzuatın revize edilmesini konu alan başlıca öneriler şunlardır[238]:

- Panama belgeleri ile ifşa edilen stratejilerin ileri götürülebilmesi için gerçek menfaat sahipliğini ortaya koyan kamuya açık kayıtların oluşturulmasının sağlanması;
- Ortak Raporlama Standardının sürdürülmesi ve gelişmelerin izlenmesi;
- AB'nin uluslararası ortaklarının vergilendirmede iyi yönetişim standartlarının uygulamasını sağlamak, küresel forumlarda bu yönde bir baskı oluşturmak;
- Vergi cennetlerinin tanımında değişikliğe dikkat çekerek, yalnızca işbirliğine yanaşmayan yetki alanlarının vergi cenneti olarak kabul edilmesinin bazı ülkeleri işbirliğine yanaşıyor gibi görünüp aynı zamanda vergi cenneti olmaya itmesi;
- Avrupa Savcılık Ofisinin kurulması ve bu ofisin AB yolsuzlukları ve AB'nin mali çıkarlarını etkileyen diğer suçları soruşturabilmesinin ve kovuşturabilmesinin sağlanması;
- Muhbirlerin korunmasında teminat sağlayacak önlemlerin alınması;
- Vergiden kaçınmanın ve vergi kaçakçılığının boyutunu ortaya koymak için kamuya açık, güvenilir ve karşılaştırılabilir veriler sağlayacak metodolojilerin geliştirmesi ve bunların ülkelerin kamu maliyesi ve ekonomileri üzerindeki etkisinin ölçülmesi;
- Avrupa Sömestri çerçevesinde finans sektöründe dürüstlük ve şeffaflığın teşvik edilmesidir.

[238] Ibid, s. 66.

PANA Komitesinin sunduğu öneriler çerçevesinde Avrupa Parlamentosu geniş kapsamlı Tavsiye metnini, Avrupa Komisyonu, Konseyi ve birlik üye devletlerine yönelik olarak yayımlamıştır.[239] Tavsiye metninde: vergi cenneti, işbirliği yapmayan ülkeler ve kara para aklama açısından yüksek riskli ülkelerin belirlenimine yönelik açık ve objektif kriterlerin oluşturulması; vergi şeffaflığını ve çok uluslu şirketlerin denetimini arttırmak amacıyla, bu şirketlerin faaliyet gösterdikleri ülkelerde elde ettikleri kazançlar, sağlanan sübvansiyonlar ve ödedikleri vergilerle ilgili bilgilere daha geniş kitlelerin erişimine imkân tanıyacak ülke bazında raporlamanın ilerletilmesi; ortak konsolide kurumlar vergi matrahına yönelik adımlar; vergilendirmenin ekonomik faaliyetin gerçekleştiği ve değerin yaratıldığı yerde gerçekleştirilmesini sağlamak üzere bir daimi işyeri tanımı; otomatik bilgi değişiminin tüm özelgeleri kapsayacak şekilde genişletilmesi ve Komisyon'un ilgili tüm bilgilere erişiminin sağlanması; üye devletlerin vergi denetimleri konusundaki koordinasyonunu arttırmak üzere İdari İşbirliği Direktifi'nin revize edilmesi; vergi mevzuatının basitleştirilmesi ve vergi kaçakçılığı endüstrisini kolaylaştıran karmaşıklıktan sakınılması; vergiden kaçınma amacıyla patent yapıları (*patent boxes*[240]), türev ürünler gibi giderek daha yaygın bir şekilde kullanılan zararlı vergi uygulamalarına dikkat gösterilmesi; her türlü vergi affının tespit edilmesi ve bunlara yönelik adımlar; yasal kesinliğin sağlanması amacıyla, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma uygulamaları çerçevesinde, yasadışı olan ile yasal olan arasında net bir ayrım yapmak üzere rehberlik sağlanması; şirketler için kurumsal sosyal sorumluluğun geliştirilmesi; vergi aracılarının meslek kurallarının düzenlenmesi ve

[239] European Parliament recommendation of 13 December 2017 to the Council and the Commission following the inquiry into money laundering, tax avoidance and tax evasion (2018/C 369/16).

[240] Patent yapıları, AR-GE çalışmalarını teşvik etmek üzere patent gelirlerini diğer ticari gelirlerden farklı usulde vergilendirmeye tabi tutan bir kurumlar vergisi rejimidir.

tanımlaması için kurallar ve standartlar oluşturulması ve bildirim yükümlülüklerinin arttırılması; uluslararası nitelikleri dolayısıyla vergilendirme ve kara para aklama konularında BM nezdinde küresel işbirliğinin arttırılması gibi birçok politika önerisine yer verilmiştir. Oldukça geniş kapsamlı bu politika önerilerinden bir diğeri de vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kuralın gerekliliğine ve üye devletlerce istikrarlı bir şekilde uygulanmasının önemidir.[241]

2. ULUSAL GİRİŞİMLER

2.1. Vergiden Kaçınma Kapsamında Geliştirilen İçtihadi İlkeler

2.1.1. Genel Çerçeve

Vergi yargısı, vergi hukuku normlarının bir uygulayıcısıdır; idare ile mükellef arasında vergiden kaçınma bakımından uyuşmazlık konusu olmuş işlemin kaçınma olup olmadığına ve vergisel sonuçlarına yönelik nihai kararı vermektedir. Bunun yanı sıra vergi yargısınca bu tekil uyuşmazlıklar üzerine verilen kararların, ilerleyen süreçte yasama faaliyetine ve vergi idaresinin uygulamalarına yön verdiği de genel olarak kabul edilmektedir.[242]

[241] Ibid, s. 1-24.

[242] Likhovski vergi yargısını konu alan çalışmaların görece az olduğuna dikkat çeker. Vergi hukukunun yargılama faaliyetinden ziyade yasama faaliyetiyle ilişkilendirilmesi, alanı mevzuatın oluşumuna ve bunların tanımlayıcı ve normatif tartışmalarına kaydırmaktadır. Bkz.: Likhovski, A., (2008), s. 2-3.

Bu bölümde ele alınan içtihadi ilkeler (*judicial doctrines*[243]), anti-formalizmin vergi hukukuna etkisiyle gelişim sağlamıştır. Öyle ki, vergi yargısınca normların lafzi anlamıyla sıkı sıkıya bağlı kalınmaması, işlemlerin ve ilişkilerin biçimiyle birlikte ekonomik sonuçlarının da nazara alınmasıyla vergiden kaçınmayı konu alan uyuşmazlıkların çözümü için oluşturulmuş ve zamanla sistematize edilmiş ilkeleri deyimlemektedir.

Farklı hukuk kültürlerine sahip ülkelerdeki içtihadi ilkelerin gelişim seyrinde örtüşmeler görülmekte ancak bu ilkeleri tanımlama ve bunlara atıfta bulunma biçimleri değişmektedir. Örnek verilmesi gerekirse, birçok Kıta Avrupası hukuk sisteminde uygulanan "kanuna karşı hile ilkesi", ABD'de "özün biçime üstünlüğü ilkesi (*substance over form doctrine* ya da *substance versus form doctrine)*"nin, Birleşik Krallık'ta "mali hükümsüzlük ilkesi (*fiscal nullity doctrine)*"nin, Almanya'da ise "ekonomik yaklaşım ilkesi (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*)"nin eşdeğeri olarak değerlendirilmektedir.[244]

Kavramsal farklılıklara rağmen, Kıta Avrupası hukuk sistemindeki ülkelerin vergi yargılamalarında kaçınmayı ele alma biçimleri büyük ölçüde Roma Hukuku'ndaki yaklaşımlara dayandırılmaktadır. Anglo-Sakson hukuk sistemlerinde ise ABD'de kabul edilen özün biçime üstünlüğü ilkesinin yönlendiriciliği söz konusudur.[245]

---

[243] *Judicial doctrines* kavramının çevirisinde içtihadi/yargısal doktrinler ifadesine de yer verilmektedir. Ancak 'doktrin' terimine yazındaki bilim insanlarının görüşlerini açıklarken başvurulması ve böylece bir karmaşıklığın oluşacağı kanaatiyle 'ilke' kavramı tercih edilmiştir.

[244] Orow, N. F., (1999), s. 370; Rosenblatt, P., (2013), s. 201; IBFD, (1996), **International Tax Glossary**, Edt. Susan M. Lyons, 3. Baskı, s. 1, 128, 286.

[245] Zimmer, F., (2002), s. 42-43.

Ülke uygulamalarında tek tip ilkeden ziyade, dönemsel olarak ön plana çıkan ve bazen örtüşen çeşitli ilkeler görülmektedir. Bu ilkeler arasından seçim yapmak gerçekte birinin veya diğerinin öncelenmesi yerine, somut olayın analizine dayanmaktadır.[246]

İçtihadi ilkelerin ülkelerin hukuk kültürlerindeki farklılaşmanın dikkate alınarak incelenmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda Anglo-Sakson hukuk sistemi, vergiden kaçınma uyuşmazlıklarında izlenen tutumla iki ayrı kutupta konumlanan Birleşik Krallık ve ABD bağlamında değerlendirilecektir. Zira bir yanda hukuki biçime katı bağlılık geleneğiyle içtihadi ilke oluşturma yönünden çekimser kalınan Birleşik Krallık; diğer yanda mahkemelerin daha aktif bir tutum içinde olduğu ABD deneyimi söz konusudur.[247] Kıta Avrupası hukuk sisteminde ise ülke ayrımından ziyade hakkın kötüye kullanılması ve kanuna karşı hile ilkelerine yer verilecektir.

İçtihadi ilkeler ülkelerin genel kurallarının oluşumuna önemli bir zemin sağlamaktadır. Hemen hemen bütün ülkelerde kanun koyucu bu ilkelerin gelişim seyrini dikkate alarak genel kural ihdas etmiş veya mevcut kuralı revize etmiştir. Bu gerekçeyle içtihadi ilkeler birer "yargısal genel kural (*judicial GAARs*)[248]" ya da "genel kural benzeri (*quasi-GAARs*)[249]" olarak görülmektedir.

---

[246] McMahon, M. J., (2001), Random Thoughts on Applying Judicial Doctrines to Interpret the Internal Revenue Code, **SMU Law Review**, 54 (1), s. 195.

[247] Thuronyi, V., (2003), s. 160-161, 172; Steward, M., (2018), **Sham Transactions and Tax Avoidance**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, Routledge, s. 53.

[248] Dourado, A., P., (2017), s. 6-7.

[249] Krever, R., (2016), **General Report: GAARs**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang vd., WU-Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book. s. 36.

2.1.2. Anglo-Sakson Hukuk Sistemlerinde Vergiden Kaçınmaya Yönelik İçtihadi İlkeler

2.1.2.1. ABD'de Uygulanan İlkelerin Genel Niteliği

ABD'de uygulanan içtihadi ilkeler: özün biçime üstünlüğü, iş amacı (*business purpose)*, sahte işlemler (*sham transactions)*, basamaklı işlemler (*step transactions)* olarak kategorize edilmektedir. Bu ilkeler uygulandıkları somut uyuşmazlıkların özgül durumlarına bağlı olarak tercih edilmekte ve gelişim göstermektedir.

Zimmer, ABD'de vergi idaresinin (IRS) vergi yargısındaki uyuşmazlıklarda iddialarını güçlendirmek ve mahkemelerin içtihat ilkeleri yelpazesinden seçim yapmalarını kolaylaştırmak üzere mümkün olduğunca çok sayıda ilkeye dayandığına dikkat çekmektedir.[250] Bu halde içtihadi ilkeleri tam anlamıyla tanımlamak, sınırlarını belirlemek zorlaşmaktadır.

2010 yılında kanun koyucu ilkelerin uygulanmasındaki karmaşıklığın giderilmesi, öngörülebilirliğin sağlanması amaçlarıyla Ulusal Gelir Kanunu'nun 7701. maddesinin (o) fıkrasına "ekonomik öz ilkesinin açıklığa kavuşturulması (*clarification of economic substance doctrine)*" başlıklı bir hüküm eklemiştir. Bu hüküm, tipik bir genel kural örneğidir ve ABD'nin vergiden kaçınmayla mücadele deneyiminde içtihadi ilkelerden genel kurala geçiş olarak değerlendirilmektedir.

2.1.2.1.1. Özün Biçime Üstünlüğü İlkesi

Özün biçime üstünlüğü ilkesi, vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde mükelleflerin işlemlerinin hukuki biçimiyle/görünümüyle bağlı kalmamayı ve dahası bu işlemlerin ekonomik niteliğinin dikkate alınarak bir belirlenimin yapılması olarak

[250] Zimmer, F., (2002), s. 43.

açıklanmaktadır.[251] Bu doğrultuda vergiden kaçınmaya yönelik bir değerlendirmede öncelikle "hukuki öz (*legal substance*)" olarak ifade edilen ve mükellef tarafından ortaya konan hukuki biçim ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan hak ve yükümlülükler değerlendirilmekte; ardından bu aşama bir adım daha ileri taşınarak "ekonomik öz (*economic substance*)" olarak ifade edilen ve işlemin vergi yükünü bertaraf etme veya azaltma dışında ekonomik gerçekler göz önünde bulundurularak anlamlılığı değerlendirilmektedir. Ekonomik özün, hukuki özden açıkça ayrışması halinde yükümlülüğün belirlenmesinde ekonomik öz esas alınmaktadır.[252] Bu nedenle ilke, özün biçime üstünlüğü olarak anılmaktadır.

Özün biçime üstünlüğü ilkesi, ABD'de görece daha erken bir dönemde uygulama alanı bulmuş; gelişiminde ve şekillenmesinde ABD vergi yargılaması önemli bir rol oynamıştır. Diğer Anglo-Sakson hukuk sistemlerinde vergi yükümlülüğünün belirlenmesinde, mükellefin işlemlerinin ekonomik sonuçlarının ve etkilerinin dikkate alınmasına öncelik tanınmamış, işlemin hukuki biçiminin kesin ve belirleyici olduğu uzun bir süre baskın görüş olarak kabul edilmiştir.[253]

Bu ilke, dayanağını ABD Anayasası'nda 1913 yılında gerçekleştirilen On Altıncı Değişiklik ve bu değişiklikle birlikte ilk kez federal düzeyde ihdas edilen Gelir

---

[251] Akçaoğlu, E., (2012), ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi, **Ankara Barosu Dergisi**, 2, s. 173; Kujinga, B., (2015), The Economic Substance Doctrine Against Abusive Tax Shelters in the United States: Lessons for South Africa, **South African Mercantile Law Journal**, 27(2), s. 222.

[252] Li, J., (2006), "Economic Substance": Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance, **Canadian Tax Journal**, 54(1), s. 43-44.

[253] Zimmer, F., (2002), s. 43.

Vergisi Kanunu'ndan almıştır.[254] ABD Yüksek Mahkemesi (*U.S. Supreme Court*) ise ilk kez 1921 yılında bu ilkeye ilişkin görüşünü şu yönde belirtmiştir[255]:

> *On Altıncı Değişiklik hükümlerinin ve bu değişiklik uyarınca ihdas edilen gelir vergisi kanunlarının uygulanmasında öze ilişkin hususların gözetilmesinin ve biçimlerin göz ardı edilmesinin önemini kabul ediyoruz.*

ABD'de özün biçime üstünlüğü ilkesi için sıklıkla referans verilen ve öğretide teşekkül edişi olarak kabul edilen gelişme ABD Yüksek Mahkemesi'nin 1935 yılında karara bağladığı Gregory v. Helvering davasıdır.[256] Davaya konu olan olay özetlenecek olursa: Evelyn Gregory, o dönem United Mortgage (United) isimli şirketin tüm hisselerini elinde bulundurmakta ve bu nedenle şirketin tek sahibi konumundadır. Gregory'nin sahibi olduğu United şirketi ise Monitor Securities Corporation (Monitor) isimli bir diğer şirketin 1000 adet hissesine sahiptir. Gregory, 1928 yılında Monitor şirketinin hisselerinin değer kazanmasıyla birlikte hisselerini satmak ve elde edilen geliri şahsi hesabına aktarmayı hedeflemektedir. Bu işlemin gerçekleştirilmesinde olağan süreç olarak iki seçenek mümkündür. İlk seçenekte, United şirketi sahip olduğu Monitor şirketinin hisselerini satabilir ve bu satış üzerinden elde edilen kazanç temettü olarak Gregory'ye aktarılabilirdi; ikinci seçenekte ise Monitor şirketinin hisselerini

---

[254] Akçaoğlu, (2012), s. 174; Sancilio, P., (2013), Clarifying (or is it Codifying?) the "Notably Abstruse": Step Transactions, Economic Substance, and the Tax Code, **Columbia Law Review**, 113 (1), s. 141.

[255] Kujinga, B., (2015), s. 222

[256] Sancilio, P., (2013, s. 142; Avi-Yonah, R. S., Pichhadze, A., (2018), **Formulating a General Anti-Abuse Rule**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, Routledge, s. 97; Keinana, Y., (2007), Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification, **Akron Tax Journal**, 22 (2), s. 51.

doğrudan Gregory'e aktarılabilir ve satış işlemi Gregory tarafından bizzat gerçekleştirilebilirdi. İlk seçenekte United şirketinin 14.760 dolar kurumlar vergisi ve Gregory'nin yaklaşık 15.000 dolar gelir vergisi yükümlülüğü oluşurken; ikinci seçenekte Gregory yaklaşık 20.000 dolar gelir vergisi yükümlülüğü oluşmaktaydı. Ancak Gregory vergi yükümlülüğünü bertaraf etmek amacıyla bu iki seçenek dışında farklı bir hukuki işleme yönelmiştir. Buna göre Gregory, 18 Eylül 1928'de Averill Corporation (Averill) isimli bir şirket kurmuş ve üç gün sonra United şirketi, 1000 adet Monitor şirketi hissesini bir anlaşma kapsamında Averill'e devretmiştir. Bunun sebebi, Gregory'nin o dönem için yürürlükte olan 1928 IRC m. 112 uyarınca vergiden muaf bir kurumsal yeniden yapılanma imkânından faydalanmayı öngörmesi ve böylece vergi yükümlülüğünü büyük ölçüde bertaraf edebilmesidir. 24 Eylül'de Gregeory Averill'i infisah etmiş, tasfiye temettüsü (*liquidating dividend*) olarak 1000 adet Monitor şirket hissesi doğrudan tarafına geçmiş ve aynı gün bunları satmıştır. Gregory bu satıştan elde ettiği yaklaşık 76 bin doları kazanç olarak beyan etmiş ve önceki işlemler (IRC m. 112 kapsamında) vergiden muaf olduğu için yaklaşık 9.500 dolar vergi yükümlülüğü olduğunu bildirmiştir.[257] ABD gelir idaresi IRS, Gregory'nin yeniden yapılanma işleminin ekonomik özden yoksun olduğunu ve vergiden muaf olmadığını ileri sürmüştür. Buna göre Averill şirketinin yok sayılmasını, vergisel yükümlülüğün United şirketinin Monitor şirket hisselerini sattığı ve geliri Gregory'ye temettü olarak dağıttığı seçenek üzerinden belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Takip eden davada, Vergi İtiraz Kurulu (*Board of Tax Appeals*) mükellef lehine karar vermiş; temyiz üzerine ise karar bozulmuştur. Buna göre temyiz mercii bir kimsenin mali işlerini vergisel yükümlülüğünü mümkün olduğunca düşük seviyede tutacak şekilde düzenleyebileceğini ve hatta kişinin ödeyeceği vergileri azamileştirmek gibi vatanseverlik görevi de

[257] Supreme Court of the United States, (1935), Gregory v Helvering, 293 US 465, s. 465-467.

bulunmadığını vurgulamıştır. Öte yandan somut olayda Gregory'nin işleminin kanunun lafzına uygun bir şekilde yeniden yapılanma (vergi muafiyetine imkân tanıyan yasal düzenleme) olarak gerçekleşse de, kanunun amacına aykırı bir şekilde vergi avantajı sağlamayı hedeflendiği ve gerçek nitelik göstermediği belirtilmiştir. Yüksek Mahkeme ise temyiz kararını onaylamış ve kararında şuna değinmiştir[258]:

> *Bir vergi mükellefinin, yasaların izin verdiği yollara başvurmak suretiyle vergi borcunu azaltma ya da bertaraf etme hakkına sahip olduğundan şüphe edilemez. […] Ancak burada yanıtlanması gereken soru, mükellefin vergi amacından ayrı olarak, yönelinen işlemin kanunun amacı doğrultusunda olup olmadığıdır…*
> *O halde, mükellefin amacının ne olduğu sorununu bir kenara bırakırsak ve işlemin niteliğinin gerçekte ne olduğuna göre belirlersek, karşımıza ne çıkmaktadır? Hiçbir ticari veya işletme amacı olmayan bir işlem – [öyle ki] gerçek niteliğini gizlemek için kurumsal bir yeniden yapılanma biçimine bürünen ve bir işletmeyi ya da işletmenin herhangi bir bölümünü yeniden düzenlemeden öte tek amacı ve başarısı, bir grup şirket hissesini transfer etmek olan basit bir yöntem. Şüphesiz, yeni ve geçerli bir şirket [Averill Corporation] kurulmuştur. Ancak bu şirket, değinilen amaca yönelik bir kurgudan başka bir şey değildir.*

Gregory v. Helvering, tüm zamanların en çok atıf yapılan vergi yargılaması kararlarından birisidir.[259] Kararda özün biçime üstünlüğü ilkesi açıkça anılmamakla birlikte, muhteviyatı itibariyle bu içtihadın ilk örneği olarak kabul edilmektedir. Çünkü, somut olayda bir vergi mükellefi olarak Gregory kanunun lafzına uygun bir hukuki işleme yönelmesine rağmen, Yüksek Mahkeme işlemin asıl ve daha açık sonucunu değerlendirilmiş ve bunun "kanunun kapsamayı amaçladığı şeye[260]" uymadığı tespitinde bulunmuştur.

[258] Gregory v Helvering, s. 469.

[259] Likhovski, A., (2008), s. 13.

[260] Akçaoğlu, (2012), s. 175.

Bu ilkenin uygulandığı bir diğer öncül uyuşmazlık ise ABD Yüksek Mahkemesinin karara bağladığı Commissioner v Court Holding Co davasıdır.[261] Davaya konu olay: 1934 yılında bir apartman satın almak ve bu apartmanı mülkiyetinde tutmak amacıyla Court Holding isimli şirket kurulmuştur. Şirketin tüm hisseleri Minnie Miller ve eşine aittir. Ekim 1939 ile Şubat 1940 tarihleri arasında, şirket bu apartmanının mülkiyetine sahipken, apartmanın satılması için alıcı taraflarla görüşmeler yapılmıştır. Bu apartmanın Court Holding şirketi tarafından doğrudan satışının yüksek tutarda vergi yükümlülüğüne yol açacağı endişesi doğmuş; bu nedenle önce şirket infisah edilmiş ve binanın hissedarlara devri sağlanmış; ardından hissedarlar apartmanın satım işlemini gerçekleştirmiştir. Böylece daha düşük tutarda vergi yükümlülüğü oluşmuştur. Yüksek Mahkeme, vergi mükellefinin aleyhine karar vermiş ve söz konucu vakıada satıcının Court Holding şirketi olarak kabul edilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Karar gerekçesindeki ifadeler önemlidir[262]:

> *[…] Vergilendirme, bir işlemin özüne bağlıdır. [Dolayısıyla] bir mülkün satışından elde edilen kazancın vergilendirilmesinde, yalnızca mülkiyetin devri için başvurulan usul belirleyici değildir. Aksine, işlem bir bütün olarak değerlendirilmeli ve müzakerelerin başlamasından satışın tamamlanmasına kadar her adım konuyla bağlantılı kabul edilmelidir. Bir kişi tarafından yapılan satış […] vergi yükünü azaltılmasının hedeflendiği bir satışa dönüştürülemez. Bir işlemin gerçek niteliğinin, sırf vergi yükümlülüklerini azaltmak için birtakım biçimsel yöntemlerle gizlenmesine izin vermek, Kongre'nin vergi politikalarının etkin bir şekilde uygulanmasına zarar verecektir.*

ABD vergi yargılamasında özün biçime üstünlüğü ilkesinin yeknesak bir uygulamasının olmadığına da değinilmelidir. Çünkü uygulamada görülen en temel

[261] Tooma, R. A. (2008), **Legislating Against Tax Avoidance**, IBFD, s. 48-49; Thuronyi, V., (2003), s. 171.

[262] Supreme Court of the United States, (1945), Commissioner v Court Holding Co. 324 U.S. 331, s. 334.

sorun, ekonomik özün tespit edilmesindeki belirsizliktir. Gerçekten de mükellefin gerçekleştirdiği işlemde yer alan hangi unsurların ekonomik öze ilişkin olduğunun mutlak bir şekilde belirlenmesi mümkün değildir. Ekonomik özün tespitinde oldukça geniş bir kriter dizini vardır: mükellefin amacının ne olduğu; taraflar arasındaki ticari ilişkiyi nasıl etkilediği; yol açtığı ekonomik etkiler de dâhil olmak üzere bu işlemin gerçekleştirilmesine yönelik tüm olası motivasyonları kapsamaktadır. Nihayetinde bu belirsizlik vergi yargılamasına da sirayet etmektedir. Uygulamada ise vergi yargılamalarında ekonomik özün belirlenmesinde "nesnel unsur (*objective prong*)" ve "sübjektif unsur (*subjective prong*)" olmak üzere iki seçeneğe başvurulmaktadır. Objektif unsurda işlemlerin vergisel sonuçlarından ayrı olarak mükellefin ekonomik durumunu değiştirip değiştirmediğine yani ekonomik etkisine odaklanılmakta; sübjektif unsurda ise vergi avantajı sağlamanın dışında mükellefin işlemleri gerçekleştirmedeki iş/ticari amacının olup olmadığına odaklanılmaktadır. Nesnel unsur, işleme odaklandığı için "nesnel ekonomik öz" olarak ifade edilmekteyken; sübjektif unsur ise mükellefe odaklandığı için "sübjektif iş amacı" olarak ifade edilmektedir. Ancak mahkemeler bu iki unsurun aranması hususunda ihtilaflı kararlar vermektedir. Bazı mahkemeler unsurların birbirleriyle ilişkili olduğunu ve böylece objektif ekonomik özün ve subjektif iş amacının her ikisinin de birlikte aranması gerektiği kanaatindedir. Diğer bir yandan bazı mahkemeler ise unsurların tek başına uygulanabilir oldukları, dolayısıyla bir işlemin ya objektif ekonomik öze ya da subjektif iş amacına sahip olması halinde geçerli olarak kabul edilebileceği görüşündedir.[263]

[263] Lampreave, P., (2012), An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union, **Bulletin for International Taxation**, 66 (3), s. 153; Akçaoğlu, (2012), s.176.

Bu bağlamda, özün biçime üstünlüğü ilkesinin geniş içeriğiyle genel bir yorumlayıcı kılavuz olarak değerlendirilmesi daha isabetli olacaktır. Tarihsel gelişim dikkate alındığında da bu ilkenin, iş amacı ilkesi ve basamaklı işlemler ilkesinin gelişiminde belirleyiciliği dikkat çekmektedir.[264]

2.1.2.1.2. İş Amacı İlkesi

İş amacı ilkesi, mükellefin işlemi gerçekleştirme nedenleriyle ilgili sübjektif sorgulamanın ön plana çıktığı ilkedir. Buna göre mükellefe mahsus olan durum incelenmekte; mükellefin vergi avantajı sağlamak dışında iş amacının olup olmadığı tespit edilerek belirlenim yapılmaktadır. Nihayetinde bu amaçtan yoksun işlemler vergisel açıdan geçerli olmamaktadır.[265]

ABD Yüksek Mahkemesinin Gregory v Helvering davasında özün biçime üstünlüğü ilkesiyle birlikte aynı zamanda iş amacı ilkesinin de zeminini oluşturduğu kabul edilmektedir. Bir önceki bölümde detaylıca aktarılan bu davada Mahkeme özetle üç gün içinde kurulan ve infisah edilen Averill şirketinin yalnızca dolambaçlı hisse devrine imkân tanıdığı için iş amacı olmadığını belirtmiştir. Bu davayla iş amacı, vergiden kaçınma uyuşmazlıklarında değerlendirilen bir kriter olarak ön plana çıkmıştır. Kanada ve Birleşik Krallık gibi Anglo-Sakson hukuk sistemlerinde bu ilke başlı başına kabul görmemektedir. Kanada Yüksek Mahkemesi sıklıkla referans verilen Stubart

[264] Thuronyi, V., (2003), s. 170.

[265] Tooma, R. A. (2008), s. 45; Thuronyi, V., (2003), s. 169; Graber, R. D., (2000), Can the Battle be Won? Compaq, the Sham Transaction Doctrine, and a Critique of Proposals to Combat the Corporate Tax Shelter Dragon, **University of Pennsylvania Law Review**, 149 (1), s. 372-373; Graham, J. R., Tucker, A., (2006), Tax Shelters and Corporate Debt Policy, **Journal of Financial Economics**, 81(3), s. 574.

Investments Ltd. v The Queen davasında iş amacı ilkesinin uygulanamayacağına hükmetmiştir. Buna göre Mahkeme mükellefin iş amacı doğrultusunda hareket etmesi gerekliliğinin, kanunlara ve mükellef haklarına müdahale sayılabileceği; vergi mevzuatının salt mali amaçlar gözetilerek ihdas edilmediği, kanun koyucunun aynı zamanda ekonomik ve sosyal politika hedefleri doğrultusunda vergi politikaları izlediği ve vergisel teşvikler sunduğu; mükellefin vergi avantajından yararlanmasının iş amacı olmadığı gerekçesiyle yok sayılmasının özellikle vergi kanunlarının amacına uygun düşmeyeceğine hükmetmiştir.[266]

ABD'de ise Yüksek Mahkeme, Higgins v. Smith davasında iş amacı ilkesinin neden ayrıca gerekli olduğunu ve ilkenin ortaya çıkışını açıklamaktadır[267]:

> *Hükümet, Gregory v. Helvering davasının temelinde yatan ilkenin [özün biçime üstünlüğü ilkesi], vergi davalarında gerçekçi bir yaklaşımı (realistic approach) gerektirdiğini ileri sürmektedir. Böylesine geniş ve tartışma götürmeyen bir ilke, yalnızca genel bir yönlendirme sağladığından, vergi sorunlarının çözümüne katkısı az olmaktadır. Öte yandan, Gregory davası, bir iş amacı olmayan ve yalnızca vergi yükümlülüğünü azaltmak için yapılan bir malvarlığı devrinin yok sayılmasına ilişkin emsal olarak görülürse, ...*

Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere iş amacı ilkesi, mükellefin işlemi gerçekleştirme kararını sorgulamayı gerektirmekte ve ayrıca özün biçime üstünlüğü ilkesinin somut maddi olayı tespit etmeye yönelik geniş yönlendirmesine, sınırları daha belirlenebilir bir yaklaşım sağlamaktadır.

---

[266] Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), **Principles of Canadian Income Tax Law**, 10. Baskı, Thomson Reuters, s. 560; Urinov, V., (2018), **General Anti-Avoidance Rule in Canada: History, Scheme, Source, and Enforcement**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, Routledge, s. 100-101.

[267] Supreme Court of the United States, (1940), Higgins v. Smith, 308 U.S. 473.

Kuramsal açıdan ilkelerin açıklanmasında belirgin ve ayırıcı özelliklere değinmekle birlikte, uygulamada ilkeler arasındaki sınırların muğlaklaştığına ve hatta örtüşen bir hal aldığına değinilmişti. Özellikle mükellefin iş amacı görünümü altında işleme ilişkin belgeler ve diğer nesnel kriterlerin değerlendirilmesi gerekli görülebilmektedir. Diğer bir yandan ise işlemin ekonomik etkileri ve sonuçları çoğu durumda mükellefin amaçlarına uygun olarak gerçekleşeceğinden, aslında her iki ilkenin işletilmesinde aynı vergisel tespitlere ulaştıracaktır.[268] Yine de ABD'de vergiden kaçınma davalarında iş amacının ayrımına ilişkin tartışmalar canlılığını korumaktadır. Örneğin UPS of America v. Commissioner gibi çeşitli davalarda işlemin ekonomik sonuçları ile mükellefin iş amacı arasında ayrıma değinilmiş; işlemin ekonomik sonuçları olsa bile iş amacının olmadığı durumda vergisel sonuçların geçerli olmayacağına hükmedilmiştir.[269]

Vergi yargılamalarında mükellefin işleme yönelmesinde herhangi bir iş amacının olup olmadığına ancak birtakım tespitler üzerine ulaşılmaktadır. Buna göre, mükellefin iş hayatının olağan işleyişi içerisindeki yerleşen/normal davranışları; mükellefin asıl faaliyet alanı ve daha önce söz konusu türde işlemlere dâhil olup olmadığı; işlemin avantajlarına ilişkin yapılan araştırmanın kapsamı; işleme yönelik nakit akış analizlerinin hazırlanıp hazırlanmadığı; işlemin barındırdığı risklerin tartışılıp tartışılmadığı; tarafların ticari itibarlarına ve mali durumlarına etkisine yönelik araştırma yapılıp yapılmadığı değerlendirilmektedir. Bu kapsamda vergiden kaçınma davalarında mükellefler çok çeşitli iş amaçları ileri sürebilmektedir. Örneğin, bir vergiden kaçınma

[268] Akçaoğlu, (2012), s. 176; Rosenberg, R., (2019), Codification of the Economic Substance Doctrine: Substantive Impact and Unintended Consequences, **Hastings Business Law Journal**, 15 (1), s. 61.

[269] Konu hakkında ayrıntılı bir tartışma için bkz. Keinana, Y., (2007), s. 51.

davasında mükellef, holding şirketine katılmasının iş amacı olarak şirketinin olası sorumluluğundan ve tarafı olduğu davanın kredi durumu üzerinde yaratacağı olumsuz etkiden kaynaklı endişeleri olduğunu öne sürmüştür. Vergi idaresi ise mükellefin holding şirketine katılma girişiminin ortak beyanname sunmak ve böylece holding şirketinin zararının mahsup edilmesini sağlamak olduğunu savunmuştur. Nihayetinde mahkeme, mükellefin endişesinin dayanaksız olduğu (mahkemeye göre birleşme gerekçesi olarak ileri sürülen 'endişeler' yeterince araştırılmamıştır) ve bunun iş amacı olarak kabul edilemeyeceğine hükmetmiştir.[270]

İş amacı ilkesi başlarda sadece şirketlerin yeniden yapılandırılması faaliyetlerini konu almıştır. İlkenin uygulama alanı zaman içerisinde genişlemesine rağmen ticari işlemlerle sınırlı kalmış ve bunun dışındaki vergisel işlemlerde uygulanmamıştır. 1960'larda vergi yargılamasındaki yaklaşım değişikliğiyle birlikte iş amacı ilkesi daha geniş bir bağlam kazanmış ve iş amacıyla sınırlı kalmayan kapsamlı bir vergi dışı amaç (*non-tax purpose*) ilkesine evrilmiştir[271].

2.1.2.1.3. Sahte İşlemler İlkesi

Sahte işlemler ilkesi, vergi hukukuna özgü olmayan ve hukuk sistemleri arasında uygulama farklılığı gösteren ilkedir. Bu ilkenin gelişiminde ABD vergi yargılamasında "Knetsch vs United States", "Frank Lyon Co. v. United States", "Rice's Toyota World v. Comm'r" ve "Compaq Computer Corp. v. Comm'r" gibi sıklıkla referans verilen davaların önemli etkisi olmuştur.[272]

[270] Graber, R. D., (2000), s. 373-374.

[271] Tooma, R. A. (2008), s. 45-46.

[272] Ibid., s. 44-45; Akçaoğlu, (2012), s. 176-179; Graber, R. D., (2000), s. 355-357.

İlkenin ifade edilişinde "sahte" kavramının tercih edilmesinin çeşitli eleştirilere yol açtığına dikkat çekerek başlanması yerinde olacaktır. Thuronyi, ABD vergi yargılamasında "sahte (*sham*)" kavramının tercih edilmesinin ilkenin anlaşılırlığını etkilediğini; çünkü sahte ifadesinin aynı zamanda belirli yasal hakların veya ilişkilerin gerçekte olmadığı halde olmuş gibi görünmesini amaçlayan sahte belgeler veya yalan tanıklık gibi uyuşmazlıklar bakımından da kullanıldığını ve bu yönüyle terminolojik olarak karışıklık yaşandığını belirtmektedir. Ancak uygulama yönüyle bakıldığında, vergi yargısının her halükârda karışıklığa mahal vermeyecek şekilde kullanımı tercih ettiği; mükelleflerin gerçekleştirdiği işlemlere sadece sahte demek yerine, "ekonomik özden yoksun sahte", "özünde sahte" veya "ekonomik sahte (*economic shams*)" olarak değinildiği görülmektedir.[273]

Tarihsel gelişim göz önüne alındığında, sahte işlemler ilkesinin uygulamasında tipik ve birbiriyle yakından ilişkili üç unsur ön plana çıkmaktadır: kurgulanmış/gerçek olmayan bir işlemin var olması, mükellefin iş amacı veya vergi dışı amacının olmaması ve son olarak işlemin ekonomik özü ve hukuki biçimi arasında uyumsuzluğun oluşmasıdır. Kurgulanmış olay ifadesi işlemin yapay olduğuna gönderme için başvurulmaktayken; çeşitli vergi yargılamalarında gerçek olmayan işlemi tanımlamak için bu mahiyette "iyi niyetli olmayan (*not bona fide*)", "düzmece", "suni", "yapmacık" gibi terimler de tercih edilmektedir.[274]

Sahte işlemler ilkesini, vergi yargısınca başvurulan somut uyuşmazlıklar üzerinden değerlendirmek daha anlaşılır olabilir ve bu çerçevede en önemli davalardan

[273] Thuronyi, V., (2003), s. 163-164.

[274] Moore, K. N., (1989), The Sham Transaction Doctrine: An Outmoded and Unnecessary Approach to Combating Tax Avoidance, **Florida Law Review**, 41(4), s. 660, 676.

biri olarak anılan Knetsch vs United States davası incelenebilir. Söz konusu uyuşmazlıkta; Knetsch bir sigorta şirketinden her biri 400.000 dolar değerinde ve yıllık %2,5 faiz getirisi olan 10 adet tahvil satın almıştır. Tahvillerin toplam satın alma bedeli 4.004.000 dolar olarak belirlenmiş; söz konusu bedelin 4.000 dolarlık kısmının peşin ödenmesi ve kalan 4.000.000 dolarlık kısmı içinse yine sigorta şirketinden olmak üzere yıllık %3,5 faiz oranından kredi kullanılması kararlaştırılmıştır. Sigorta şirketi ve Knetsch arasındaki sözleşme uyarınca, vade tarihinde kredi faizinin tamamen ödeneceği belirtilmiş ve bu doğrultuda Knetsch aynı gün ilk yılın faiz tutarı olarak 140.000 doları ödemiştir. Böylece Knetsch söz konusu faiz ödemesini gelir vergisi matrahında gider olarak indirebilmiştir. Yine sözleşmedeki nakit ve kredi değerleri tablosuna göre, ilk yıl sonunda tahvillerin toplam nominal değerinin 4.100.000 dolar olacağı hesaplanmış ve Knetsch'e yıl sonu beklemeksizin, toplam kredi borcu üzerindeki tahvil getirisini (ilk yıl için 100.000 dolar) hemen temin etme imkânı sağlanmıştır. Ancak vade beklemeksizin bu getiri hakkının kullanılması halinde faiz yükümlülüğü doğacağı kararlaştırılmıştır. Knetsch sözleşmedeki bu hakkını kullanmış ve yıl sonunu beklemeksizin ilk yıl getirisinin 99.000 dolarlık kısmını yine %3,5 faiz oranıyla borçlanarak elde etmiştir. Böylece bu ödeme için de faiz tutarı olarak 3.465 dolar ödemiş ve yine bu tutarı gelir vergisi matrahında gider olarak indirebilmiştir. Bu işlem düzeneği üç yıl boyunca sürdürülmüş ve her yıl faiz ödemeleri vergi matrahından indirilmiştir. Ancak vergi idaresi bu indirimleri kabul etmemiş ve eksik belirlenen kısım için vergi borcu tespit etmiştir. Knetsch söz konusu ek tarhiyat nedeniyle vergi yargısına başvurmuştur. Yüksek Mahkeme, Knetsch'in sigorta sözleşmesi yapmış olmasının bir kurgu olduğuna karar vermiştir; zira Knetsch'in sigorta şirketine 294.570 dolar öderken ve 203.000 doları kredi olarak geri aldığını, fark olarak kendi cebinden çıkan 91.570 dolarlık kısmın vergi borcunu azaltmak dışında menfaatini kayda değer bir şekilde etkilemediğine hükmetmiştir. Bu kararda, işlemin vergisel sonuçlarının reddedilmesi

gereken bir işlem olarak nitelendirmek için "kurgu" ve "sahte" terimleri kullanılmıştır.[275] Bu durum göz önünde bulundurulduğunda, sahte işlem ilkesi özün biçime üstünlüğü ilkesine daha çok benzemektedir; çünkü işlemin biçiminin (hukuki görünümü olarak) gerçekten başka bir nitelik taşıyıp taşımadığı (öz olarak) analiz edilmektedir.[276]

Yüksek Mahkeme'nin sahte işlemler ilkesinin uygulanmamasına karar verdiği Frank Lyon Co. v. United States davası da aydınlatıcı bir örnektir. Söz konusu davaya konu olan uyuşmazlık şöyledir: Worthen isimli banka ile onun yatırım ortağı, şirket faaliyetlerinde kullanmak üzere çok katlı banka ve ofis binası inşa etmeyi planlamış ancak çeşitli eyalet ve federal kısıtlamalar (tesis yapım izinleri vs.) nedeniyle bu yapı inşaatını finanse etmesi mümkün olmamıştır.[277] Bu nedenle söz konusu faaliyetlerle ilgili bağımsız üçüncü kişi konumundaki Frank Lyon şirketiyle satıp-geri kiralama sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmeye göre Lyon'un Worthen'e ait olan arsayı 76 yıl 7 aylığına kiralayacağı, sözleşme hazırlık aşamasında Worthen tarafından kısmen inşasına başlanan binayı parça parça satın alacağı ve inşaatın bitimine müteakip (tahmini 19 ayın ardından) bu binayı ise Worthen'e kiralayacağı kararlaştırılmıştır. O dönem eyalet yasalarına göre bir banka tarafından yapılan malzeme alımlarının eyalet vergisinden muaf olması nedeniyle Worthen'in malzeme alımlarını üstlenmesi de önemli bir tasarruf sağlayacaktı. Sözleşme hükümlerine göre Lyon şirketi Worthen'e binanın inşasında

[275] Supreme Court of the United States, (1960), Knetsch v. United States, 364 U.S. 361.

[276] Vanik Jr., T. C., (2015), Torpedoing A Transaction: Economic Substance Versus Other Tax Doctrines and The Application of the Strict Liability Penalty, **64 Clev. St. L. Rev**. 109, s. 129.

[277] Worthen'in, banka binalarına sermaye stokunun %40'ını aşan miktarda yatırım yapabilmesi için önceden izin alması gerekmekteydi.

yaptığı harcamalar için toplam 7.640.000 dolar ödemesi, bu satış bedelinin ise 500.000 dolarlık kısmının peşin ödenmesi ve kalan tutarın ise krediyle finanse edilmesi öngörülmüştü. Kredi, Lyon ve Worthen tarafından imzalanan ve kredi sağlayan kuruluşa Worthen'in en az 25 yıllık iptal edilemez bir süre zarfınca ve kullanılan kredinin aylık geri ödemelerine eşit tutardaki bedel üzerinden kiralama yapacağı taahhüt edilmişti. Dolayısıyla toplam kira bedeli, Lyon tarafından kullanılan 7.140.000 dolarlık krediyi amorti edecek anapara ve faiz ödemeleri toplamına eşit olacaktı. Öte yandan 1969 yılında inşaat tamamlandıktan sonra Lyon, satın aldığı binayı bu defa Worthen'e 66 yıllığına kiraladı. Worthen bu kiralama kapsamında onarımlar, vergiler, ücretler ve sigorta dâhil olmak üzere ofis binasının bakımıyla ilgili tüm masraflardan sorumlu olacaktı. Lyon'un binanın üzerinde bulunduğu araziyi kiralama süresi, opsiyonlu kira sözleşmesinden yaklaşık 10 yıl daha uzundu; bu süre zarfında kira süresi uzatılmazsa araziyle birlikte yapının mülkiyetinin Worthen'e geçeceği kararlaştırılmıştı. 1969 yılında bina tamamlanmış ve binanın kiralanmasına ilişki sözleşme uygulamaya girmiştir. Lyon şirketi aynı yıl gelir vergisi beyannamesini vermiş; söz konusu döneme ilişkin beyannamesinde kullanılan kredi için ödediği faiz bedelini, binayı satın aldığı için amortisman giderini ve işlemle bağlantılı olarak yapılan yasal ve diğer masrafları vergi matrahından indirmiştir. Dolayısıyla, mülk sahibi olmanın tüm vergi avantajları nispeten küçük bir yatırım sonucu Lyon'a ait olmuştur. Beyannameleri değerlendiren vergi idaresi ise Lyon'un binanın gerçek sahibi olmadığına, sat-geri kiralama işleminde Lyon'un aslında Worthen'un diğer üçüncü taraftan aldığı kredinin anapara ve faiz ödemeleri için bir kanal görevi gördüğüne, dolayısıyla işlemlerin 'sahte' olduğu gerekçesine dayanarak indirimleri kabul etmemiştir. Lyon, yerel mahkemeye başvurmuş ve mahkeme indirimlerin kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir; itiraz sonucunda üst mahkeme ise Lyon'un karşılaştığı külfet, fayda ve risklerin vergi amaçları için mülkiyet statüsü oluşturamayacak kadar basit olduğuna karar vererek kararı bozmuştur.

Nihayetinde Yüksek Mahkeme vergi mükellefi Lyon'u haklı bulmuş ve işlemin sahte olmadığına karar vermiştir[278]:

> *Ticari veya mevzuatla ilgili realitelerin zorunlu kıldığı veya teşvik ettiği, ekonomik özü olan, vergiden bağımsız sebeplerle yapılmış ve sadece vergiden kaçınma amacı taşımayan manasız etiketler ile şekillendirilmemiş çok taraflı işlem söz konusuysa, taraflarca gerçekleştirilen hak ve yükümlülüklerin paylaşımı tanınmalıdır; kiraya veren, bu statüsünün önemli ve gerçek niteliklerini taşıdığı sürece, taraflarca benimsenen işlem vergi amaçları açısından geçerlidir.*

Söz konusu somut olayda aslında Worthen'un, amortisman giderlerini Lyon'a (vergi matrahından indirim yapabilmesi için) sattığı kabul edilmekle birlikte, Yüksek Mahkeme Lyon'un "gerçek ekonomik risk" içeren bir işlem gerçekleştirmiş olması nedeniyle vergi indirimlerine izin verilmesi gerektiği sonucuna ulaşmıştır.[279] Dolayısıyla işlemin sahte olup olmadığının anlaşılması bakımından külfetler değerlendirilmiştir.

2.1.2.1.4. Basamaklı İşlemler İlkesi

Basamaklı işlemler ilkesi ise birden çok işlemin birbiriyle bağlantısı kurularak vergi amaçları doğrultusunda konsolide edilmesini öngören ilkedir. Böylece bir işlemin hukuken bağımsız ancak özünde iktisadi amaçları bakımından bağlantılı aşamaları ayrı ayrı değil, tek bir birleşik işlem olarak değerlendirilmektedir.[280] Smith v. Comm'r

[278] Frank Lyon Co. v. U.S, (1978), 435 U.S.561; Kavulich, J.J., (1978), Income Tax-Three Party Sale-Leasebacks-True Leases Or Financing Techniques?, **Western England Law Review**, 1(3), s. 601-606; Akçaoğlu, (2012), s. 177-178.

[279] Jellum, J., (2014), Codifying and Miscodifying Judicial Anti-Abuse Tax Doctrines, **Virginia Tax Review**, 33 (579), s. 599.

[280] Akçaoğlu, (2012), s. 179.

davasında vergi mahkemesi ilkenin uygulanışını şu örnekle açık bir şekilde ifade etmektedir[281]:

> *Aşamalı işlem doktrini genellikle bir vergi mükellefinin A noktasından D noktasına gitmeye çalıştığı ve bunu yaparken B ve C noktalarında duraklar oluşturduğu durumlarda uygulanır. Gereksiz durakların tüm amacı, A'dan D'ye giden doğrudan bir yolun yaratacağından farklı vergi sonuçları elde etmektir. Böyle bir durumda, mahkemeler mükellef tarafından izlenen dolambaçlı yolla bağlı değildir ve araya giren duraklar göz ardı edilebilir veya yeniden düzenlenebilir.*

Bu yönüyle işlemlerin hukuki biçimlerine göre değil özlerine göre vergilendirilmesini amaçlayan özün önceliği ilkesinin bir uzantısı olarak kabul görmektedir. Çeşitli yargı kararlarında da bu niteliğe sıklıkla gönderme yapılmaktadır[282]: "[basamaklı işlem] ilkesi, özün biçime üstün tutulması gerektiği yönündeki daha geniş vergi yaklaşımının bir parçasıdır"; "basamaklı işlem ilkesi, özün biçime üstünlüğü ilkesine ilişkin bir başka kuraldır, biçimsel olarak birbirinden ayrı bir dizi işlem, bu işlemler özünde bütünleşik, birbirine bağlı ve belirli bir sonuca odaklanmışsa tek bir işlem olarak ele alır"; "basamaklı işlem ilkesi, özün biçime üstünlüğü ilkesinin uygulamaya geçirilmiş halidir". Basamaklı işlemler ilkesinin, teorik bakımdan diğer ilkelerle karşılaştırıldığında görece daha somutlaşmış ve daha anlaşılır bir yapıya sahip olduğu da görülmektedir.

İlkenin uygulanmasında işlem adımlarının birbirleriyle bağlantılı olup olmadığına karar verilmesinde üç farklı kriter belirlenmiştir: (i) bağlayıcı taahhüt kriteri (*binding commitment test*); (ii) nihai sonuç kriteri (*end result test*) ve (iii) karşılıklı bağımlılık kriteri (*mutual interdependence test*). Bağlayıcı taahhüt kriterinde birbirini takip eden aşamaların birleştirilebilmesi için bunlar arasında sözleşme benzeri bağlayıcı

[281] Keinana, Y., (2007), s. 57.

[282] Ibid, s. 55.

bir taahhüt aranmaktadır. Başka bir deyişle, sonraki işlem önceki işlem gerçekleştiğinde zaten gerçekleşecek şekilde tasarlanmışsa, işlemlere ayrı ayrı değil bir bütün olarak bakılmalıdır. Nihai sonuç kriterinde ise birbirini takip eden aşamaların yalnızca belirli bir nihai sonuca ulaşmak için araç olduğu tespit edildiğinde, bunların tek işlem olarak değerlendirilebileceği belirtilmektedir. Bu kriterde her işlemin belirli bir nihai sonuca ulaşmada çarkın dişlisi olduğu ve ayrı işlemler olmadan nihai sonuca ulaşılamayacağı; bu halde işlemin ayrı ayrı parçalar olarak değil ancak bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği zemininde hareket edilir.[283] Karşılıklı bağımlılık kriterindeyse işlemler birbirine o kadar bağlıdır ki, işlemler serisi tamamlanmadan hukuki ilişkinin kurulamayacağının tespit edilmesi halinde birleştirilmesine karar verilmektedir. Burada nihai sonuçtan ziyade işlemler arasındaki ilişkiye odaklanmaktadır ve bir işlemin tek başına gerekçelendirilmesi halinde birleştirme kararı verilmemektedir. Buna karşılık, herhangi bir işlemin, diğer bütünleştirici işlemler düşünülmeden gerçekleştirilmiş olması muhtemel değilse basamaklı işlemler ilkesi uygulanmamaktadır.[284] Basamaklı işlemler ilkesine başvurulacağı zaman bu kriterlerden kaçının ve hangilerinin uygulanacağı hususunda belirlilik yoktur. Ancak şu açıktır ki; ilkenin uygulanmasına karar verildiğinde ya işlemler dizisinde gereksiz olduğu düşünülen işlem göz ardı edilebilir ya da bu işlemler dizisinin sırası değiştirilebilir. Çoğu durumda, ilk seçeneğe yönelinir ve birkaç işlem vergisel amaçları nedeniyle tek bir işlem olarak kabul edilir.[285]

[283] Ibid s. 72.

[284] Ibid., s.72-74.

[285] Ibid s. 59.

2.1.2.1.5. İlkelerin Kodifikasyonu ve Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Oluşturulması

ABD'de içtihadi ilkelerin çeşitliliği farklı usullerin izlenmesine ve yeknesaklığın sağlanamamasına yol açmıştır. Vergi idaresi her ne kadar vergiden kaçınmayı konu alan uyuşmazlıkların birçoğunu kazanmış olsa da yargı yetkisinin sınırlarının belirlenmesi ve uygulama birliğinin sağlanması bakımından içtihadi ilkelerin kodifiye edilmesi tartışma konusu olmuştur. Nihayetinde Mart 2010 tarihinde Sağlık Hizmetleri ve Eğitimin Finansmanı Yasası ile Ulusal Gelir Kanunu'un 7701. maddesinin (o) fıkrasına "ekonomik öz ilkesinin açıklığa kavuşturulması" hükmü eklenmiştir. Kodifikasyonun hukuki öngörülebilirlik sağlaması amaçlanmakla birlikte, hükümetin bu düzenlemeyi aslında gelir arttırıcı bir politika olarak değerlendirdiği; sağlık ve eğitime yönelik kapsamlı reform paketinin kabul edilmesine imkân sağlayacak finansman tahmini için öngördüğü vurgulanmalıdır. Zira kodifikasyon hükmü m. 7701(o)'ya eşlik eden ceza hükümleri getirilmiş, buna göre ekonomik özden yoksun girişimler nedeniyle oluşan vergi ziyaının %20'si oranında cezalı tarhiyat yapılması düzenlenmiştir.[286]

İçtihadi ilkeleri kodifiye eden m. 7701(o) hükmü şöyledir[287]:

> *(o) Ekonomik öz ilkesinin açıklığa kavuşturulması*
> *(1) Uygulanması - Ekonomik öz ilkesini ilgilendiren (relevant) herhangi bir işlem söz konusu olduğunda, bu işlem ancak aşağıdaki hallerde ekonomik öze sahip olarak kabul edilecektir:*
> *(A) İşlemin vergi mükellefinin ekonomik durumunu (Federal gelir vergisi üzerindeki etkileri dışında) anlamlı bir şekilde değiştirmesi ve*
> *(B) Vergi mükellefinin bu işlemi yapmakta (Federal gelir vergisi üzerindeki etkileri dışında) önemli bir amacının olması.*

[286] Rosenberg, R., (2019), s. 66-67.

[287] Söz konusu hüküm, detaylı fıkra ve bentler içeren 5 maddeden oluşmaktadır. Çalışmada ilk 2 maddeye yer verilecektir. Madde hükmü için Rosenberg, R., (2019), s. 127-128.

(2) Vergi mükellefinin kâr sağlama beklentisi ile hareket ettiği durumlara özgü kural

(A) Genel olarak - Bir işlemin kâr potansiyelinin, işlemle ilgili olarak (1)'inci fıkranın (A) ve (B) bentlerinde yer alan koşulların karşılanıp karşılanmadığının belirlenmesinde dikkate alınabilmesi için, işlemden makul olarak beklenilen vergi öncesi kârın bugünkü değerinin, işleme izin verilseydi elde edilmesi beklenen net vergi avantajının bugünkü değeriyle karşılaştırıldığında önemli olması gerekir.

(B) Yurt dışı vergi ve harçların değerlendirilmesi - Harçlar ve diğer işlem giderleri, (A) bendi kapsamında vergi öncesi karın belirlenmesinde gider olarak dikkate alınacaktır. Bakan, gerekli durumlarda vergi öncesi kârın belirlenmesinde yurt dışı vergilerin gider olarak değerlendirilmesini sağlayan yönetmelikler yayımlayacaktır.

Söz konusu düzenlemede vergiden kaçınma stratejileri bakımından iki unsura dikkat çekilmektedir: (i) mükellefin gerçekleştirdiği işlemin vergisel etkileri dışında ekonomik duruma katkı sağlaması ve (ii) mükellefin vergi dışı amacının var olması. Hükümde mükellefin işlemin kâr potansiyeline dayandığı özel durumlara ilişkin ayrı bir düzenlemeye gidilmiş; mutlak bir getirinin elde edilmiş olması aranmamış; işlemden beklenen makul vergi öncesi kar ile net vergi avantajının karşılaştırılmasında önemli farkın olması yeterli görülmüştür.

Ekonomik öz ilkesinin kodifikasyonu vergi mükellefleri ve diğer ilgili taraflar bakımından önemli sorulara ve yorumlara yol açmıştır. Bu hükmün yalnızca vergi sığınakları türündeki işlemleri hedeflediği ve dolayısıyla genel ticari işlemlere uygulanması konusunda rehberlik sağlamadığı belirtilerek vergi idaresinden "uygun işlemler listeleri (*angel lists*)" yayımlaması talep edilmiştir. Bununla birlikte Amerikan Barolar Birliği Vergi Departmanı ve Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Derneği madde hükmündeki "[e]konomik öz ilkesini ilgilendiren (*relevant*) herhangi bir işlem söz konusu olduğunda" ibaresinde "ilgilendiren (*relevant*)" teriminin ne hükmün içeriğinde ne de teknik açıklamalarında tanımlandığını belirtmiş ve bu durumda hükmün hangi durumlarda uygulanacağı hususunda önemli bir belirsizlik oluştuğunu

vurgulamıştır.[288] Belki de en önemli hususlardan bir diğeriyse madde hükmünde anlamsal bakımdan açıklanmayan kavramların var olmasıdır. Mükellefin amacı ve kar sağlamasını düzenleyen bentlerde "önemli" kavramına, ekonomik durumdaki değişikliği düzenleyen bentte ise "anlamlı" kavramına yer verilmiş; bu kavramların açıklanması ve sınırları ise vergi yargısı ve idare yorumuna bırakılmıştır.[289] Rosenberg, kodifikasyondan önce vergi idaresinin söz konusu vakıalara ilişkin rehber yayınlama yetkisinin olmadığını ve vergi uyuşmazlığı davalarında yalnızca taraf olarak iddialarını savunduğunu belirtmekteyken; kodifikasyonun ardından vergiden kaçınmayla etkin mücadele doğrultusunda idareye yeni bir görev biçildiğine dikkat çekmektedir. Zira Hazine'nin Ulusal Gelir Kanunu madde 7805(a) gereğince ulusal gelirle ilgili herhangi bir kanun değişikliği nedeniyle açıklık sağlama yetkisi olduğu, bu nedenle kodifiye edilen ekonomik öz ilkesi ve buradaki ifadeler bakımından rehberlik sunma yetkisinin oluştuğu kabul edilmektedir.[290]

2.1.2.2. Birleşik Krallık'ta Mali Hükümsüzlük/Ramsay İlkesi

Birleşik Krallık vergi uygulamalarında uzun yıllar boyunca Westminster Dükü[291] kararındaki "vergi mükelleflerinin faaliyetlerini daha az vergi ödeyecek şekilde düzenleme hakkına sahip olduğu" ilkesine bağlı kalınmıştır. Bu nedenle özün biçime üstünlüğü veya iş amacı gibi ilkeler Birleşik Krallık'ta uzun süre destek bulamamış; hatta bu karar onlarca yıl birçok Anglo-Sakson hukuk sisteminde ve çeşitli Kara

[288] Kaye, T. A., (2012), s. 353-354.

[289] Rosenberg, R., (2019), s. 124.

[290] Ibid, s. 125.

[291] Bkz.: "3.5.1.2. Vergi Hukukunda Formalizmin Etkisi" bölümü

Avrupası ülkelerinde referans alınmıştır. Mükelleflerin vergi planlamaları için geniş bir alanın tanındığı bu yaklaşım önemini hala korumaktadır.

Vergiden kaçınma davalarında anti-formalist yaklaşımının benimsenmesi ve bu bağlamda yargısal ilkenin oluşumu Lordlar Kamarası'nın 1982'de karara bağladığı W.T. Ramsay Ltd v. IRC davasıyla başlamıştır. Bahsi geçen bu davanın Birleşik Krallık vergi yargısında bir dönüm noktası olduğu, kararla birlikte kimilerince "Ramsey ilkesi" olarak anılan kimilerince de ekonomik öz ya da basamaklı işlemler ilkesinin türevi olarak değerlendirilen "mali hükümsüzlük ilkesi" zemin kazanmıştır.[292] Lordlar Kamarası bu davayı izleyen çeşitli uyuşmazlıklardaki kararlarında bu değişimi vurgulamaktadır. Bu gelişme, özellikle kompleks hale gelen vergiden kaçınma stratejileriyle başa çıkma gerekliliklerine bağlanmış ve şöyle demiştir: "[v]ergiden kaçınma teknikleri ilerlerken ve teknik olarak gelişirken, mahkemeler hareketsiz kalmak zorunda değildir."[293]

Ramsay davasındaki söz konusu uyuşmazlık tarım faaliyetleri yürüten W. T. Ramsay şirketinin işlemleri üzerine doğmuştur. Buna göre Ramsay şirketi 1973 yılında bir sat-kirala işlemiyle 187.977 sterlin tutarında bir kazanç elde etmiştir ve bu nedenle kazancına eş değer ve vergi matrahından mahsup edebileceği bir dizi işleme yönelmiştir. Seçilen yöntem, bu tür konularda uzmanlaşmış bir şirketten satın alınan hazır bir plana dayanmaktadır. Tavsiye edilen plan doğrultusunda Ramsay, Caithmead şirketinden 185.034 sterlin karşılığında hisse satın almış ve her biri %11 faizle toplam 218.750 sterlin tutarında iki adet L1 ve L2 kredisi sağlamıştır. Krediler, planın satıcısıyla ilişkili bir bankadan alınan finansmanla verilmiştir. Ramsey'in sadece bir

[292] Freedman, J., (2007), Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and The Intention of Parliament, **Law Quarterly Review**, 123, s. 53; Rosenblatt, P., (2013), s. 122.

[293] House of Lords, (1982), W.T. Ramsay Ltd v IRC, 198, A.C. 300.

defaya mahsus olmak üzere kredilerden birinin faiz oranını, diğer kredide buna karşılık gelen bir artış yapması koşuluyla, indirme hakkına sahip olması kararlaştırılmıştır. Ramsay bu opsiyonu kullanmış ve L1'in faiz oranını %0'a düşürmüş, L2'nin faiz oranını ise %22'ye yükseltmiştir. Daha sonra L2'yi 391.481 sterline satmış ve yasa uyarınca vergiden muaf olduğu savunulan 172.731 sterlinlik bir kazanç elde etmiştir. L1 kredisi ise nominal değeri üzerinden ödenmiştir. Bunun ardından çok yakın bir tarihte Caithmead iflas etmiş, Ramsay şirket hisselerini büyük bir zararla 9.387 sterlin karşılığında bağlı bir şirkete satmış (175.647 Sterlin tutarında zarar oluşmuştur) ve bu zararın yasa uyarınca vergiden indirilebilecek bir kalem olduğu savunulmuştur. Somut olayda, Caithmead hisselerinden oluşan zararın indirilebilir olduğu tartışmasızken, tartışma L2'den elde edilen kazancın vergiden muaf olup olmadığı üzerine olmuştur. Ramsay, L2 hisse senedinden elde edilen kazancın (1965 Mali Yasa'da belirtildiği üzere) bankanın sağladığı kredi finansmanından yani bir borçtan kaynaklanan bir kazanç olduğu bu nedenle kazancın vergiye tabi olmadığını iddia etmiştir.[294] Nihayetinde işlemler birlikte ele alındığında, başlangıçtan itibaren ne kazanç ne de kayıp yaratacak şekilde tasarlandığı; bir başka deyişle, kendiliğinden birbirlerini bertaraf ettiği ve vergi avantajı sağlama dışında etkinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.[295] Söz konusu karardaki şu vurgu dikkat çekmektedir[296]:

---

[294] Burada temel noktalardan biri Ramsay'ın kullandığı finansmanın normal bir borç vasfında olup olmadığının karara bağlanmasıdır. Zira kanun koyucu sadece basit bir borcun elden çıkarılmasından vergiye tabi kazancın doğmayacağına karar vermiş; aksine normal olmayan, teminata dayandığı düşünülen borçlardan doğan kazançların ise vergilendirilmesini öngörmüştür.

[295] House of Lords, (1982), W.T. Ramsay Ltd v IRC; Seiler, M., (2016), s. 48; Tiley, J., (2008), **Revenue Law**, 6. Baskı, Hart Publishing, s. 116-117.

"*Bir belge veya işlemin gerçek olduğu kabul edildiğinde, mahkeme bunun arkasında yattığı varsayılan öze inemez. Bu, I.R.C. v. Duke of Westminster [1936] davasının iyi bilinen ilkesidir. Bu temel bir ilkedir ancak abartılmamalı veya aşırı genişletilmemelidir. Mahkemeyi, gerçek olduğu tespit edilen belgeleri veya işlemleri olduğu gibi kabul etmek zorunda bırakırken, aynı zamanda bu belgeye veya işleme, ait olduğu içerikten soyutlanmış bir şekilde bakmaya zorlayamaz… bunu yapmak şekli öze ya da özü şekle tercih etmek değildir."*

Bu vurguyla birlikte, Westminster Dükü kararının vergiden kaçınmaya kapı aralayan geniş kapsamı sınırlanmıştır.[297] Buradaki yaklaşımın mali hükümsüzlük ilkesi olarak anılmasının gerekçesi ise kararda görülmektedir[298]: "[vergiden kaçınma planlarını] mali açıdan, bir kazanç ya da kayıp yaratmayan hükümsüz bir girişim olarak ele almamız talep edilmektedir." Ramsay davasında çerçevesi çizilen bu ilke, Birleşik Krallık vergi yargısında önemli kabul edilen "IRC v. Burmah Oil Co. Ltd" ve "Furniss v Dawson" gibi bir dizi davada uygulanmıştır.

Ramsay'de ortaya çıkan ilke başlangıçta "özü önceleyen kapsayıcı ilke" ya da "yargısal GAARs" olarak değerlendirilmiş olsa da Lordlar Kamarası zamanla ilkenin vergi kanunlarının amacını dikkate almayı gerektiren bir yorum yöntemi olduğunu belirtmiştir.[299] Örneğin, Inland Revenue Commissioners v McGuckian davasına ilişkin kararda bu görülmektedir[300]:

Ramsay'deki yeni ilke, kanunlardan bağımsız bir hukuksal temelde icat edilmemiştir. Bu savunulamaz çünkü bir mahkemenin vergi kanununu değiştirme[düzeltme] yetkisi yoktur. Ramsay'deki ilke, bir kanun yorumu

---

[296] House of Lords, (1982), W.T. Ramsay Ltd v IRC, s. 323.

[297] Seiler, M., (2016), s. 49.

[298] W.T. Ramsay Ltd v. IRC [1982] AC 300, s. 323.

[299] Zimmer, F., (2002), s. 40; Seiler, M., (2016), s. 49.

[300] Inland Revenue Commissioners v McGuckian [1997] 1 WLR 991, 1000'ten Aktaran Seiler, M., (2016), s. 61.

olarak geliştirilmiştir. [...] Söz konusu bu gelişme, kanundaki belirli ifadelerin anlamlarına ilişkin metinsel bir analize bağlı değildir. Parlamentonun niyetine işlerlik kazandıran geniş bir amaçsal yorum üzerine kurulmuştur. .... Lordlar Kamarası, karmaşık bir işlemin özünü inceleme yetkisini ileri sürerken, mali konularda şekilciliği reddetmekte ve daha gerçekçi bir yasal analizi tercih etmektedir.

Birleşik Krallık'ta Ramsay kararının vergiden kaçınma davalarında karmaşıklığa yol açtığına da değinilmelidir. Zira vergi mevzuatının detaylı ve karmaşık yapısı dikkate alındığında, vergi yargılamalarında normların amaçları bakımından tespit zorlaşmakta ve tutarlı kararların verilememesi eleştirilmektedir.[301] Böylece 2013 yılında kanun koyucu uzun süredir tartışılan genel kural normunu ihdas etmiştir. Dolayısıyla Birleşik Krallık deneyiminde de yargısal içtihatlardan genel kural normuna geçiş görülmektedir.

2.1.3. Kıta Avrupası Hukuk Sistemlerinde Vergiden Kaçınmaya Yönelik İçtihadi İlkeler

Kıta Avrupası hukuk sistemlerinde özel hukuk alanında gelişen içtihadi ilkelerin zamanla vergi hukuku alanına nüfuz ettiği görülmektedir. Bu ilkeler hakkın kötüye kullanılması ve kanuna karşı hiledir. Ancak bu yargısal ilkeler vergi hukuku açısından iki temel endişe nedeniyle tartışma konusu olmaktadır. Birincisi, bu ilkelerin vergi yargısınca uygulanmasındaki zorluk ve bunun hukuki öngörülebilirliği etkilediği endişesi; ikincisi ise mükellefin özgürlük alanına getirilen bir kısıtlama olarak

[301] Seiler, M., (2016), s. 71.

algılanmasıdır. Buna rağmen, her iki ilke de kanun koyucu tarafından öngörülemeyen vergiden kaçınma stratejilerini sınırlandırma işlevi nedeniyle ön plana çıkmaktadır.[302]

2.1.3.1. Hakkın Kötüye Kullanılması

Hakkın kötüye kullanılması, Kıta Avrupası'nın pek çok ülkesinde özel hukuk kapsamında uygulanagelen bir ilke olarak varlığını uzun süredir korumaktadır. Nitekim hukukun oldukça geniş bir alanına tesir etmektedir. Örneğin, çalışanların işten çıkartılması, aile hukukundaki mal rejimi, şirketler hukuku kapsamında oy hakkı ve sözleşmelerin yeni koşullara göre uyarlanması gibi çeşitli konularla ilişkilendirilmektedir. İlkenin uygulanması özel hukuk alanıyla sınırlı kalmamış; zamanla kamu hukukuna ve bilhassa vergi hukukuna nüfuz etmiştir. Bununla birlikte ülke uygulamalarında hakkın kötüye kullanılmasının tanımı, uygulama koşulları ve hukuki etkileri konusunda uzlaşının sınırlı kaldığı, önemli farklılıkların görüldüğü de belirtilmektedir. Yine de genel bir tanımlama yapılacak olursa hakkın kötüye kullanılması "kişinin hukuk düzenince tanınan bir hakkı kullanması ancak bu hakkı kullanırken kötü niyetle veya başka bir uygunsuz amaçla hareket etmesi neticesinde zarar gören diğer kişiye hukuki koruma sağlayan bir müessesedir."[303] Dolayısıyla ilke, kişi özgürlüğünün daha geniş bir toplum çıkarı açısından değerlendirilmesi ve sınırlandırılmasına imkân sağlamaktadır.

Vergi hukukunda hakkın kötüye kullanılması ilkesi, vergi mükelleflerinin hukuki formlar ve kurumlar dâhilinde faaliyetlerini yeniden düzenleyerek

[302] Maduro, M. P., (2011), **Foreword**, içinde Prohibition of Abuse of Law - A New General Principle of EU Law?, Edt. Rita de la Feria ve Stefan Vogenauer, Hart Publishing, s. vii.

[303] Thuronyi, V., (2003), s. 158-159.

yükümlülüklerini azaltma kabiliyetlerini kısıtlamaktır. Bu kapsamda yalnızca vergileri azaltmak amacıyla hukuki formlara ve kurumlara başvurulması, vergi mükellefinin haklarını kötüye kullanması (hukukun sağladığı düzenleme olanaklarının kötüye kullanılması) olarak değerlendirilmekte; bu halde vergi avantajının geçersiz kılınması gerekmektedir.[304]

Hakkın kötüye kullanılması ilkesinin temeli, menfaatleri çatışan iki taraf arasındaki menfaat dengesinin tesis edilmesine dayanmaktadır. Daha önce de vurgulandığı üzere, modern vergi hukukunda mükelleflerin faaliyetlerini en az yükümlülük oluşturacak formda ve içerikte düzenleme hakkına sahip oldukları kabul edilmektedir. Bundan bahisle mükellefin en uygun gördüğü hukuki işleme dâhil olma hakkı vardır ve her ne kadar vergi gelirlerini kısıtlasa da bu seçenek nihayetinde hakkın kötüye kullanılması olarak değerlendirilmemektedir. Ancak bunun her zaman bir sınırı olmuş; mükellefin iyi niyet taşımayan hukuki işlemleri hukuk zemininde kabul edilmemiştir. Buna göre vergi mükellefi hakkını yalnızca vergi yükümlülüğünü bertaraf etmek veya azaltmak için kullanamamakta; nasıl ki, özel hukukta kötü niyetle hareket eden kişinin hakları sınırlandırılabiliyor ve zarar gören tarafa hukuki koruma sağlanabiliyorsa; vergi hukukunda aynı ilke, hukuki işlem hakkını sınırlamakta ve vergilendirme hakkı doğrudan zarar gören kamu hazinesinin menfaati korunmaktadır.[305]

[304] Ward, D. A., Cullity, M. C., (1981), Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statutes, **Canadian Tax Journal**, 29 (4), s. 451-452.

[305] Rohatgi, R., (2007), **Basic International Taxation: Volume II**, 2. Baskı, Taxmann Allied Services, s. 152.

2.1.3.2. Kanuna Karşı Hile

Kanuna karşı hile ise temellerini Roma hukukundan almakla birlikte (*in fraudem legis*) günümüzde yine Kıta Avrupası hukuk sistemlerince benimsenmiş bir ilkedir. İlkenin her ne kadar genel kabul görmüş anlamı olmasa da şöyle açıklanabilir: emredici bir hükümle yasaklanmış olan sonuca, yine kanunun izin verdiği, yasaklanmamış ve bu hukuki sonucun elde edilmesine imkân sağlayan başka bir hükümden yararlanmak suretiyle ulaşılmasıdır. İlkeyi açıklığa kavuşturmak bakımından öğretideki görüşlerde, kanuna karşı hilede aslında hilenin cansız bir varlık olarak bizatihi kanuna değil ancak kanun koyucunun iradesine yapıldığı; dolayısıyla kişinin, kanunu aldatmayı değil, dolambaçlı bir şekilde kanunun uygulama alanından kurtulmaya çalışıldığı belirtilmekte ve bundan bahisle "kanundan kaçınma" veya "kanundan kaçınma yolları" ya da "kanunu dolanma becerisi" olarak da ifade edilmektedir.[306] Sonuç olarak burada kaçınılan/dolanılan hükmün amacı zedelenmekte ve hukuk zemininde istenmeyen bir sonucun elde edilmesi söz konusu olmaktadır. Hukuk sistemine duyulan genel güven ve saygı sarsılmakta, kanun önünde eşitlik ilkesi (vergi hukuku bakımından mali güce göre vergilendirme ilkesi) bu sebepten dolayı tesis edilememektedir.[307]

Öğretide tartışmalı olmakla birlikte, kanuna karşı hilenin varlığından bahsedebilmek için üç unsurun gerekli olduğu belirtilmektedir. İlk unsur, emredici bir hükmü dolanma, onu bertaraf etmedir. Burada dolanılan hükmün amacının tamamen veya en azından önemli ölçüde engellenmiş olması aranmaktadır. Bu nedenle öncelikli olarak hükmün yorumlanması ve uygulanamayan hükümle gerçekte ne elde edileceğinin belirlenmesi gerekmektedir. İkinci unsur, hukuk düzeninin yasakladığı sonuca ulaşmak için bir başka hükmün lafzına uygun hareket edilmesidir. Bir başka deyişle, fiilen kanun

[306] Doğu, H. M., (2023), **Kanuna Karşı Hile**, On İki Levha Yayıncılık, s. 28-30.

[307] Ibid, s. 1.

tarafından gerçekleşmesine engel olunan sonuca ancak şekli anlamda yasal bir işlemin tesis edilmesiyle ulaşılmakta ve böylece hem hukuki sonuç sağlanmakta hem de hukuka aykırılık doğmadığı savunulabilmektedir. Nihayetinde kanunun dolanılması için yapılan işlem, kanunun amacı ile çelişmektedir. Üçüncü ve son unsur ise dolanma amacıdır. Ancak çeşitli hukuk sistemlerinde dolanma amacıyla hareket edilip edilmediği dikkate alınmamakta, dolanma amacı olmasa dahi kanuna karşı hilenin varlığından bahsedilmektedir.[308]

Hakkın kötüye kullanılması ile kanuna karşı hilenin oldukça yakın anlamda oldukları ve bu gerekçeyle sıklıkla birbirlerinin yerine kullanıldıklarına rastlanmaktadır. Pistone'ye göre bu iki kurum amaçları bakımından farklılaşmaktadır. Hakkın kötüye kullanılmasında muhatabın zarara uğratılması için bir hakkın amaç dışı kullanılması söz konusuyken; kanuna karşı hilede menfaat elde etmek için hükmün atipik durumlara, yani o hükmün amacıyla çelişen bir durum karşısında uygulanmasıyla karşılaşılmaktadır.[309]

Kanuna karşı hilenin Türk vergi hukukundaki yansıması ve özel görünümü "peçeleme" veyahut "perdeleme işlemleri" olarak ifade edilmektedir. Ancak bu kavrama ilişkin olarak Türk vergi hukuku kanunlarında açık bir yasal düzenleme bulunmamakta; öğretideki çalışmalar belirleyici olmaktadır.[310] Peçelemeye ilişkin

[308] Doğu, H. M., (2023), s. 49-60.

[309] Pistone, P., (2011), **Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation**, içinde Prohibition of Abuse of Law - A New General Principle of EU Law?, Edt. R. Feria, Stefan Vogenauer, Hart Publishing, s. 381. Buradaki ayrım ülkelere göre değişiklik göstermektedir.

[310] Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., (2022), s. 72.

açıklamaları burada sınırlı tutacak, son bölümde uygulamadaki ve öğretideki tartışmalarla birlikte detaylı olarak ele alınacaktır.

2.2. Vergi İdaresince Geliştirilen Önlemler

2.2.1. Genel Çerçeve

Vergi idaresi, bilhassa vergi sisteminin işleyişi dâhil olmak üzere vergi kanunlarının uygulanmasında kilit bir rol üstlenmektedir. Verginin meşruiyeti, vergilendirme sistemine olduğu kadar bu sistemin yürütülmesinde vergi idarelerinin gereklere uygun yönetim sergilemeleriyle de ilişkilendirilmektedir.

Vergi idaresine yüklenen nihai amaç, mükelleflerin vergiyle ilgili tüm faaliyetlerini doğru, eksiksiz ve zamanında bildirmelerini ve tahakkuk eden vergilerin tahsil edilmesini sağlamak üzere vergiye tam uyumu tesis etmesidir. Dolayısıyla mükelleflerin yükümlülükleri yerine getirmelerini sağlayan, kolaylaştıran ve gerektiğinde yaptırım uygulayarak uymalarını teşvik eden bir yapıyı tasarlamaları vr sürdürmeleri gerekmektedir.[311] Bu bağlamda vergi idarelerinin vergiden kaçınmayla mücadele girişimleri açısından önemli bir işlevi olduğu açıktır.

Vergi idaresinin vergiden kaçınmayla mücadele doğrultusunda geliştirdiği seçenekler dört kategori altında toplanmaktadır: (i) vergi mükelleflerinin ya da üçüncü tarafların bilgi sunmasına yönelik seçenekler; (ii) vergi idaresinin 'pasif' bir bilgi alıcısı rolüyle sınırlı kalmayıp denetim yetkilerini kullanarak ilgili bilgileri tespit etmeye yöneldiği seçenekler; (iii) diğer idareler tarafından edinilen bilgilere ya da başka bir ülkenin vergi idaresi ile işbirliğine dayalı seçenekler; (iv) vergi idaresinin iç

[311] Alink, M., Kommer V., (2016), **Handbook on Tax Administration**, IBFD, 2. Baskı, s. 139-142.

bilgilerinden ya da harici kamu verilerinden en iyi şekilde yararlanmasını amaçlayan seçeneklerdir.[312] Bu seçeneklerin etkinliğinde uluslararası girişimlerin önemli bir belirleyiciliği de söz konusudur.

2.2.2. Bildirim ve Raporlama

Bildirim ve raporlama seçenekleri, vergi mükelleflerinin ya da üçüncü tarafların vergi idaresine gerekli bilgileri sağlamasının zorunlu kılındığı ya da talep üzerine sunmasını gerektiren mekanizmaları içermektedir. Buradaki temel amaç, vergi idaresine potansiyel olarak kaçınma stratejileri hakkında olabildiğince bilgi sağlamak, bunların tasarlayıcılarını ve kullanıcılarını tespit etmektir. Böylece mükellefler bir stratejiye dâhil olma konusunda daha temkinli olmaya yönlendirilmektedir.

Vergi idaresi, bildirim ve raporlama seçeneklerini "özelge uygulaması (*ruling regimes*)", "vergi matrahından indirilebilir zararlara ilişkin özel raporlama yükümlülüğü (*special reporting obligation on losses*)", "gönüllü bildirimler" ve "zorunlu ifşa kuralları (*mandatory disclosure rules*)" olmak üzere bir dizi politikayla uygulamaya geçirmektedir.[313]

Özelge uygulamasında, mükelleflere belirli bir işlemin vergi sonuçlarına ilişkin idarenin görüşünü alma olanağı sunulmakta ve böylece bir dereceye kadar belirlilik sağlanmaktadır. Özelge uygulamalarının her ne kadar vergiden kaçınma stratejilerini tespit etmeye yönelik asli bir işlevi olmasa da, ilgili bilgilerin toplanmasında önemli

---

[312] OECD, (2011), **Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning**, OECD Publishing, s. 62. OECD kategorizasyonunda ayrıca beşinci seçenek olarak "diğer seçenekler"e yer verilmiştir.

[313] Ibid, s. 62-63.

etkisinin olduğu kabul edilmektedir. Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin girişimlerini yönlendirmek için de başvurulduklarından, bu anlamda hem bir tespit hem de bir müdahale politikası olarak işlerlik kazanmaktadırlar. Vergi matrahından indirilebilir zararlara ilişkin özel raporlama yükümlülüğünde ise vergi mükellefinin genellikle beyanname verme sürecinin bir parçası olarak zararlarına/giderlerine ilişkin özgü bilgileri bildirme yükümlülüğü düzenlenmektedir. Bu yükümlülüğü gerektiren koşul belirli bir tutarın aşılması veya bundan bağımsız olarak bir vergi konusuna ya da kişisine[314] özgü olabileceği için vergi idareleri arasındaki uygulamalar çeşitlilik göstermektedir.

Son dönemde vergi gündeminde önemi artan ve özellikle değinilmesi gereken bir diğer politika ise zorunlu ifşa kurallarıdır. Zorunlu ifşa kuralları, vergi mükelleflerinin ve danışmanlarının potansiyel olarak vergiden kaçınma stratejileri olarak değerlendirilebilen girişimlerini vergi idareleriyle paylaşmaları amacıyla tasarlanmışlardır. Diğer uygulama ve raporlama seçenekleriyle kıyaslandığında hem vergi idarelerinin çok daha erken aşamada bilgi edinmesine olanak tanımakta hem de bildirim yükümlülüğünü belirli riskli alanlara yönlendirerek esneklik sağlayabilmektedirler. Böylece vergi idaresine politika ve riskler için etkili bir erken uyarı sistemi tesis edilmekte ve mükellef stratejilerindeki değişikliklere daha hızlı ve hedef odaklı karşılık verilmektedir.[315] Ancak zorunlu ifşa kurallarının etkin bir şekilde

[314] Buna örnek olarak varlıkları belirli bir miktarın üzerindeki kişileri ifade eden "*high net worth individual*" mükelleflere getirilen ek yükümlülükler gösterilebilir.

[315] OECD, (2015b), **Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report**, OECD Publishing, s. 9-10, 13.

işleyebilmesi için kimlerin bildirim yapacağı, hangi bilgilerin raporlanacağı ve ne zaman raporlanacağı gibi hususlar önem arz etmektedir.[316]

Zorunlu ifşa kurallarına ilişkin mevcut uygulamalar iki temel şekilde gelişim göstermektedir. Bunlar: "işlem temelli yaklaşım *(transaction-based approach*)" ve "danışman temelli yaklaşım (*promoter-based approach*)" olarak ifade edilmektedir. ABD ve Kanada gibi ülkelerde benimsenen işlem temelli yaklaşımda vergi idaresi öncelikle kaçınma riski içeren vergisel işlemleri tespit etmekte ve daha sonra bu işlemle bağlantılı vergi avantajı sağlayan mükelleflerden ve/veya üçüncü kişilerden açıklama/bilgi talep etmektedir. Birleşik Krallık ve İrlanda gibi ülkelerde benimsenen danışman temelli yaklaşımda ise kaçınma stratejilerinin arzına odaklanılmakta, bunları planlayan/yaratan danışmanların rolü ön planda çıkartılarak, bu taraflara birincil açıklama sorumluluğu yüklenmektedir. Özellikle danışmanların bu stratejilerin işleyişine ve içeriğine ilişkin daha ayrıntılı bilgiye sahip olması danışman temelli yaklaşımın etkinliğini sağlamaktadır. Bununla birlikte vergi danışmanlarından yararlanılmadığı veya danışman olmakla birlikte başvurulan stratejiye ilişkin ayrıntıları açıklamaktan imtina edildiği durumlarda, mükelleflerin sorumluğu doğmaktadır. Özetle bu iki yöntem arasındaki temel farklılık bilhassa mükelleflerin ve danışmanların birincil açıklama yükümlülüklerinde ortaya çıkmaktadır.[317]

Zorunlu ifşa kurallarının uygulanmasında bir diğer önemli husus ise hangi vergisel işlemlerin kapsama dâhil olacağıdır. Uygulamada bildirimi zorunlu işlemlerin tespit edilmesinde iki farklı yöntem izlenmektedir. Bunlar: "çok adımlı yaklaşım (*multi-*

[316] Ibid, s 18-19.

[317] Ibid s. 32-35. Ülke uygulamalarında salt bir yöntemin benimsenmediği, ülkelerin karma yöntemi uyguladıkları ve bu nedenle yöntemler arasında belirgin bir ayrımın oluşmadığı belirtilmelidir.

step approach)" ve "tek adımlı yaklaşım (*single step approach*)" olarak ifade edilmektedir. Birleşik Krallık, İrlanda, Kanada ve Portekiz gibi ülkelerde benimsenen çok adımlı yaklaşımda, vergisel işlemlerin belirli bir eşik veya ön koşulu sağlaması gerekmekte, bunlar sağlandığı takdirde bildirim zorunlu tutulmaktadır. Böylece işlemin bir kaçınma stratejisinin özelliklerine sahip olup olmadığı öncelikle değerlendirilmekte ve ilgisiz açıklamaların bildirimi önlenmektedir. Yöntemin en belirgin avantajı vergi idaresinin ciddi gelir kaybı riski içeren işlemleri hedefleyerek idari maliyetleri azaltabilmesine imkân sağlamasıyken; bu eşik veya ön koşulun belirlenimin nasıl olacağı önemli bir zorluk olarak kabul edilmektedir. Buna yönelik olarak "değersiz işlem sınırı (*de-minimis filter*)" kriterine dayalı ülke uygulamalarında vergisel işlemin parasal değeri ya da potansiyel vergi kaybının parasal değeri dikkate alınarak, belirli bir değerin altındaki işlemlerin bildirimi zorunlu olmamaktadır. ABD gibi ülkelerde benimsenen tek adımlı yaklaşımda ise bildirimi zorunlu işlemler için herhangi bir kriter veya ön koşul belirlenmemekte, vergi idaresince belirlenen şartların sağlanması yeterli görülmektedir. Örneğin, vergi danışmanlarının müşterilerine gizlilik koşulları altında hizmet sunması durumunda, sunulan strateji bildirimi zorunlu işlem kategorisine dâhil edilmektedir. Yine sunulan stratejide şarta bağlı ödemenin gerçekleşmesine karar verilmesi durumunda da zorunlu bildirim yükümlülüğü oluşmaktadır.[318]

Zorunlu ifşa kurallarına yönelik eleştirilerden de bahsedilmesi gerekmektedir. Öğretideki en belirgin eleştiri mükellef hakları bağlamında ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin ve danışmanların bilgi paylaşmaya zorlanmasının başta vergi mahremiyeti ve hukuki destek alma hakkını etkileyeceği belirtilmektedir. Baker, her ne kadar vergi mahremiyeti hakkının mutlak bir hak olmadığını belirtse de, zorunlu ifşa kuralları kapsamındaki bildirimin devletin üstün ekonomik çıkarı ve hukuka uygun

[318] Ibid, s. 37-41.

olarak yapılması gerektiğine, bu nedenle uygulama sınırlarının daha açık ve belirli olmasının önemine dikkat çekmektedir.[319]

2.2.3. Vergi Denetimi

Denetim seçeneği vergi idaresinin 'pasif' bir bilgi alıcısı rolünde olmaktan ziyade denetim yetkisini kullanarak vergiden kaçınma stratejilerini tespit etmek üzere aktif bir rol üstlenmesini ifade etmektedir.[320]

Modern vergi sistemleri büyük ölçüde mükelleflerin yükümlülüklerine ilişkin beyan sunmasına dayanmaktadır. Her ne kadar vergi idaresi ve mükellef arasında bir güven ilişkisi olsa da, idare vergi denetimiyle beyan edilen bilgilerin doğruluğunu incelemek ve yükümlülüklerin doğru ve eksiksiz bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini tespit etmektir. Burada bir yandan vergi beyannamesi ile mükellef tarafından tutulan defter ve kayıtlar arasındaki ilişkiye ve ortaya çıkabilecek uyumsuzlukları tespit etmeye yönelik şekli inceleme yürütülürken; diğer bir yandan ise defter ve kayıtların ekonomik gerçekliği yansıtıp yansıtmadığına dayalı maddi gerçekliğe ilişkin inceleme de yürütülür. Bu süreçte vergi idaresi doğrudan ve dolaylı yükümlülük hesaplama yöntemlerine başvurmaktadır. Doğrudan yöntemde, mükellefin yükümlülüğünün hesaplanmasında vergi beyannamesinde beyan ettiği ilgili tüm doğrudan bilgiler (ücretler/maaşlar, menkul sermaye iratları, indirilebilir giderler, zararlar gibi) esas alınmaktadır. Vergi mükellefince sağlanan bu bilgiler doğru olarak kabul edileceğinden, yanlışlığı ispatlama yükü vergi idaresi üzerindedir. Dolaylı yönteme ise mükelleflerin defter ve kayıtlarının eksik olması, hatalar içermesi ya da hiç

[319] Baker, P., (2015), The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes, **Intertax**, 43 (1), s. 90.

[320] OECD, (2011), s. 62.

defter ve kayıt bulunmaması halinde başvurulmaktadır. Mükellefin varlıklarında veya yaşam tarzında açıklanamayan iyileşmeler, matrahtan indirim için kullanılan zarar beyanları, kâr oranlarındaki düzensizlikler, ticari faaliyetlerde ağırlıklı olarak nakit işlemlerin yer alması gibi durumlardan kaynaklı olarak vergi idaresi sıklıkla dolaylı hesaplama yöntemine başvurabilmektedir.[321]

Vergiden kaçınma stratejilerinin tespitinde denetimlerin dezavantajı, çoğunlukla geçmiş yıllara yönelik olmaları ve vergi idarelerinin etkinliğine bağlı olarak uzun bir süreç gerektirebilmesidir. Bu nedenlerle politika yapıcıların harekete geçme ve müdahale etmeleri gecikebilmektedir.[322] Bu doğrultuda denetimlerin etkinliğini inceleyen ve ampirik bulgular sunan çalışmalar yürütülmektedir. Örneğin, Blaufus vd. çalışmasında vergi idaresinin daha agresif denetimler gerçekleştirdiği ülkelerde şirketlerin vergi stratejilerinin anlamlı ölçüde etkilenip etkilenmediğinin belirsiz kaldığı ancak şirketlerin organizasyon yapılarında iyileştirmelere gidildiği ve böylece ilerleyen süreçteki denetim eksiklerini gidermeye yöneldikleri tespit edilmiştir.[323]

2.2.4. Ulusal ve Uluslararası Alanda İşbirliğinin Geliştirilmesi

Vergiden kaçınmayla mücadelede başvurulan üçüncü seçenek, vergi idaresinin ulusal idari birimlerle ve uluslararası alanda diğer vergi idareleriyle iş birliğine

[321] Alink, M., Kommer V., (2016), s. 459-460, 487-491.

[322] OECD, (2011), s. 64.

[323] Çalışmanın bir diğer önemli tespiti şirketlerin niteliksel iyileştirmelerin yanı sıra, denetim yoğunluğuna bağlı olarak vergi uyuşmazlık ve denetim birimlerinde daha çok personel çalıştırma eğiliminde olduklarıdır. Bkz.: Blaufus, K., Reineke, J., Trenn, I., (2023), Perceived Tax Audit Aggressiveness, Tax Control Frameworks and Tax Planning: An Empirical Analysis, **Journal of Business Economics**, 93, s. 509-557.

yönelmesidir. Ulusal alandaki iş birliği, vergi idarelerinin mali suçlarla mücadele makamları, finansal düzenleyiciler ve diğer idari makamlarla bilgi paylaşımı ve koordineli soruşturmalar yürütmesi gibi farklı usullerde gerçekleşmektedir. Bununla birlikte asıl dikkat çeken seçenek ise uluslararası alanda vergi idareleri arasındaki iş birliğinin geliştirilmesi ve bilgi değişiminin sağlanmasıdır. Zira vergi idareleri ülke sınırları içerisinde ihtiyaç duyulan her türlü bilgiye ulusal iş birliği sayesinde erişebilmekte iken, mükelleflerinin kaynak ülkede gerçekleştirdiği faaliyetleri hakkında bilgi edinmesi görece zor olmakta ve bu zorluğu aşmak üzere uluslararası iş birliği giderek önem kazanmaktadır.[324]

Uluslararası alanda vergi idareleri arasında idari iş birliğinin kurulması ve bilgi değişiminin sağlanması anlaşmalar aracılığıyla sağlanmaktadır. Bu anlaşmalar katılan taraf sayısına göre tasnif edilerek iki taraflı veya çok taraflı bir zeminde yürütülmektedir. İki taraflı kapsamda ülkeler çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, iki taraflı bilgi değişimi anlaşmaları veya mevcut çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki bilgi değişimi hükümlerini genişletmektedir. Bu anlaşmalarda çoğunlukla değişime konu olacak bilgi çeşidi, bunların kullanımı ve bilgi değişimi maliyetlerini düzenleyen hususlara yer verilmektedir. Ancak iki taraflı yaklaşımda ülkeler arası ayrı ayrı müzakerelerin uzun sürmesi, yüksek maliyetler ve anlaşma tarafı olmayan üçüncü ülkelerin yol açtığı zorluklar dikkate alındığında, ülkeler çok taraflı yaklaşım kapsamında daha geniş çaplı iş birliğine yönelmektedir. ABD tarafından 2010 yılında yürürlüğe konulan "Yabancı Hesapların Vergi Uyumu Yasası (*Foreign Accounts Tax Compliance Act – FATCA*)" ABD vatandaşlarının ve/veya vergi mükelleflerinin diğer ülkelerde elde ettiği geliri kavramaya yönelik önemli bir girişim olup; bu kapsamda çeşitli ülkelerle karşılıklı bilgi değişimini öngören anlaşmalar yapılmıştır.

[324] OECD, (2011), s. 65.

Çok taraflı yaklaşım ise çoğunlukla aralarında güçlü bölgesel birlikler oluşturan ülkelerce benimsenmektedir. Örneğin, OECD ve AB Komisyonunca hazırlanan Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Sözleşme (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax* Matters) veya CIAT (*Inter-American Center of Tax Administrations*) model anlaşması çok taraflı yaklaşım çerçevesinde hazırlanmış ve uygulamaya konmuştur.[325]

Vergi idareleri arasındaki bilgi değişimi uygulamada üç yöntemle gerçekleşmektedir. Bunlar: "talep üzerine bilgi değişimi (*exchange of information on request*)", "otomatik bilgi değişimi (*automatic exchange of information*)" ve "kendiliğinden bilgi değişimi (*spontaneous exchange of information*)"dir. Talep üzerine bilgi değişimi, bir ülkenin vergi idaresinin diğer sözleşme tarafı vergi idaresinden belirli bilgileri talep etmesi üzerine paylaşılmasıdır. Bu bilgi değişiminde ülkelerin zaman zaman siyasi gerekçelerle ortaya çıkan uzlaşmazlıkları öne sürerek bilgi paylaşımından imtina etmesi veya süreçte prosedüre bağlı gecikmeler yaşanması gibi olumsuzluklarla karşılaşılmaktadır. Otomatik bilgi değişimi ise mükelleflerin bilgilerinin periyodik ve sistematik olarak sözleşme tarafı ülkeler arasında paylaşımı üzerine tasarlanmıştır. Dolayısıyla bu yöntemde her seferinde bilgi talebi olmaksızın, kaynak ülkede elde edilen ve rutin olarak kayıt altına alınan kategorilere ilişkin bilgiler mukim ülkeye aktarılmaktadır. Son olarak kendiliğinden bilgi değişiminde ise sözleşme tarafı ülkelerden birinin, diğer taraf ülkenin vergi amaçları açısından ilgisini çekeceğini öngördüğü bilgiyi, talebi olmaksızın paylaşması üzerine dayanmaktadır. Ancak

[325] Keen, M., Ligthart, J., (2006), Information Sharing and International Taxation: A Primer, **International Tax and Public Finance**, 13, s. 91-93.

kendiliğinden bilgi değişimi yönteminin etkinliğinin büyük ölçüde bilgiyi aktaran ülkedeki vergi idaresinin inisiyatifine bağlı olduğuna dikkat çekilmelidir.[326]

OECD vergiden kaçınmayla mücadele doğrultusunda uluslararası iş birliği ve bilgi paylaşımları olmaksızın bu yöndeki stratejileri saptamanın imkânsız olmasa bile son derece zorlaştırdığını aktarmaktadır. [327]Bu doğrultuda özellikle 2014 yılında kabul edilen Ortak Raporlama Standardı (*Common Reporting Standart*) ile otomatik bilgi değişimi ağırlık kazanmıştır.

2.2.5. Veri Analizi

Günümüzde vergi idarelerinin farklı kaynaklardan bilgi toplaması yeterli görülmemekte ayrıca temin edilen bu bilgilerin veri analizleriyle yorumlanması ve anlamlı hale getirilmesi gerekmektedir. Veri analizinin etkinliği, vergi idaresinin elindeki bilgi havuzunun kapsamına, niteliğine ve bunlardan sonuçlar sağlamak için analitik hale getirme ve eşleştirme kapasitesine bağlı olarak değişmektedir. Bu sayede mükelleflerin vergi alanına ilişkin kalıpları ve davranışları hakkında yeni bağlantılar oluşturulabilmektedir. Özellikle işlem hacmi ve kompleks stratejiler göz önüne alındığında makine öğrenimi ve büyük veri analitiği teknikleriyle incelemeler daha hızlı ve açık bir şekilde yürütülebilmektedir. Yine son dönemde bu yönde geliştirilen makine öğrenimi algoritmaları sayesinde, veri analiz süreci otomatikleştirilmekte ve ekonomik gerçekliği yansıtmayan, yapay işlemlerin göstergesi olarak değerlendirilen anormal değerler, tutarsızlıklar ve eğilimler tespit edilebilmektedir. Bunlarla birlikte

[326] Alink, M., Kommer V., (2016), s. 568-569; Aktuğ, M., Öz, E., (2021), Küresel Vergi Şeffaflığının Arttırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 17 (1), s. 130-133.

[327] OECD, (2011), s. 65.

stratejilerdeki olağandışı trendleri ortaya çıkartmak üzere sektörler, bölgeler ve dönemler arasındaki işlemler de karşılaştırılabilmektedir. Nihayetinde kaçınma stratejilerine yönelik çeşitli risk profilleri belirlenmekte ve vergi idarelerinin hem denetim kaynaklarını daha etkin bir şekilde kullanmalarına hem de erken müdahaleye yönelik politika araçlarının tasarlanmasına imkân sağlanmaktadır.[328] Türkiye'de 18.04.2020 tarihli ve 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle Risk Analizi Genel Müdürlüğü kurulmuş; kurumun görev ve fonksiyonlarına özgü olarak "Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma (RADAR) Sistemi" geliştirilerek ve yapay zekâ teknolojilerinden yararlanılarak, sektörel ve genel bazda mükellef profilinin oluşturulması, sektör ortalamalarının belirlenmesi ve buradaki anomalilerin tespit edilmesi hedeflenmiştir.

2.3. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Özel Kurallar

Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik özel kurallar, kanun koyucunun belirli tür ve kategorideki kaçınma stratejileriyle mücadele etmek üzere ihdas ettiği normları tanımlamaktadır. Bu kuralların daha hedef odaklı ve dar kapsamlı işlemesi amaçlanmakta; hatta bu nedenle öğretide "keskin nişancı yaklaşımı" ya da "akıllı bombalar" olarak da nitelendirilmektedir.[329]

Ülkeler vergi sistemlerinde çok sayıda özel kurala yer vermektedir. Bu kurallar işlevlerine göre 4 grup altında kategorize edilebilmektedir. Buna göre: (i) belirli unsurların matraha dâhil edilmesini zorunlu kılan kurallar; (ii) belirli unsurların matrahtan indirimini yasaklayan veya miktar yönüyle sınırlandıran kurallar; (iii)

[328] Ibid., s. 65-66; Kuster, S. V., (2023), Artificial Intelligence in Transfer Pricing: A New Frontier for Tax Authorities?, **Aitoz Multidisciplinary Review**, 2(1), s. 75-80.

[329] Evans, C., (2009), s. 546; Orow, N. F., (1999), s. 298.

matrahın belirlenmesinde kapsanan ve indirilen unsurları süre yönüyle düzenleyen kurallar ve (iv) belirli unsurların, işlemlerin veya tarafların niteliğini belirleyen kurallardır.[330] Ülke uygulamalarına göre içeriği değişiklik gösteren bu kuralların bir listesini sunmak mümkün olmasa da ön plana çıkan çeşitli kurallar örnek verilebilir. Bunlar: eğlence ve seyahat giderlerinin indirilmesini sınırlandıran kurallar; ilişkili kişiler, vergiye tabi veya vergiden muaf mükellefler arasında emsallere uygunluk ilkesini dikkate alan kurallar; geçmiş yıllara ait zararların mahsubunu süreyle sınırlandıran kurallar; örtülü sermaye ve kontrol edilen yabancı kurum kazançlarını konu alan kurallardır.[331]

Özel kurallar vergiden kaçınmayla mücadele doğrultusunda hem mükellefler için hem de kanun koyucu için en uygun araç olarak kabul edilmektedir. Öyle ki, mükellef açısından vergisel işlemlerin izin verilebilirlik sınırlarını açıkça tanımladığından hukuki öngörülebilirlik sağlamakta hem de kanun koyucunun vergi politikalarını daha şeffaf bir zeminde uygulamasına imkân vermektedirler. Diğer yandan bu kuralların dezavantajlı yönlerinin olduğu da açıktır. Her şeyden önce kanun koyucunun öngöremediği alanlardan yararlanan yaratıcı kaçınma stratejileriyle mücadele etmekte etkinsizdirler. Her bir stratejiye yönelik ayrı bir kural ihdas edilmesi gerektiğinden vergi sistemi karmaşıklaşmakta ve ancak "*ex post facto*" yani olay olup bittikten sonra düzenlenebilmektedirler.[332] Düzenleme sonrası ise mükellefler yeni

[330] Duff, D. G., Alarie, B., Brooks, K., Loomer, G., Philipps, L., (2012), **Canadian Income Tax Law**, LexisNexis, 4. Baskı, s. 173.

[331] Vanistendael, F., (1996), s. 53.

[332] Avi-Yonah, R. S., Pichhadze, A., (2018), s. 118; Gökbel, D., (2011), s. 77; Prebble, R., Prebble, J., (2018), **General Anti-Avoidance Rules and The Rule of Law**, içinde

stratejiler aramaya yönelmektediler. McBarnet ve Whelan'ın "yaratıcı uyum" olarak adlandırdığı bu süreç neticesinde yeni özel kural-yeni kaçınma girişimleri kısır döngüsüne girilmektedir.[333] Bu kapsamda özel kuralların etkinliğini arttıracak bir genel kural gerekli görülmektedir.

2.4. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural

2.4.1. Genel Çerçeve

Birçok ülke vergiden kaçınmayla mücadele kapsamında bir politika aracı olarak genel kurala vergi sistemlerinde yer vermektedir. Hatta var olmayan diğer ülkelerce de tartışılmakta ve bu bakımdan giderek ön plana çıkmaktadır. Bugün için Almanya, Fransa, Hollanda, Belçika, İtalya, ABD, Kanada, Birleşik Krallık, Güney Afrika, Çin, Avustralya, Hindistan, Yeni Zelenda gibi başlıca ülkeler genel kural ihdas etmişlerdir.

Genel kural, vergiden kaçınmaya yönelik stratejik davranışların geliştiği ve karmaşıklaştığı günümüz dünyasında daha da gerekli hale gelmektedir. Öyle ki vergi sistemlerinde genel kurala yer vermeyen ya da etkin uygulanmayan ülkelerde, vergi idarelerinin kaçınmaya karşı toleranslı olduğu algısından bahsedilmektedir. Öte yandan, vergilendirme politikalarını öngörülebilirlik ilkesinden uzaklaştırması ve vergi idaresine sağladığı geniş takdir yetkisiyle genel kural eleştirilmekte, görüş ayrılıklarına yol

---

The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, s. 61.

[333] McBarnet, D., Whelan, C., J., (1991), s. 848.

açmaktadır.[334] Bu nedenle genel kural normunun tekniğine, uygulamanın açık olması ve anlaşılırlığının sağlanması için ayrıca dikkat çekilmektedir.

Çalışmanın ilerleyen bölümünde genel kuralın tanımı, uygulanma gerekçeleri ve ülkelerin vergi tekniği bakımından tasarım modellerine yer verilecektir.

2.4.2. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Tanımlanması

Genel kural, kanun koyucunun öngöremediği ve bu nedenle arzu ve iradesi dışında gerçekleşen kaçınma stratejileriyle mücadele etmek ve vergi kanunlarının amaçlandığı şekilde uygulanmasını sağlamak üzere, vergi idaresince "son çare başvuru önlemi (*a provision of last resort*[335])" olarak kullanılabilen bir vergi hukuku normudur. Son çare başvuru önlemi, genel kuralın her vergiden kaçınma durumunda öncelikli olarak değil ancak ihtiyatlı bir şekilde ve son kertede uygulanması gereken olağanüstü nitelikte bir norm olduğuna yönelik vurguya işaret etmektedir.[336]

---

[334] Tifus, A., (2019), Designing a General Anti-Avoidance Rule for the East African Community – A Comparative Analysis, **World Tax Journal**, 11 (2), s. 262.

[335] Waerzeggers, C., Hillier, C., (2016a), Introducing a General Anti-Avoidance Rule-Ensuring that a GAAR Achieves Its Purpose, **Tax Law IMF Technical Note**, s. 1; Arnold, B. J., (2017), **The Role of a General Anti-Avoidance Rule in Protecting the Tax Base of Developing Countries**, içinde United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, Edt. A. Trepelkov, H. Tonino ve D. Halka, 2. Baskı, s. 715.

[336] Arnold, B., J., Wilson, J. R., (1988b), The General Anti-Avoidance Rule Part-2, **Canadian Tax Journal**, 36(5), s. 1150.

Vergi sisteminde yer verilen bir genel kural, vergi idaresine (ve hatta bir uyuşmazlık durumunda vergi yargısına) mükellefin gerçekleştirdiği stratejinin ne zaman kabul edilebilir vergi planlaması çizgisini aşıp kabul edilemez vergiden kaçınmaya dönüştüğünü belirlemeye yardımcı olan bir dizi uygulama parametresi sağlanmakta[337]; ve buna göre vergiden kaçınmanın tespit edilmesi halinde söz konusu işlemin vergi sonuçları göz ardı edilerek, ekonomik gerçekliği yansıtmakta olan yeni bir işlem üzerinden yükümlülüğün belirlenmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla vergi normunun gereği gibi uygulanamamasını düzeltici bir rol görmektedir.[338]

Kanun koyucu, vergi hukuku normları ne kadar detaylı olursa olsun her vakıayı öngörememekte ve norm düzenleyememektedir. Hem bu normların işleyişini ilgilendirebilecek olayların çok çeşitli oluşu hem de mükelleflerin norma adapte olarak yeniden kaçınma fırsatları yaratabilmesi bunu imkânsızlaştırmaktadır.[339] Kanun koyucunun normda temel unsurları saptayıp, içeriğin ve ayrıntıların netleştirilmesini idareye bırakabilmesi mümkün olsa da verginin yasallığı ilkesi gereğince vergi idaresinin düzenleyici işlemlerinin sınırlı olduğu kabul edilmektedir. Öte yandan, değişen koşullara bağlı olarak vergi mevzuatlarında yer verilen ekonomik veya sosyal nitelikli indirim, istisna ve muafiyet gibi vergisel kolaylıklara 'haksız' olarak dâhil olma girişimleriyle sık sık karşılaşılmaktadır. Nihayetinde vergi mükellefi birtakım yapay işlemlere başvurarak yükümlendirici vergi normunun kapsamına girmeyecek ya da yararlandırıcı vergi normunun kapsamına girecek vakıayı oluşturmaya yönelmekte ve vergi normunun amacını etkinsizleştirmektedir. Bu durumda genel kural, mükellefin girişimini değerlendirmeye yönelik bir zemin sağlamaktadır.

---

[337] Brown, K. B., (2012), s. 1.

[338] Orow, N. F., (1999), s. 34.

[339] Ibid, s. 13.

Kuramsal açıklamalar konumum anlaşılması açısından bir çerçeve sağlamakla birlikte, somut genel kural normlarına yer verilmesi aydınlatıcı olacaktır. Yukarıdaki bölümde ABD'de 2010 yılında yürürlüğe konulan genel kural normuna değinilmişti. Bununla birlikte Fransa'da Fransız Vergi Usul Kanunu (*Livre des Procédures Fiscales*)'nun 64. maddesi tipik bir genel kural norm örneği teşkil etmektedir[340, 341]:

> *(1) İdare hakkın kötüye kullanımı şeklindeki işlemleri, ki bu işlemler idareye karşı ileri sürülemezler, gerçek yapısına kavuşturabilmek için bertaraf edebilme hakkına sahiptir. Bu işlemler ister yasal olmayan [muvazaalı] şekilde isterse birtakım kararların veya yasal mevzuatın lafzi olarak kendileri yararına uygulanması şeklinde olsun, tarafların hareket noktası vergi yüklerini düşürmek veya azaltmak dışında başka herhangi bir amaç olmamalıdır. Aynı zamanda bu işlemler yapılmasa veya gerçekleştirilmeseydi, tarafların gerçek durumları veya aktiviteleriyle ilgili olarak ödenmesi gereken vergiler tahakkuk etmiş olacaktır.*
> *(2) Bu maddeye istinaden yapılan düzeltmede ihtilaf olması halinde, uyuşmazlık, mükellefin talebi üzerine, Vergi Hukukunda Hakkın Kötüye Kullanılması Komitesinin görüşüne sunulur. İdare de uyuşmazlığı Komitenin görüşüne sunabilir.*
> *(3) Komitenin verdiği kararlar her yıl bir rapor halinde yayımlanır.*

---

[340] QC Prebble, J., (2017), General Anti-Avoidance Rules: Enactments from the World, **Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 170**, s. 44-45.

Bu hükmün ilk bendinin çevirisinde şu çalışmadan alıntı yapılmıştır Karataş Durmuş, N., (2018), Fransız Vergi Hukukunda Hakkın Kötüye Kullanılması, **Vergi Raporu**, 221, s. 14.

[341] Fransız Vergi Usul Kanunu m. 64A kapsamında kurumlar vergisinde uygulanmak üzere ayrı bir genel kurala yer verilmiştir. Bu düzenleme, AB hukukunda ATAD gereğince öngörülen genel kurala uyum için ihdas edilmiştir.

Almanya'da genel kural normu Alman Vergi Usul Kanunu (*Abgabenordnung – AO*)'nun 42. maddesinde yer almaktadır[342]:

> *(1) Vergi kanunu, vergi planlaması kapsamında hukuki seçeneklerin [vergi planlaması imkânlarının] kötüye kullanımıyla dolanılamaz. Eğer müstakil [özel] bir vergi kanununda verginin dolanılmasını önlemeye yönelik bir hükmün koşulları sağlanıyor ise hukuki sonuç ilgili hüküm gereğince belirlenecektir. Böyle bir hükmün olmadığı hallerde, (2)'inci fıkra kapsamında kötüye kullanma koşullarının mevcut olduğu durumda, vergi aynı ekonomik işlemlere uygun bir hukuki seçenek [işlem] çerçevesinde tarh edilecektir.*
> *(2) Uygun olmayan bir hukuki seçeneğin [işlemin] seçilmesi, uygun bir seçenekle [işlemle] karşılaştırıldığında mükellef veya üçüncü bir kişi nezdinde kanunda öngörülmeyen vergi avantajlarına yol açıyorsa, kötüye kullanımın var olduğu kabul edilir. Bu durum, mükellefin seçtiği seçeneğe [işleme] yönelik tüm koşullar dikkate alındığında ilgili vergi dışı nedenleri [vergisel bir amaç dâhilinde olmadığına ilişkin ilgili gerekçelerini] kanıtlaması halinde geçerli olmayacaktır.*

Belçika'da 2012 yılında revize edilerek, Belçika Gelir Vergisi Kanunu 344. maddesinde yer verilen genel kural normu ise şöyledir[343]:

> *Vergi idaresinin 340. maddede öngörülen karineler veya diğer ispat araçları vasıtasıyla ve objektif koşullara dayanarak kötüye kullanımın [verginin kötüye kullanımı] olduğunu tespit etmesi halinde hukuki işlem veya aynı faaliyeti (operation) gerçekleştirmeye yönelen hukuki işlemler dizisi vergi idaresi nezdinde bağlayıcı değildir.*
> *Kötüye kullanım, vergi mükellefinin bir yasal işlem veya bir dizi yasal işlem vasıtasıyla aşağıdakilerden birini gerçekleştirmesi halinde ortaya çıkar:*
> *1. Vergi mükellefinin, Kanundaki bir normun veya bu normun tatbiki için yürürlüğe konulan kararnamelerin amacını ihlal ettiği ve böylece normun kapsam alanı dışına çıkması; veya*

---

[342] Çeviride Federal Adalet Bakanlığı tarafınca yayımlanan Alman Vergi Usul Kanunu'nun İngilizce metninden yararlanılmıştır bkz.: Federal Ministry of Justice, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/: Section 42.

[343] Bourgeois, M., Nollet M., (2016), **Belgium**, içinde GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book, s. 84-85.

2. Vergi mükellefinin esas amacının, Kanundaki bir norma veya bu normun tatbiki için yürürlüğe konulan kararnamelere dayanarak vergi avantajı sağlamak olduğu ancak bu avantajın sağlanmasının söz konusu hükmün amacına aykırı olması.
Bu hukuki işlemin veya aynı faaliyeti gerçekleştirmeye yönelen hukuki işlemler dizisinin gelir vergisinden kaçınma dışında başka amaçlarla gerekçelendiğini ispatlamak mükellefin yükümlülüğündedir.
Mükellef aksini kanıtlayamadığı takdirde, vergi matrahı ve hesaplanması yeniden değerlendirilecek ve böylece işlem, kötüye kullanım gerçekleşmemiş gibi, kanunun amacına uygun bir vergi tarhiyatına tabi olacaktır.

Dolayısıyla bu örneklerde de görüleceği üzere, genel kuralı diğer vergiden kaçınmayı önleme kurallarından ayıran temel özellik belirli vergi mükellefleri ya da faaliyet konusunu hedef almayıp, uygulandıkları işlem kategorisinin oldukça geniş tutulabilmesidir.[344] Bununla birlikte, genel kural her somut vakıa için ayrı ayrı uygulanmakta ve vergi mükellefinin amacı da dâhil olmak üzere tüm unsurların ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.[345]

Öğretideki çeşitli görüşler genel kuralı, kanun koyucuya hasredilen vergilendirme yetkisini/gücünü doğrudan vergi idaresine devretmeye yönelmiş hukuki bir araç olarak değerlendirilmektedir.[346] Ancak bu değerlendirmeye katılmak mümkün değildir; zira genel kuralda vergi idaresine sağlanan yetki vergilendirmenin temel unsurlarına ilişkin değildir. Vergi idaresi genel kural kapsamında yeni bir vergi salmamakta ya da mevcut bir vergiyi değiştirmemekte veya kaldırmamaktadır.

[344] Atkinson, C., (2012), General Anti-Avoidance Rules: Exploring the Balance Between The Taxpayer's Need for Certainty and The Government's Need To Prevent Tax Avoidance, **Journal of Australian Taxation**, 14(1), s. 3.

[345] Krever, R., (2016), s. 26.

[346] Dourado, A. P., (2017), s. 4.

Halihazırda ihdas edilmiş vergi normlarının amacına uygun olarak işlerlik kazandırılabilmesi için yetki sağlanmaktadır.

2.4.3. Uygulamaya Konulma Gerekçeleri

2.4.3.1. Vergi Tabanını Korumaya Yönelik 'Acil' Bir Önlem Olması

Genel kuralın uygulanmasındaki temel politika gerekçelerinden ilki, vergi tabanını korumaya yönelik 'acil' bir önlem olması ve bu sayede potansiyel vergi gelirinin korunmasıdır. Zira vergiden kaçınma stratejilerinin kamu maliyesi üzerindeki en belirgin etkisi, vergilendirme politikasının esasını teşkil eden kamusal gelirin temin edilememesidir. Bu halde kaçınmanın caydırılması ve önlenmesi için çeşitli seçeneklerin geliştirilmesi gerekmekte ancak uygun müdahale araçlarının seçimi ve tasarlanması için hem belirli bir yoğunluğa hem de sürece ihtiyaç duyulmaktadır. Örnek verilmesi gerekirse, vergi idaresinin idari mekanizmalara başvurması veya kaçınmanın belirlenebilir olduğu konularda özel kurallar düzenlenmesi veyahut daha radikal bir adımla vergi sisteminin bu imkânları yaratan yapısal unsurlarının reforme edilmesi sistematik bir sürecin izlenmesini gerekli kılmaktadır. En indirgemeci haliyle, bu süreçte kaçınmanın yoğunlaştığı işlemlerin tespit edilmesi, bu işlemleri kapsayacak hedef önlemlerin değerlendirilmesi, nihai seçeneğin vergi tekniğine uygun olarak tasarlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Tam bu noktada genel kural, vergi gelirlerindeki aşınmaya yönelik başvurulacak acil bir önlem işlevi görmektedir. Ülkelerin tarihsel deneyimleri de doğrudan doğruya mali gerekçeye dayanmaktadır.

Almanya'da genel kuralın vergi sisteminde yer bulması Birinci Dünya Savaşı'nın kamu maliyesi üzerindeki olumsuz etkileri üzerine olmuştur. Alman devletinin gerek savaş sırasındaki finansman gereksinimleri gerekse de savaş sonucunda

oluşan ekonomik ve sosyal koşullar, bütçe üzerinde ciddi bir baskı oluşturmuş; bu baskı hükümeti vergi gelirlerini arttırmak için kapsamlı bir vergi reformu yapmaya itmiştir. Reform doğrultusunda mükelleflerin vergi ödememe stratejilerine karşılık verilmesi amaçlanmış ve birçok önlemle birlikte bir genel kural ihdas edilmiştir. Her ne kadar genel kuralın vergi reformunda yer alması başlangıçta sembolik olarak değerlendirilmiş ve bilhassa vergi hukukunun özel hukuktan ayrılması girişimlerinin etkisine dikkat çekilmiş olsa da mali baskı göz ardı edilememektedir.[347]

Genel kuralın temel dayanağının mali önlem olarak teşkil etmesi daha yakın dönem ülke uygulamalarında belirgin bir şekilde görülmektedir. Kanada'da vergiden kaçınma stratejilerinin, girişimlere rağmen kurumlar vergisi gelirlerini aşındırmaya devam etmesi gerekçe gösterilmiş ve böylece genel kural uygulamaya konmuştur. Kanada Maliye Bakanlığı verilere göre 2016-2021 dönemi arasında genel kurala dayanılarak yapılan incelemelerde 4.1 milyar dolarlık vergi gelirinin kazandırıldığı bildirilmektedir.[348] Mali önlem açısından bir diğer önemli deneyim ise Birleşik Krallık'tır. Birleşik Krallık vergi sisteminde genel kuralın gerekli olup olmadığı uzun bir dönem tartışılmış; hatta 1998 yılında vergi mevzuatında yer alması için öneri sunulmuş ancak tartışmalar sonucunda öneri geri çekilmiştir.[349] Yaklaşık 10 yıl sonra, 2008 yılında ABD'de ortaya çıkan ve hızla diğer ekonomileri de etkisi altına alan

[347] Seiler, M., (2016), s. 245, 272.

[348] Bakanlık, genel kuralın mükellefleri bu tür stratejilerden giderek uzaklaştırdığına ve bu nedenle faydanın hesaplanandan daha fazla olabileceğine dikkat çekmektedir. Bkz.: Department of Finance Canada, (2022), **Modernizing and Strengthening the General Anti-Avoidance Rule**, Consultation Paper, s. 7.

[349] Freedman, J., (2014), Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, 20 (3), s. 169.

finansal kriz, kurtarma paketlerinin maliyetiyle birlikte Birleşik Krallık kamu mali sisteminde ciddi bir bozulmaya sebebiyet vermiştir. Öyle ki 2010 yılında Birleşik Krallık bütçesinde, II. Dünya Savaşı'ndan bu yana kaydedilen en büyük bütçe açığı gerçekleşmiştir. Şüphesiz bu mali bozulma hükümeti başta vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına karşı mücadele için tüm politika seçeneklerini tartışmaya itmiş ve genel kural politik gündemde yer almıştır. Aralık 2010'da Birleşik Krallık vergi sistemi için genel kuralın uygunluğunun değerlendirildiği bir çalışma grubu oluşturulmuş ve böylece 2013 yılında kabul edilmiştir. O dönem HMRC, uygulamayla birlikte 2014-15 ve 2017-18 yılları arasında 235 milyon sterlin vergi gelirinin korunacağı öngörüsünde bulunmuştur.[350]

Ortaya konan ülke deneyimleri, genel kuralın özellikle mali bütçe baskısı altında vergi gelirlerini arttırmaya yönelik acil bir seçenek olabileceği görüşüne destek vermektedir. Öte yandan burada bir şerh düşülmesi mecburiyeti de vardır. Beklentilere rağmen genel kuralın tek başına potansiyel gelir katkısını sağlaması gerçekçi değildir; zira asli bir mücadele aracı olarak değil ancak son çare başvuru önlemi olarak kabul görmektedir. Bu bağlamda, vergi sistemindeki yapısal sorunların tespit edildiği ve duruma özgülenen önlemlerin geliştirildiği, uyum faaliyetlerinin desteklendiği çok yönlü politika araçlarıyla birlikte genel kuralın işlevsellik kazanması mümkündür.

[350] HMRC, (2014), **HMRC-Fast Facts Record Revenues for The UK**, s. 3 Erişim için: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7cfeb3ed915d28e9f3969a/HMRC-fast-facts.pdf.

2.4.3.2. Vergi Mevzuatında Basitliği Sağlamak: "Balonun Patlamasını Önlemek"

Genel kuralın uygulanmasına ilişkin ikinci gerekçe, vergi mevzuatında basitliği sağlamasıdır. Kısmen paradoksal bir durum olarak vergiden kaçınma işlemlerinin oluşum zemini aslında vergi mevzuatında temellenmektedir. Yani bir başka deyişle, vergi mevzuatına içkindir ve bu çeşitli sebeplere dayanır. Öncelikli olarak toplumların ve onu düzenlemek için oluşturulan yapıların çeşitliliği ve karmaşıklığı göz önünde bulundurulduğunda, vergi sistemini kaçınmaya açık hale getiren tüm hususları veya özellikleri belirlemek mümkün değildir. Bir ideal olarak bile her durum ve koşulu öngören, bunlar için bir hüküm ihtiva eden vergi mevzuatının oluşturulması düşünülemez. Öte yandan, vergi mükelleflerinin tutum ve davranışlarının mevcut vergi mevzuatını ve vergi idaresinin uygulamalarını etkilediğine de dikkat çekilmelidir. Dolayısıyla mükellefler vergi sistemindeki boşluklar ve uyumsuzluklardan doğan işlevsizlik alanlarını keşfeder ve vergiden kaçınır; kanun koyucu ve vergi idaresi ise bunları takip ederek önleyici girişimlerde bulunur. Benzer bir görüş, Gordon ve Thuronyi tarafından da ifade edilmektedir. Buna göre vergi mevzuatındaki sorunların kaynaklandığı alanlardan biri de mükelleflerin vergiden kaçınma stratejileri geliştirmesidir. Sorunun çözümü için vergi idaresinin mevzuatı sistematik olarak gözden geçirmesi gerekmekte ancak kanunların çok sayıda ve karmaşık olması her halde tam bir incelemeyi imkânsızlaştırmaktadır. Kaldı ki, vergi idaresinin bunu başarması halinde bile mevzuatın hızlı bir değişim içerisinde olması, halihazırda vergiye uyum sağlamış mükelleflerin dahi yükümlülüklerinde belirsizliklere yol açacak; uyum

maliyetlerini arttıracak ve nihayetinde vergi sisteminin istikrarını bozucu etkiler doğacaktır.[351]

Vergi mevzuatında öngörülmemiş koşulları kapsayacak, yeni kaçınma tekniklerinin geliştirilmesini caydıracak bir genel kuralın varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.[352] Arnold'un dikkat çektiği üzere, kanun koyucunun veya vergi idaresinin bir alanda yoğunlaşan kaçınma stratejilerine yönelik önlemleri bir müddet sonra mükelleflerin yeni kaçınma teknikleri geliştirmesinde bir nevi 'yol haritası' işlevi görmekte ve idare ile mükellefler arasında sonu gelmeyen bir kovalamacaya evrilmektedir. Bu süreçte idare lehine esneklik sağlayacak tabiri caizse elini güçlendirecek bir genel kurala ihtiyaç duyulmaktadır.[353] Çeşitli politika metinlerinde bu süreç net bir şekilde açıklanmaktadır[354]:

> *Vergiden kaçınmayla mücadelede izlenen geleneksel yaklaşım, yasadaki boşluklardan faydalanan işlemlerin tespit edilmesi ve ardından bunların önlenmesine yönelik yasal değişikliklerin yürürlüğe konulmasıdır. Buna karşılık, vergiden kaçınma endüstrisinin ortak tepkisi ise bu yasal değişikliklerin etkisiz kalmasını sağlayacak kaçınma stratejileri geliştirmektir – ki böylelikle vergiden kaçınmanın tarihi "bir alanda balonu*

[351] Gordon, R. K., Thuronyi, V., (1996), **Tax Legislative Process**, içinde Tax Law Design and Drafting, Edt. Victor Thuronyi, IMF, s. 2-3

[352] Zimmer F., (2019), In Defence of General Anti- Avoidance Rules, **Bulletin for International Taxation** 73(4), s. 220; Orow, N. F., (1999), s. 293-295; Seiler, M., s. 275-279; The Inter-American Center of Tax Administrations, (2022), s. 20-21.

[353] Arnold, B. J., (2017), s. 716, 720.

[354] Seely, A. (2020), **Tax Avoidance: A General Anti-Avoidance Rule – Background History (1997-2010)**, House of Commons Briefing Paper No 02956, s. 4.

sıkarken başka bir alanda yeni bir kabarcığın ortaya çıktığını görmek"[355] *olarak nitelendirilmiştir.*

Genel kuralın vergi mevzuatını basitleştirme girişimlerine ne seviyede katkı sağladığı değerlendirmeleri de önemlidir. Birleşik Krallık bu tartışmaların en canlı olduğu ülkelerden birisidir. Buradaki deneyimler dikkate alındığında, kanun koyucunun norm oluşum sürecinde tüm olası koşulları dikkate almayı amaçladığı; yani bir diğer deyişle, vergi kanunlarını mümkün mertebe detaylı ve kapsamlı oluşturma eğiliminde olduğu görülmekte ve bunun 'en iyi kanun' olacağı kabul edilmektedir.[356] Nihayetinde Birleşik Krallık en hacimli vergi mevzuatına sahip ülkelerden birisidir ve vergi mevzuatının karmaşık, idaresinin güç olduğuna yönelik eleştiriler sıklıkla dile getirilmektedir.[357] Burada vergi mevzuatını basitleştirme girişimleri bakımından bir genel kuralın gerekliliği ve etkisi uzun bir süre tartışma konusudur. Tartışmaların bir kutbunda genel kuralın kanun koyucunun reform gereksinimine yönelik cesaretsizliğinin göstergesi olduğu, vergi sistemindeki gerçek sorunu ele almaktan uzaklaşacağı ifade edilmekte, kanunların daha ilkesel, amaç ve açıklıkla ifade edildiği idealize bir vergi sisteminde genel kurala ihtiyaç duyulmayacağı belirtilmektedir.[358]

[355] Çalışmanın bu bölümünde konu başlığında yer verilen "Balonun Patlamasını Önlemek" ifadesi, buraya gönderme yapmak amacıyla kullanılmıştır. Vergi mevzuatı bir balon olarak değerlendirildiğinde, her bir değişiklik vergi mevzuatının daha da 'şişmesine' yol açmaktadır.

[356] Seiler, M., (2016), s. 277-278. Konu hakkında daha detaylı değerlendirmeler için bkz.: Thuronyi, V., (1996), **Drafting Tax Legislation**, içinde Tax Law Design and Drafting, Edt. V. Thuronyi, International Monetary Fund, s. 85.

[357] House of Commons Treasury Committee, (2023), **Tax Simplification**, Sixteenth Report of Session 2022–23, s. 1-11.

[358] Seiler, M., (2016), s. 279.

Tartışmaların karşı kutbunda ise vergi mevzuatının basitleştirilmesinin ayrıca bir çaba gerektirdiği ve genel kuralın bu çabanın sadece bir parçası olarak işlev göreceği savunulmaktadır. Kamu politikaları raporlarında da mevzuatın gözden geçirilmesi ve basitleştirilmesi için genel kuralın başlangıç girişimi sayılabileceğine değinilmektedir.[359]

Deneyimler ve tartışmalar göstermektedir ki, ülkelerdeki çok düzenleme-daha az vergiden kaçınma yanılgısı, vergi kanunlarının ve uygulamaların karmaşıklaşmasına yol açmaktadır. Genel kural vergi sistemlerinde bu çelişkiyi önlemeye yönelik bir katkı olarak değerlendirilebilir. Ancak şüphesiz tek başına vergi sistemini basitleştirmesi beklenemeyecektir.

2.4.3.3. Vergilendirmede Adaleti Sağlamak

Günümüz vergi sistemlerinde, vergiler ve transfer harcamalarının bir yönü de dağıtıcı adalet ve eşitlik algısına dayanmaktadır. Bu nedenle özellikle vergilendirmeye ilişkin gerek kuramsal gerekse de pratik tartışmalarda adalet mutlak referans alanı olarak sıklıkla gündeme gelmektedir. Vergiden kaçınma bağlamında adalet tartışmaları ise vergi yükünün vergiden kaçınmaya muktedir olan mükelleflerden olmayanlara kayması ve böylece adil olmayan dağılımsal etkiler gereği oluşmaktadır. Bu noktada genel kurala ilişkin bir diğer gerekçe vergi yükünün daha adil dağılımını sağlayan bir araç olması üzerinedir.

19. yy'dan itibaren vergi yükünün adil dağılımında mali güce göre vergilendirme düşüncesi bir ölçüt olarak giderek ön plana çıkmış; adil bir vergilendirmenin bireylerin

[359] Aaronson QC, G., (2011), **GAAR Study: A Study to Consider Whether a General Anti-avoidance Rule Should be Introduced into the UK Tax System**, par.4.21, s. 27.

mali gücünü dikkate alması gerektiği üzerine geniş bir mutabakat sağlanmıştır.[360] Nitekim sadece gerçek kişilerin değil, aynı zamanda ayrı ve daha kapsamlı mali gücü olduğu kabul edilen tüzel kişilerin de mali güçleri üzerinden vergilendirilmesi gerekmiştir. Vergi yükünün adil ve dengeli sağlanması hedefine karşın yapısal bir güçlük olarak vergiden kaçınmayla karşılaşılmaktadır.

Ulusal kaynaklar üzerinde kontrol gücüne sahip olanlar, yani üst sosyo-ekonomik sınıf ya da bir diğer deyişle yüksek mali gücü olanlar, vergi yüklerini azaltmaya yönelik stratejik davranışlardan faydalanma konusunda daha iyi bir konuma sahiptir. Örneğin, Templeman vergiden kaçınmanın satın alınabilir pahalı bir hizmet olduğu ve tüm toplumun değil ancak bazı grupların faydalanabileceğine dikkat çekmektedir[361]:

> *Vergiden kaçınma yöntemleri aynı zamanda ücretli ve maaşlı çalışanlar ve vergi mükelleflerinin büyük çoğunluğu için de adaletsizdir çünkü bu tür yöntemler, vergi mevzuatının ince ayrıntılarını inceleyen yüksek ücretli avukatların ve müşavirlerin yaratıcı zekalarını, boşluklar bulmalarını ve bağlı şirketler ve hissedarlıklarla uğraşmalarını (juggling) gerektirmektedir.*

Dolayısıyla vergiden kaçınma dağılımındaki eşitsizlikler, vergi sisteminin güçlü bir şekilde sorgulanmasına yol açmakta ve devletin yeniden dağıtım politikalarını fiilen

---

[360] "Son yüz yıldır veya daha uzun bir süredir ödeme gücüne göre vergilendirme anlayışı, sadece siyaset ve ekonomi alanında çalışanlar arasında değil, halk arasında da genel kabul görmüştür." Bkz.: Kaldor, N., (2003), **An Expenditure Tax**, Routledge Taylor & Francis Group, s. 26

[361] Templeman, L., (2001), Tax and the Taxpayer, **Law Quarterly Review**, 117, s. 575. Bu gerçeklik farklı bir şekilde şöyle ifade edilmektedir: "vergiden kaçınma, yalnızca zenginler içindir."

sınırlandırmaktadır.[362] Grbich konu hakkında oldukça aydınlatıcı bir argüman sunmaktadır. Grbich vergilendirmeyi ekonomik sistem ve toplumsal grupların harcama gücü üzerinde kontrol sağlayan kör(*blunt*) politik araç olarak tanımlamakta ve devletin vergilendirme tercihlerinin bir değerler dizisi arasında seçim yapmaya dayandığını ifade etmektedir. Bu seçim en az ödeme ayrıcalığını elde etmek için birbiriyle çatışan çıkar grupları arasında süregelen bir mücadeleyi de yansıtmaktadır. Böylece vergiden kaçınmanın politik yönüne de dikkat çekmektedir. Vergi sisteminin teknik bilgisine uzak olan toplumun çoğunluk ve güçsüz kesimi sistemdeki zayıflıklardan yararlanamamaktadır. Bu durum vergiden kaçınmanın mali sonuçlarının yükünü taşımalarına ve kaçınma imkânına sahip olan güçlüleri sübvanse etmek zorunda kalmalarına da yol açmaktadır. İşte bu nedenle Grbich genel kuralı "adil bir oyun yasası" olarak savunmaktadır ve adaleti sağlama gücüne dikkat çekmektedir.[363]

2.4.4. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural Tasarımları

2.4.4.1. Tasarım Sorunu

Belirtildiği üzere genel kural, kanun koyucunun öngöremediği, arzu ve iradesi dışında gelişen kaçınma stratejilerini hedeflemekte ve etkin bir şekilde işleyebilmesi için her durumu ve koşulu kapsaması gerekmektedir. Öte yandan genel kural normunda yer alacak kavramların, ifadelerin ve sonuçların açık ve bilinebilir olması da önemlidir. Genel kural normu formüle edilirken kapsayacağı işlemler tanımlanmalı ve uygulama için doğrulanabilir kriterler belirlenmelidir. Cooper buradaki ikilemi "yeterince

[362] Orow, N. F., (1999), s. 297.

[363] Grbich, Y., (1976), Section 260 Re-Examined: Posing Critical Questions About Tax Avoidance, **UNSW Law Journal**, 1(3), s. 225- 228.

tanımlanamayan ve önceden teşhis edilemeyen bir hedefe karşı nasıl bir silah geliştirilebilir?" sorusuyla ifade etmekte ve bu durumu "genel kural paradoksu" olarak açıklamaktadır.[364] Bu halde genel kural normunun tasarımı, uygulamanın etkili ve sonuçlarının öngörülebilirlik sağlaması için önem arz etmektedir.

Genel kural tasarımları ülkelerin yaklaşımlarına bağlı olarak değişiklik göstermekle birlikte gerek öğretide gerekse de uygulamada ortaklaşan bazı temel özellikler ve unsurların varlığı ön plana çıkmaktadır.[365] Bu bölümde bu temel özellikler ve unsurlara yer verilecektir.

2.4.4.2. Vergisel İşlemin Belirlenmesi ve Avantaj Kriteri

Genel kural tasarımlarında ilk husus, işleyişine konu olacak vergisel işlemin tanımlanmasıdır. Bu amaçla ülkelerin vergi mevzuatlarında farklı kavramların tercih edildiği görülmektedir: "düzenleme", "işlem", "şema", "plan", "tertip" en yaygın kullanımlardır.[366] Farklı kavramsallaştırmalara rağmen nihai amaç genel kuralın uygulanmasının hedeflendiği belirli ve özel olay veya durum kategorisini tanımlamaktadır; zira vergi mükellefinin davranışı burada kendini göstermektedir.[367]

Ülkeler arasında iki model benimsenmektedir[368]:

---

[364] Cooper, G. S., (1997), **Conflicts, Challenges and Choices — The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules**, içinde Tax Avoidance and the Rule of Law, Edt. G. S. Cooper, IBFD, s. 27.

[365] Dourado, A. P., (2017), s. 35.

[366] Rosenblatt, P., (2013), s. 44; Atkinson, C., (2012), s. 17.

[367] Seiler, M., (2016), s. 150.

[368] Arnold, B. J., (2017), s. 729-730.

1. Çoğunlukla Anglo-Sakson hukuk sistemi ülkelerinde seçilen ilk modelde genel kural normunda "düzenleme", "işlem" veya "plan" gibi genel bir kavram kapsamlı ve açık bir şekilde tanımlanmaktadır. Bu modele uygun bir örnek olarak Yeni Zelenda'daki genel kural normu örnek gösterilebilir[369]:

> *İşlem, uygulamaya konulan tüm adımlar ve kısımlar da dâhil olmak üzere, icra olunabilir veya olunamaz, bir anlaşma, sözleşme, plan veya mutabakatı ifade etmektedir.*
> *...*
> *Vergiden kaçınma işlemi, ister işlemden etkilenen [yararlanan] kişi tarafından ister başka bir kişi tarafından yapılmış olsun, doğrudan veya dolaylı olarak –*
> *(a) amacı veya etkisi vergiden kaçınmak olan işlemlerdir; veya*
> *(b) vergiden kaçınma amacı veya etkisi tümüyle arızi (incidental) değilse, olağan iş veya aile ilişkilerine yönelik başka bir amacı olsun ya da olmasın, işlemin amaçlarından veya etkilerinden biri vergiden kaçınmak olan işlemlerdir.*

Buna göre önce işlem kavramı açıklanmakta yani bir anlaşma, sözleşme, plan veya mutabakatı içerebileceği ifade edilmekte ve ardından buna bağlı olarak vergisel işlem tanımlanmaktadır.

2. Çoğunlukla Kıta Avrupası hukuk sistemi ülkelerinde seçilen ikinci modelde ise genel kural tasarımlarında "düzenleme", "işlem" veya "plan" kavramından bahsedilmekte ancak bu kategori tanımlanmamaktadır. Böylece vergi idaresine değerlendirme alanı bırakılmaktadır. Örneğin Fransız genel kural normunda "hakkın kötüye kullanımı şeklindeki işlemler" kapsama alınmaktadır. Benzer şekilde, Almanya'daki genel kural normunda sadece "vergi planlaması kapsamında hukuki seçenekler"den bahsedilmekte ancak bu kavram tanımlanmamaktadır.[370] Dolayısıyla vergisel işlem uygulayıcının değerlendirmesine bağlı olarak belirlenmektedir.

[369] QC Prebble, J., (2017), s. 76.

[370] Seiler, M., (2016), s.152-153.

Seçilen model ne olursa olsun genel kural normunun vergisel sonuçlar doğuran tüm olay ve durumları kapsayacak biçimde geniş terimlerle ifade edilmesi gerektiği kabul edilmekledir. Genel kuralın uygulanacağı işlemlere yönelik herhangi bir kısıtlama, kapsamını ve etkinliğini önemli ölçüde sınırlandıracaktır.[371]

Burada ayrıca değinilmesi gereken bir diğer husus ise işlemin ilişkili birden fazla adımdan oluşmasıdır. Böyle bir durumda, işlem bir bütün olarak değerlendirilmediği ve ilişkili adımların ayrı ayrı ele alınabileceği dikkate alındığında, kural kapsamına dâhil olmama sonucu doğabilecektir. Çeşitli ülke uygulamaları dikkate alındığında bu husus genel kural normunda ayrıca belirtilmektedir. Örneğin, Belçika genel kural normunda "bir hukuki işlem veya aynı eylemi gerçekleştirmeye yönelen hukuki işlemler dizisi" ayrımına gidilerek, vergi mükelleflerinin tek tip bir işlemi parçalara ayırma ve böylece genel kural kapsamına dâhil olmama imkânı önlenmektedir. Benzer şekilde ABD genel kural normunda işlem teriminin bir dizi işlemi kapsayacağı hüküm altına alınmıştır. Almanya ve Fransa'daki genel kural normlarında ise bu ayrıma gidilmemekte ancak içtihatlarda ilişkili adımlar bir tutulmaktadır.

Genel kural tasarımlarındaki ikinci ortak unsur işlemin vergi avantajıyla sonuçlanmasıdır. Mükellef böylece benzer ekonomik ve mali durumda olanlardan daha ayrıcalıklı bir konuma gelmektedir. Vergi avantajının belirlenmesinde ise mükellefin fiili vergisel pozisyonu ile kaçınmaya yönelik işlem gerçekleştirilmeseydi yerine ikame edilecek işlemin yükleyeceği vergisel pozisyonun karşılaştırılması gerekmektedir.[372] İkame edilecek işlem somut duruma bağlı olmakla birlikte, genellikle olağan sürece göre gerçekleşmesi beklenen işlemler (bu hiçbir işlem yapılmaması biçiminde de

[371] The Inter-American Center of Tax Administrations, (2022), s. 76-78.

[372] Konuya ilişkin değerlendirmelere "3.3.2.1. Vergisel Avantajının Niteliği" bölümünde yer verilmiştir.

olabilmektedir) esas alınmaktadır. Almanya, Fransa, Belçika gibi ülkelerde vergisel avantaj uygulayıcının yorumuna bırakılırken; Kanada, Birleşik Krallık gibi ülkelerde vergisel avantajın içeriği genel kural normunda madde madde sıralanmaktadır.

2.4.4.3. Subjektif Kriter

Genel kural tasarımında işlemin avantajla sonuçlanması yeterli görülmemekte, mükellefin bu avantajı elde etmek amacıyla hareket edip etmediğinin ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, genel kural normunda bir sübjektif kriter yer almaktadır. Sübjektif kriter doğrultusunda mükellefi belirli bir işlemi seçmeye yönlendiren vergi ve vergi dışı tüm gerekçeler ağırlıklandırmakta; tek amacın veya esas amacın ya da esas amaçlardan birinin vergi avantajı elde etmek olması halinde genel kuralın uygulanabilme imkânı oluşmaktadır.[373] Krever subjektif kritere yönelik eleştirilerin uygulamada karşılık bulmadığını, neredeyse tüm genel kural tasarımlarında mükellefin amacının önemli bir yer edindiğini belirtmektedir.[374]

Dikkat çekilmesi gereken öncelikli husus, genel kural tasarımında amaç düzeyinin nasıl belirleneceğidir. Vergisel amacın ‘esas amaç’ olarak ön görülmesi durumunda vergi idaresinin birden fazla amaç olup olmadığını belirlemesi ve vergisel amacın diğer tüm amaçlardan daha öncelikli olmasını, yani tali veya rastlantısal olmamasını tespit etme gerekliliği doğmaktadır. Bununla birlikte vergisel amacın ‘esas amaçlardan biri’ olması nispeten daha düşük bir standart sunmaktadır.[375]

[373] The Inter-American Center of Tax Administrations, (2022), s. 82.

[374] Krever, R., (2016), s. 29-31.

[375] Arnold, B. J., (2017), s.733-734.

Genel kural tasarımında sübjektif kritere yönelik modeller önemli ölçüde farklılık göstermekte ve buna bağlı olarak uygulama etkinliği değiştirmektedir. Örneğin, ABD genel kural normunda "vergi mükellefinin işlemi yapmakta (Federal gelir vergisi üzerindeki etkilerinden ayrı olarak) önemli bir amacının olması" gerekmektedir. Almanya'daki genel kural normunda ise sübjektif kritere açıkça yer verilmemekle birlikte mükellefin "ilgili vergi dışı nedenleri [vergisel bir amaç dâhilinde olmadığına ilişkin ilgili gerekçelerini] kanıtlaması halinde" uygulanamayacağı için dolaylı olarak yer aldığı görülmektedir. Konunun önemini vurgulamak üzere, sübjektif kriter yönüyle birbirlerinden farklılaşan Birleşik Krallık ve Fransa genel kural modelleri ele alınabilir. Birleşik Krallık genel kural normu sübjektif kritere ilişkin olarak şu hükme yer vermektedir:

> *207 "Vergisel işlemler" ve "kötüye kullanma" kavramlarının anlamı*
> *(1) Tüm koşullar göz önüne alındığında, bir vergi avantajı elde etmenin esas amaç ya da esas amaçlarından biri olduğu sonucuna varılmasının makul olduğu durumda bu "vergisel işlem" olarak kabul edilir.*

Dolayısıyla Birleşik Krallık'ta sübjektif kriterde vergi avantajı sağlamanın esas amaç ya da esas amaçlarından biri olması durumu aranmış ve kriterin tespiti kolaylaştırılmış. Bu noktada hazırlık aşamasında normların vergi mükellefleri için belirlilik sağlaması gerektiği; mevcut tasarımın bu haliyle geniş kapsamlı olduğu ve belirliliği sağlamaktan uzak olduğuna dikkat çekilmiştir. Buna göre daha dar kapsamlı sübjektif kritere yer verilmesi gerektiği savunulmuştur (vergiden kaçınmanın tek amaç olması gibi). Hükümet ise dar kapsamlı sübjektif kriterin genel kuralın etkinliğini sınırlandıracağını gerekçe göstermiş; örneğin vergi avantajı sağlamanın tek amaç

olduğu durumda, mükelleflerin basit nitelikte vergi dışı amaçlar oluşturabileceği ve birden fazla amaç var olduğu için genel kuralın uygulanamayacağını savunmuştur.[376]

Fransa'da ise sübjektif kriter dar kapsamlı belirlenmiş ve şöyle belirtilmiştir: "tarafların hareket noktasının vergi yüklerini düşürmek veya azaltmak dışında başka herhangi bir amacı olmamalıdır". Dolayısıyla genel kuralın uygulama alanı kısıtlanmıştır. Hatta bu nedenle, 18 Temmuz 2013 tarihinde Fransız Senatosu uygulama kapsamını genişletmek üzere yasal düzenlemeye gitmiş; sübjektif kriter "esas amacı vergi yüklerini düşürmek veya azaltmak" şeklinde değiştirilmiştir. Fransız Anayasa Mahkemesi söz konusu değişikliği vergi idaresine genel kural uygulanması bakımından geniş takdir yetkisi sağladığı ve bunun sonuçlarının (para cezaları ve gecikme faizi gibi) da Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir.[377]

Sonuç olarak genel kuralda sübjektif kriterin nasıl belirleneceği önemli bir meseledir. Çünkü bir yandan Birleşik Krallık örneğinde olduğu gibi geniş kapsamlılık vergiden kaçınmanın caydırılması için işlevselken; diğer bir yandan Fransa örneğinde olduğu gibi dar kapsamlılık öngörülebilirlik endişeleriyle gerekli görülmektedir.

---

[376] Freedman, J., (2016), **United Kingdom**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-book, s. 530-531; HMRC, (2012), A General Anti-Abuse Rule: Consultation Document, s. 13, Erişim için: http://data.parliament.uk/DepositedPapers/Files/DEP2012-0943/gaar-condoc.pdf

[377] Karataş Durmuş, N., (2018), s. 13, dipnot 16; Bletiere, E. R., (2017), s. 328-329.

2.4.4.4. Nesnel Kriter

Genel kural normunda yalnızca sübjektif kritere yer verilmesi, mükellefin vergi avantajı sağlamayı amaçladığı tüm vergisel işlemlerin kaçınma kapsamına dâhil olması sonucunu doğurabilecektir. Halbuki bu işlem, kanun koyucunun amacı ve öngörüsüne uygun olarak gerçekleşiyorsa ortaya çıkan avantajın hukuk zeminince kabul edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle genel kural tasarımlarında yalnızca kanun koyucunun amacını etkisiz kılan, zedeleyen veya bunlara aykırı olan işlemlerin kapsama alınması için 'nesnel kriter' olarak adlandırılan unsura yer verilmektedir.[378]

Nesnel kriterin varlığı, kanun koyucunun vergiye sadece mali amaçla değil ekonomik ve sosyal hayatı etkileyecek ve değiştirecek bir araç olarak da başvurmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü kanun koyucu, mükellefleri genel olarak belirli bir şekilde hareket etmekten caydırmak veya teşvik etmek için 'vergi dürtüleri' öngörebilmekte; söz konusu dürtüye uygun hareket eden ve ilgili vergi normunun gerekliliklerini yerine getiren mükelleflerin, tam da kanun koyucunun beklentilerine tutarlılıkla karşılık vermesi söz konusu olmaktadır. Genel kuralın bu tür seçeneklerin kullanılmasına engel teşkil etmeyecek şekilde tasarlanması gerektiği aksi takdirde bu 'dürtülerin' pratik bir etkisinin olmayacağı ve vergi politikası etkinliğinin azalacağı kabul edilmektedir.[379]

Nesnel kriterin varlığı, genel kurala başvururken şu değerlendirmenin yapılmasını zorunlu kılmaktadır: "mükellefin kaçınmayı hedeflediği yükümlendirici vergi normunun veya yararlandırıcı vergi normunun amacının belirlenmesi ve vergisel işlemin bu amaca uygun olup olmadığının değerlendirmesi". Daha önce de belirtildiği üzere, vergi normlarında neyin amaçlandığı ve bunun gerek mükellef gerekse de vergi

[378] Arnold, B. J., (2017), s. 738.

[379] Orow, N. F., (1999), s. 215.

idaresi ve mahkemelerce ne ölçüde kolayca tespit edilebildiğine bağlı olarak nesnel kriterin uygulanması değişmektedir.

Alman genel kural normunda nesnel kriter olarak şu hükme yer verilmiştir: "uygun olmayan bir hukuki seçeneğin [işlemin] seçilmesi kanunda öngörülmeyen vergi avantajlarına yol açıyorsa, kötüye kullanımın var olduğu kabul edilir." Belçika genel kural normunda ise nesnel kriter görece detaylı olarak ele alınmıştır:

> *Kötüye kullanım, vergi mükellefinin bir yasal işlem veya bir dizi yasal işlem vasıtasıyla aşağıdakilerden birini gerçekleştirmesi halinde ortaya çıkar:*
> *(1) Vergi mükellefinin, Kanundaki bir normun veya bu normun tatbiki için yürürlüğe konulan kararnamelerin amacını ihlal ettiği ve böylece normun uygulama alanı dışında çıkması; veya*
> *(2) Vergi mükellefinin esas amacının, Kanundaki bir norma veya bu normun tatbiki için yürürlüğe konulan kararnamelere dayanarak vergi avantajı sağlamak olduğu ancak bu avantajın sağlanmasının söz konusu hükmün amacına aykırı olması.*

Hem Alman hem de Belçika genel kural tasarımlarında görüleceği üzere nesnel kriterin belirlenmesi yani normların amaç ve hedefinin ortaya konması, uygulama aşamasında vergi idaresi ve mahkemelerin yorumuna bırakılmıştır.

Nesnel kritere yönelik zorluklar nedeniyle, bazı ülkeler vergi idaresine ve mahkemelere rehberlik sağlayacak belirli faktörleri işaret etmektedir. Birleşik Krallık genel kural tasarımı bu yaklaşıma uygun bir örnek teşkil etmektedir[380]:

> *(2) Aşağıdakiler de dâhil olmak üzere tüm koşullar göz önünde bulundurulduğunda, ilgili vergi hükümlerine göre girişilmesi veya gerçekleştirilmesi makul bir hareket tarzı olarak kabul edilemeyecek vergisel işlemler "kötüye kullanım" olarak değerlendirilir-*
> *(a) işlemin maddi sonuçlarının, bu hükümlerin dayandığı ilkeler ve bu hükümlerin politika hedefleri ile tutarlı olup olmadığı,*
> *(b) bu sonuçlara ulaşmak için kullanılan yöntemin bir veya birden fazla yapmacık veya anormal adım içerip içermediği, ve*

[380] QC Prebble, J., (2017), s. 92.

(c) işlemlerin bu hükümlerdeki herhangi bir eksiklikten yararlanmaya yönelik olup olmadığı.

Buna göre mükellefin mali durumundaki değişikler, işlemi gerçekleştirme yöntemleri, hükümdeki eksiklikler birer gösterge olarak nesnel kriterin belirlenmesinde dikkate alınmaktadır. Benzer şekilde Kanada'da genel kural normunda ekonomik özün bir kriter olarak dikkate alınması gerektiği görüşü önem kazanmış; 2024 yılında genel kural normuna "ekonomik öz" başlığı altında bir hüküm dercedilmiştir:

Ekonomik öz – etkisi
(4.1) Bir kaçınma işleminin - veya kaçınma işlemini içeren bir dizi işlemin - ekonomik özden önemli ölçüde yoksun olması, işlemin (4)(a) maddesi kapsamında amaç dışı kullanım veya (4)(b) maddesi kapsamında kötüye kullanım sonucunun oluştuğunu gösterme ihtimaline yönelik önemli bir etkendir.

Dolayısıyla ekonomik öz kötüye kullanımı gösterme açısından somut bir dayanak olmuştur.

2.4.4.5. İspat Yükü

Vergi hukukunda ispat, bir vergi ilişkisinin temelindeki olgu veya olayın delillerden yararlanmak suretiyle ortaya konmasını ifade etmektedir.[381] Burada en basit haliyle neyin gerçekleştiği veya gerçekleşmediği sorusuna cevap aranmaktadır. İspat süreci her ne kadar yargılama aşamasında usul hukuku bakımından ele alınsa da, vergi hukukunda ispat konusu sadece yargı aşamasıyla sınırlı olmamakta, aynı zamanda vergi denetimi gibi yargı öncesi aşamalar bakımından da önem kazanmaktadır.[382]

[381] Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 207.

[382] Sarıcaoğlu, E., (2017), **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi, s. 109.

Vergi hukuku özelinde ispat yükü ise ispatın konusunu teşkil eden somut vakıanın vergi idaresi tarafından mı yoksa vergi mükellefi tarafından mı ispat edileceğine ilişkindir. Çeşitli ülkelerin vergi yargılama hukukunda re'sen araştırma ilkesinin geçerli olabileceği, hâkimin tarafların ileri sürmediği bir durumun ispatını dahi kendiliğinden dikkate alabileceği de hatırlatılmalıdır.

Bu bağlamda genel kural tasarımında bir diğer önemli hususta ispat yükünün belirlenmesine ilişkindir. Ülkelerce ispat yükü bakımından farklı uygulamalarla karşılaşılmaktadır. Buna göre çeşitli ülkeler genel kuralın uygulanmasına özgü ispat yükü kurallarına yer vermemekte ve bu durumda genel ispat yükü kurallarına başvurulması gerekmektedir. Buna örnek olarak, Avusturya'da genel kural normunda ispat yükü özel olarak düzenlememektedir; idarenin araştırma zorunluluğu ve vergi yükümlülerinin işbirliği ödevine dayanılmaktadır.[383] Diğer yandan, çeşitli ülkelerde ise genel kural normunda ispat yükü özel olarak ele alınmaktır. Genel kuralın uygulanabilmesinin koşulu olarak vergi idaresince öncelikle nesnel kriterin ve sübjektif kriterin gerçekleştiğinin ortaya konması gerekmektedir. Yani bir diğer deyişle, ilk ispat yükü vergi idaresinde olup, vergi mükellefinin vergi avantajı sağlama amacıyla hareket ettiğinin ve buna göre işlemin kanun koyucunun amacını etkisiz kıldığı veya aykırı olduğu saptanmalıdır. İdarenin bu saptamayı yapması halinde, mükellefin bunun aksinin olduğunu (aksi ispat), vergisel saiklerle değil ancak vergi dışı saiklerle hareket ettiğini ispatlanması gerekmektedir. Örneğin, Alman genel kural normuna göre vergi idaresi mükellefin uygun olmayan işlemi seçtiğini ve kanunda öngörülmeyen vergi avantajının oluştuğunu, dolayısıyla genel kuralın uygulanabilirliğini kanıtlama yükümü altındandır.

---

[383] Heinrich, J., (2013), **Austria**, içinde The Burden of Proof in Tax Law, s. 79'ten Aktaran Gümüşkaya, G., (2015), **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, s. 233.

Bununla birlikte, mükellefe işlemin ilgili vergi dışı nedenlerini ispat etme ve vergi idaresinin iddialarını geçersiz kılma imkânı verilmektedir. İspatlanan vergi dışı saikleri ilgili veya ilgisiz olarak değerlendirmek vergi idaresinin (yargılama aşamasında ise mahkemenin) sorumluluğundadır. Bunun detaylarına Alman genel kural uygulamasının inceleneceği bölümde yer verilecektir.

Anglo-Sakson hukuk sistemi ülkeleri bakımından ise farklılaşmış uygulamalarla karşılaşılmaktadır. Birleşik Krallık'ta vergi idaresinin genel kurala başvurması için işlemlerin kötüye kullanıldığını ispat yükü olduğu açıkça belirtilmektedir. Bununla birlikte Kanada'da genel kural normunda ispat yükü düzenlenmemiş; bu hususa ilişkin durum ancak içtihat hukukunca Canada Trustco davasında netlik kazanmıştır.

2.4.4.6. Mükellef Haklarını Korumaya Yönelik Güvencelerin Tesis Edilmesi

2.4.4.6.1. Genel Çerçeve

Ülke uygulamalarında genel kuralın uygulanması bakımından vergi idaresine geniş takdir yetkileri sağlanmaktadır. Bu takdir yetkisi özellikle idareye açıkça veya dolaylı olarak bir seçim yapma özgürlüğü tanıyan muğlak kavramlardan (örneğin önemli vergi avantajı, uygunsuz işlem vb. gibi) kaynaklanmaktadır. Her ne kadar geniş takdir yetkisinin vergiden kaçınmayla mücadelede etkili olacağı savunulmaktaysa da, vergi mükellefleri üzerinde ayrımcı ve keyfi uygulamalara yol açacağı endişesi ön plana çıkmaktadır.[384] Bu nedenle mükellef haklarını koruyucu belirli kurumlara yer verilmektedir.

[384] Rosenblatt, P., (2013), s. 209.

2.4.4.6.2. Danışma Komiteleri/Kurulları

Danışma Komiteleri/Kurulları[385], birçok ülkede genel kuralın uygulanmasını destekleyici bir mekanizma olarak ön plana çıkmaktadır. Genel kuralın belirli vergi mükellefleri ya da faaliyet konusunu hedef almayıp uygulama alanının oldukça geniş olması, belirsizlik endişelerine yol açmaktadır. Vergi idaresinin, esasında öngörülebilir vergi sonuçları olan işlemi kabul etmeyip, genel kuralı uygulama riski taraflar için belirsizliğe yol açmakta ve nihayetinde ekonomik ortamı olumsuz etkileyebilmektedir. Bununla birlikte vergiden kaçınmanın belirleniminde vergi borcuna dair hak ve ödevlerin doğumunu, sona ermesini ve bunların içeriğini düzenleyen özel maddi vergi hukuku normlarına öncelik tanınması gerekirken, vergi idareleri başvuru kolaylığı olduğu için genel kurala yönelebilmekte ve mükelleflere karşı 'tehdit mekanizması' olarak kullanabilmektedir.[386] Bu nedenle, genel kural tasarımlarında başvuru koşullarının ihtiyatlı bir şekilde değerlendirilmesi ve uygulamanın yeknesak ve tutarlı işlemesini güvence altına alacak Danışma Komiteleri tesis edilmektedir. Danışma Komiteleri genel kuralın yersiz kullanımına karşı önemli güvenceler sağlamaktadır. Bilhassa, Komitenin onayına dayalı bir sürecin öngörülmesi halinde, vergi idaresinin işlemin detaylarını ve genel kuralı uygulama gerekçelerini Komiteye sunması gerekmekte; Komitenin onaylaması dâhilinde işlem yapılabilmektedir.[387]

---

[385] Ülke uygulamalarına bağlı olarak bu yapı "komite" veya "kurul" olarak adlandırılmaktadır. Bu nüansa değinerek, bundan sonra yalnızca komite olarak ifade edilecektir.

[386] Aaronson QC, G., (2011), s. 24, par. 4.11-4.12; The Inter-American Center of Tax Administrations, (2022), s. 101-102.

[387] Arnold, B. J., (2017), s. 751.

Danışma Komitelerinin yapısı, üyelerin atanma şekli, statüleri, başvuru yöntemleri ve kararlarının etkisi ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Fransa, Kanada, Birleşik Krallık, Avustralya, Hindistan, Polonya, İspanya gibi ülkeler genel kural uygulamalarında Danışma Komitelerine yer vermektedir. Örneğin, Fransa'da vergi idaresi ve mükellef arasında uyuşmazlık durumunda hem mükellef hem vergi idaresi talebi üzerine, "Vergi Hukukunda Hakkın Kötüye Kullanılması Komitesinden (*Comité de l'Abus de Droit Fiscal*)" görüş alınabilmektedir. Vergi idaresi, Komitenin görüşlerine bağlı olmamakla birlikte, bunlara çoğunlukla uymaktadır. Komite; bir Danıştay üyesi, bir Yargıtay üyesi, bir Sayıştay üyesi, bir noter, bir mali müşavir, vergi hukuku alanında uzman bir avukat ve bir üniversite profesöründen olmak üzere 7 kişiden oluşmaktadır. Komite kendisine havale edilen dosyalardaki uyuşmazlıkların konusunu, bunları ele alırken izlediği yolları belirterek ve gerekçelendirerek ortaya koymakta; düzenli olarak her yıl kamuoyuyla paylaşmaktadır.[388] Komite raporlarına göre 2011-2023 dönemi arasında toplam 473 başvuru incelenmiştir. Bunlardan 342'sinde vergiden kaçınma tespit edilmiş ve genel kurala başvurulması uygun bulunmuşken; 130'unda ise vergiden kaçınma olmadığı ve genel kurala başvurulmasının uygun bulunmadığı yönünde karar verilmiştir.[389] Bu raporlar zemininde hem vergi idaresinin uygulamaları şekillenmekte hem vergi hukuku normlarında gerekli değişiklikler için kanun koyucuya rehberlik sağlanmakta hem de mükelleflere vergiden kaçınmanın sınırlarında öngörülebilirlik sunulmaktadır. Buna benzer mahiyette, Birleşik Krallık'ta "GAAR Danışma Paneli (*Advisory Panel)*", genel kuralın uygulanmasına bağımsız ve vergi idaresi (HMRC) dışında bir perspektif

[388] Dubut, T., (2016), **France**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book, s.212.

[389] Raporlar değerlendirilerek tarafımızca hesaplanmıştır.

sağlamayı amaçlamaktadır. Vergi idaresi yetkilileri Panel temsilcisi olarak atanamamaktadır. Panelin iki özel işlevi vardır: kendisine havale edilen uyuşmazlık hakkında görüş bildirmek ve idarenin genel kuralı konu alan rehberi/kılavuzu onaylamaktır. Panel bir yargı organı olmadığı için görüşleri idare veya vergi mükellefi nezdinde bağlayıcı değildir.

Daha farklı bir idari yapılanma olarak Kanada'da uygulama birliğini sağlamak üzere "Genel Kural Komitesi (*GAAR Committee*)" ihdas edilmiştir. Komite, Kanada Gelir İdaresi (*Canada Revenue Agency*), Maliye Bakanlığı ve Adalet Bakanlığı temsilcilerinden oluşmaktadır. Komitede bağımsız uzmanlar bulunmamakta, daha ziyade vergi idaresinin farklı organizasyonel birimlerinin ve diğer idare birimlerinin temsilcileri tarafından görüş alışverişinde bulunmak ve ortak bir tutum belirlemek üzere hareket edilmektedir. Komitenin yasal bir dayanağı olmadığı için üye sayısına ilişkin esnek bir yapı mevcuttur. Genel kurala göre tarhiyat yapılmadan önce Komiteye başvurulması gerekmektedir. Komitenin daha önce benzer bir durumu incelemiş ve onaylanmasını tavsiye etmiş olması halinde, söz konusu uyuşmazlığın Komiteye havale edilmesi gerekli olmamaktadır. Komite bir danışma işlevi gördüğünden, kararlarına uyulması bakımından yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır.[390] İstatistiklere göre 1988-2013 döneminde Komiteye 1125 dosya havale edilmiş, bunlardan 865'inde genel kuralın uygulanabileceği kararı verilmiştir.[391]

---

[390] Innes, W., Boyle, P., Nitikman, J., (2006), The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures, **CCH Canadian Limited**, s. 90.

[391] O'Brien, M., (2016), **Canada**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book,s. 130.

Sonuç olarak, Danışma Komiteleri genel kuralın uygulanmasında takdir yetkisinden kaynaklanan endişeleri gidermek için önemli bir adım olarak görülmektedir. Ülke uygulamalarında Komite kararlarının vergi idareleri için bağlayıcı olmadığı anlaşılmakla birlikte, nihayetinde vergi idaresinin kararlarının denetlenebilmesi sağlanmakta ve Komite kararlarının yayımlanması tüm taraflar için bütünlüklü bir rehber sunmaktadır.

2.4.4.6.3. Özelge Sistemi

Özelge sistemi (*advance ruling system*[392]), vergi mükellefinin ve diğer ilgili kişilerin talebine bağlı olarak vergisel durumları ve uygulamaları bakımından idareden görüş alma imkânının sağlandığı mekanizmadır. Ülke uygulamalarında vergi idarelerinin görüşlerinin hukuki bağlayıcılığı değişebilmekle birlikte, en azından vergi mükellefleri için meşru beklentiler oluşmakta, mükellef bir özelgeye dayandığında ceza ve faizden korunabilmektedir. Bu sistemde talep edilen görüş vergi mükellefine özgü olduğundan, aynı ya da benzer koşullar mevcut olsa dahi diğer vergi mükelleflerince idareye karşı mutlak olarak ileri sürülememektedir. Yine farklı uygulamalarla karşılaşılmakla birlikte, mükellefin özelge talebi harç uygulamasına tabi olabilmektedir.

---

[392] Ülke kullanımlarında kavramsal farklılıklar görüldüğü için ayrıca bir izahat yapılması gerekmektedir. Buna göre "*tax ruling"*, "*private letter ruling*", "*clearance*" veya "*advance clearance"* kavramlarıyla da karşılaşılmaktadır. Öte yandan, tüm bu kavramlar kimi zaman sadece özelgeleri ifade etmek için kullanılırken, kimi zaman ise özelge benzeri kurumları (örneğin, peşin fiyatlandırma anlaşmaları [*advance tax ruling*]) kapsayarak geniş anlamda kullanılabilmektedir. Konu hakkında detaylı bir çalışma için bkz.: Gümüşkaya, G., (2021), **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler**, Onik Levha Yayıncılık.

Çeşitli ülkeler mükellef talebini sınırlandırmak ve böylece vergi idaresinin yükünü azaltmak için harca dayalı bir yapıyı tercih ederken; diğer ülkelerde ise eşit erişim sağlama doğrultusunda harç talep edilmemektedir.[393] Bir diğer uygulama farklılığı da başvurucunun bu sürece katılımında görülmektedir. Bazı ülkelerde katılım yalnızca özelge talebinin ileri sürülmesiyle sınırlıyken; diğer ülkelerde ise başvurucunun sözlü veya yazılı olarak dinlenilmesi söz konusudur.[394]

Genel kural uygulamasında özelge mekanizması, vergi mükelleflerine yöneldikleri işlemin vergi idareleri nezdinde nasıl değerlendirileceği üzerine açıklama sağlamaktadır. Böylece mükellef söz konusu işlemi gerçekleştirmeyecek veya daha kabul edilebilir hale getirmek için değişikliklere gidecektir.[395]

Özelge sisteminin daha fazla kesinliği teşvik etmedeki rolü ve önemi, bilhassa vergi mükellefinin kendi özel durumuyla ilgili olarak bilgi talep ettiği durumlarda açık ve tartışılmazdır. Diğer bir yandan, sisteme yönelik eleştiriler de ifade edilmelidir. Buna göre mükelleflerin bir tür sigorta olarak ihtiyaç olsun ya da olmasın idareye başvurma eğiliminde olacağı ve vergi idaresinin geniş takdir yetkisiyle vergiden kaçınmanın sınırlarını belirleyici bir konuma ulaşacağı endişesi söz konusudur.[396] Nihayetinde bu gerekçeler nedeniyle Birleşik Krallık'ta özelge sistemi kabul edilmemişken; Almanya, Fransa ve Kanada gibi ülkeler öngörülebilirlik katkıları nedeniyle sisteme entegre etmiştir. Bir diğer eleştiri konusu ise vergi mükellefinin stratejilerinin özelge talep edilen idare tarafından kavranmasındaki güçlüktür. Örneğin, vergi mükellefinin

[393] Waerzeggers, C., Hillier, C. (2016b), Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime, **Tax Law IMF Technical Note**, IMF Legal Department, s. 1-9.

[394] Gümüşkaya, G., (2021), s. 114.

[395] Arnold, B. J., (2017), s. 752-753.

[396] Aaronson QC, G., (2011), s. 4, par. 1.6.

karmaşık vergisel işlemi tek tek aşamalandırması ve bu aşamalara ilişkin ayrı ayrı özelge talep etmesi durumunda kaçınma niteliği göz ardı edilecektir. Bu bağlamda ABD özelge taleplerinde bir kısıtlamaya gitmekte ve bu türdeki özelge talepleri olumlu karşılanmamaktadır. Bu eleştiri özellikle uluslararası işlemler bakımından daha da geçerlilik kazanmaktadır.[397]

Sonuç olarak özelge sisteminin mükellef ve vergi idaresine sağladığı katkının oldukça önemli olduğu ancak sistemin kendisinin suistimal edilmesini önleyecek güvencelerin ayrıca tesis edilmesi gerekliliği açıktır.[398]

[397] Gümüşkaya, G., (2021), s. 285.

[398] Hollanda özelge sistemi eleştirileri nedeniyle 2019'da değişikliğe gitmiş ve özelge talepleri bakımından sıkı koşullar düzenlemiştir. Dolayısıyla Hollanda deneyimi, özelge sisteminin suistimal edilmesini önleyecek güvence mekanizmaları bakımından değerli bir katkı sağlamaktadır. Bkz.: Gümüşkaya, G., (2021), s. 288-291.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
KARŞILAŞTIRMALI HUKUKTA VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL

1. GENEL ÇERÇEVE

Bu bölümde karşılaştırmalı hukuk yönüyle vergiden kaçınmanın nasıl değerlendirildiği ve tarihsel bağlamıyla genel kuralın ortaya çıkışını gerektiren sebepler, genel kural değişikleri, uygulama ve nihayetinde öğretideki eleştiriler incelenecektir. Genel kabul gördüğü üzere, kurumların/yapıların anlamı ve içeriği ortaya çıktığı tarihsel süreç ve koşullar değerlendirilmeden anlaşılamaz; dolayısıyla bir kurum olarak genel kuralın tarihsel gelişiminin sistematik olarak incelenmesi konunun anlaşılması açısından bir gerekliliktir.

Bu bölüm bilhassa iki bakımdan önem arz etmektedir. Birincisi, karşılaştırmalı hukukun sağladığı perspektif ülke deneyimlerinden sağlanacak katkıların ve uygulama sorunlarının kristalize olmasına imkân sağlamaktadır. İkinci olarak ise vergiden kaçınmayla mücadelede için etkin ve mükelleflerin temel haklarını gözeten bir genel kural tasarımında işlevsel bir bakış açısı sunmaktadır.

Karşılaştırmalı hukuk kapsamındaki bir incelemede en önemli sorulardan birisi hangi ülkelerin seçileceğidir. Çalışmada, Almanya ve Kanada ulusal hukukundaki genel kural ve ayrıca ulusüstü bir kurum olarak AB Konseyinin ATAD ile üye devletlere tavsiye ettiği genel kural incelenecektir. Alman vergi hukukunun Türk vergi hukukuna kaynak olması[399] ve özellikle ilerleyen bölümde konuyla bağlantısı nedeniyle ele

[399] Öncel vd. ifadesiyle "Türk Vergi Hukuku köken olarak ulusal değildir. Vergi yasalarımızın önemli bir bölümü Batı Avrupa, özellikle Federal Alman yasaları örnek

alınacak VUK m.3/B-1 fıkrasında Alman Vergi Usul Kanunu'ndan esinlenilmesi[400] Almanya'nın seçilmesinde etkilidir. Almanya aynı zamanda genel kuralın uygulanmasında uzun bir tarihsel deneyime sahiptir. Benzer şekilde, Kanada'da hem Anglo-Sakson ülkeleri arasında genel kuralın uygulanmasında önemli bir deneyim mevcuttur hem de mükellef haklarının öncelenmesine yönelik bir sistem tesis edilmiştir. Öte yandan, Kanada'da yakın bir tarihte genel kuralı modernize etme tartışmaları ve bu yönde yasal düzenlemelere gidilmesi de konunun güncelliğini ön plana çıkartmaktadır. Ve son olarak AB Konseyinin üye devletlerin iç hukukları için bir genel kural standardı sağlaması ve bu kuralın bağlayıcı olmasından dolayı önem arz etmektedir. Bu doğrultuda Birlik kapsamındaki 16 üye devlet, ATAD genel kuralıyla aynı ya da yakın standartta bir genel kuralı kabul etmiştir.

---

alınarak hazırlanmıştır." Bkz: Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 13.

[400] Saban, N., (2014), **Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in -neliği**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. B. Yaltı, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı Serisi-2, s. 164.

2. ALMAN VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL

2.1. Vergiden Kaçınmaya Genel Bakış

Vergiden kaçınma, Alman vergi hukukunda yüzyıllardır varlığını sürdüren ancak hala çözülememiş ve acil bir sorun olarak kabul edilmektedir. Öyle ki, Almanya'da 1920'lerden itibaren vergi hukukuna özel hukuktan ayrı, münhasır bir alan açmaya yönelik girişimlerde vergiden kaçınmanın kabul gören ve uygulanabilir bir tanımının yapılmasına çalışılagelmektedir.[401] Ancak diğer bir yandan bu süreçte vergiden kaçınma, vergi planlaması ve vergi kaçırma arasında ayrım yapmak da giderek zorlaşmaktadır. Farklılıkların görece daha kolay tespit edilebilir olduğu vergi kaçırma ve vergiden kaçınma arasındaki sınırın dahi giderek 'bulanıklaştırıldığına' yönelik eleştiriler getirilmektedir.[402]

Alman Anayasası'nda kabul edilen genel eylem özgürlüğü ve ekonomik haklar doğrultusunda, temel hak sahibinin[403] sözleşme özgürlüğü anayasal hukuk temelinde güvence altına alınmıştır. Hak sahibi böylece hem sözleşme yapıp yapmama özgürlüğüne (*Abschlussfreiheit*) hem de sözleşme içeriğini düzenleme özgürlüğüne

---

[401] Drüen, K. L., (2016), **Germany**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book, s. 219; Reimer, E., (2017), **Germany**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 343.

[402] Palm, U., (2012), **Germany**, içinde A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Edt. Karen B. Brown, Springer, s. 166-167.

[403] 'Temel hak sahibi' kavramı yerine 'temel hak taşıyıcısı' kavramının yaygın olarak kullanıldığı belirtilmelidir.

(*Inhaltsfreiheit*) sahiptir. Vergi mükellefleri[404] de vergisel işlemlerini düzenleme konusunda özgürdürler ve en yüksek vergi yükünü oluşturan seçeneği seçmeye zorlanamazlar. Bireylerin ve şirketlerin vergi yükümlülüklerini dikkate alarak işlemlerini gerçekleştirmeleri ve ekonomik durumlarına yön vermeleri, güvence altına alınmış özgürlüklerinin bir gereğidir. Devlet, bu özgürlüğe saygı göstermeli; dahası, bu özgürlüğün kullanımını sağlayan sistemi tesis etmelidir.

Anayasal zeminde yer bulan yasallık ilkesi (Anayasa madde 20/III) ve eşitlik ilkesi (Anayasa madde 3/I) doğrultusunda, Devlet yasaya uygun olarak vergilendirmeyi, vergi yükünün eşit dağılımını ve vergi yüküne ilişkin normların uygulanmasında eşitliği gerçekleştirmekle sorumludur. Bu ilkeler vergi yükünün kaçınılmaz olması gerekliliğiyle sıkı bir şekilde bağdaştırılmaktadır. Bu halde, vergiden kaçınmanın vergide yasallık ilkesi, eşitlik ilkesi ve vergisel işlemleri düzenleme özgürlüğü arasındaki gerilimin merkezinde yer aldığı kabul edilmekte; vergiden kaçınmayla mücadele ise yasallık ve eşitlik ilkesi gereğince, düzenleme özgürlüğünün kötüye

---

[404] Alman Vergi Usul Kanunu "vergi mükellefi" yerine "vergi ödevlisi (*steuerpflichtiger*)" terimini esas almaktadır. Vergi ödevlisi kavramı bu Kanun'un 33. maddesinde şöyle tanımlanmıştır:

> *"(1) Vergi ödevlisi, vergi borcu olan, bir vergi için sorumlu olan, üçüncü bir kişi hesabına vergi kesmek ve vergi idaresine iletmek zorunda olan, vergi beyannamesi vermek, teminat sunmak, defter ve kayıt tutmak ve vergi yasalarıyla verilen diğer ödevleri yerine getirmek zorunda olan kişidir.*

Vergi ödevlisi kavramının kullanılma gerekçesi ise vergi ilişkisinde verginin tahsil edilecek kişilerin yanı sıra diğer kişilerce de kimi ödevler üstlenmesinden kaynaklanmaktadır. Çalışmada terminolojik karışıklık oluşmaması adına "vergi mükellefi" kavramı kullanılacaktır. Bkz.: Başaran Yavaşlar, F., (2013), **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı, s. 31, 39.

kullanımına yönelik bir "düzeltme" olarak belirtilmektedir.[405] Zira Alman vergi hukukunda vergiden kaçınma yerine "hukuki düzenleme imkânlarının kötüye kullanılması - vergi planlaması işlemlerinin kötüye kullanılması (*Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten - Abuse of tax planning schemes*)" kavramlarına da yer verilmektedir. Çalışmada bu kavramlar vergiden kaçınma anlamına atıfla kullanılacaktır.

İçtihat bakımından değerlendirildiğinse ise Federal Alman Anayasa Mahkemesi (*Bundesverfassungsgericht*) kanun önünde eşitlik ilkesince mükelleflerin ödeme güçleri doğrultusunda eşit vergi yükü dağılımının tesis edilmesine, dolayısıyla verginin mutlak suretle kaçınılmaz olmasına dikkat çekmektedir. Mükelleflerin vergiden kaçınmaya yönelmesi kanun önünde eşitlik ilkesinin gerektirdiği vergi yükü dağılımıyla bağdaşmamaktadır. Mahkeme vergiden kaçınmanın önlenmesini anayasal zeminde meşrulaştırmakta ve bu kapsamda genel kuralı da makul bir araç olarak değerlendirmektedir.[406]

2.2. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Gelişimi

2.2.1. İçsel Teori ve Dışsal Teori Tartışmaları

Alman vergi sisteminde vergiden kaçınmayla mücadele kapsamında genel kuralın ihdas edilmesi 1920'lere dayanmasına ve günümüze kadar çeşitli yasal

[405] Seer, R., (2010), **Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas**, içinde Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Edt. Rainer Hüttemann, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, s. 1-2.

[406] Palm, U., (2012), s. 172-173.

değişikliklerle varlığını sürdürmesine rağmen, öğretide kuralın gerekli olup olmadığına ve hukuki boyutuna ilişkin tartışmalar sürmektedir. Tartışmalara canlılık kazandıran önemli bir gelişme de genel kuralın Alman vergi hukukunda ancak 1970'lerin ortalarından itibaren önem kazanmasıdır. O tarihe kadar pek etkin bir araç olmayan genel kural, vergi mevzuatının giderek kompleks hale gelmesi ve vergisel uzmanlık hizmetlerinin etkisiyle birlikte ön plana çıkmıştır. Örneğin, Tipke 1993 yılında yayımlanan çalışmasında son on beş yılda vergi idaresi uygulamalarında ve yargı kararlarında genel kurala sıklıkla yer verildiğine dikkat çekmiştir.[407]

Genel kuralın hukuki boyutuna ilişkin tartışmalar "içsel teori (*Innentheorie – Internal theory)* ve "dışsal teori (*Außentheorie – External theory*)" olarak ifade edilen kuramsal zeminde gerçekleşmektedir. İçsel teori yaklaşımında, vergiden kaçınmanın tespitinde kanunun yorumlanması öncelendirilmektedir. Vergi idaresi ve yargısı ilgili normu metodolojik olarak yorumlamalı ve somut olayın normla örtüşüp örtüşmediğini değerlendirmelidir. Örneğin, mükellefin yararlandırıcı vergi normu doğrultusunda bir gideri vergi matrahından indirmesi veya yükümlendirici vergi normu doğrultusunda somut olayı vergi konusu dışına çıkartması girişimlerinin değerlendirilmesi, normların yasal gerekliliklerinin karşılanıp karşılanmadığına (yorumlanmasına) dayanmaktadır. Bu aşamada çeşitli tekniklere dayanılmaktadır: kanunun lafzı, amacı, tarihsel arka planı ve vergi kanunu içindeki sistematiği. Bilhassa vergi hukukunun amaçsal yorumlanması olarak kabul gören ekonomik yaklaşım, süreçte işlevsel bir rol almaktadır. Özetle, içsel teori yaklaşımınca vergiden kaçınmanın tespitinin özel bir yönünün bulunmadığı, vergi kanununda ayrıca bir genel kuralın varlığının açıklayıcı bir nitelik göstermekten öteye gitmediği ve bu kural olmaksızın da vergiden kaçınmanın tespitine yorumlama yoluyla

[407] Seiler, M., (2016), s. 27.

ulaşılabileceği ileri sürülmektedir.[408] Dışsal teori yaklaşımında ise genel kural gereksiz değil aksine kendi başına anlam barındıran bir vergi hukuku normu olarak kabul edilmektedir. Buradaki görüş, genel kuralın vergi hukukunda uygulayıcıların yetkilerini genişletmesinden kaynaklanmaktadır. Şöyle ki, normun yorumlanmasına rağmen yani bir başka deyişle yorumun sınırlarına ulaşılmış olmasına rağmen, o ana kadar karara bağlanamamış somut olay kıyas yöntemiyle normun kapsamına alınabilmektedir. Alman yazınında vergi hukukunun kıyas yöntemine elverişli olmadığı ya da mükellef aleyhine kıyas yasağı bulunduğu kabul edilmekteyken; dışsal teoride genel kuralın kıyas yasağını aştığı ve kıyas mekanizmasını vergi hukuku için mümkün kıldığı belirtilmektedir. Çünkü genel kuralla birlikte kaçınmaya konu olan vergisel işlemin 'uygun' bir işlemle karşılaştırılması ve bu halde 'uygun olmaması' olması koşulu aranmaktadır.[409]

Alman vergi hukukunda genel kurala ilişkin yasama geçmişi değerlendirildiğinde, genel kuralın içsel teoride savunulduğu üzere gereksiz ve sadece açıklayıcı bir nitelik göstermekten öte vergiden kaçınmayla daha etkin bir şekilde mücadele etme gerekliliğinden doğduğu anlaşılmaktadır. Kanun koyucu genel kuralı normun yorumlanmasına dikkat çeken genel bir rehber olması için değil; somut olayda vergiden kaçınmayı tespit etmek için belirli kriterlerin varlığının arandığı, kaçınmanın

[408] Seiler, M., (2016), s. 28-30; Seer, R., (2010), s. 6; Baerentzen, S., (2022), **The Effectiveness of General Anti-Avoidance Rules: Their Limits, Challenges and Potential in EU and International Tax Law**, IBFD Publications, s. 208; Osterloh-Konrad, C., (2020), **Die Steuerumgehung: Eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse**, Mohr Siebeck, s. 75-77.

[409] Seiler, M., (2016), s. 30, 34, 296; Baerentzen, S., (2022), s. 208; Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 75-77.

sınırlarının çizildiği ayrı bir norm olarak tasarlamıştır. Bir sonraki bölümde genel kuralın tarihsel gelişimi ve mevcut kural ele alınarak hem dışsal teorinin kuramsal perspektifi hem de kaçınmayla mücadeledeki rolü daha belirgin bir şekilde ortaya konacaktır.

2.2.2. Tarihsel Süreç

2.2.2.1. Genel Çerçeve

Alman vergi hukukunda, 1919 yılında İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (*Reichsabgabenordnung – RAO)* 5. maddesinde; ardından 1934 yılında Vergi Uyum Yasası (*Steueranpassungsgesetz - StAnpG*) ile gerçekleştirilen değişiklikle 6. maddede ve yine devamında vergi hukukunda kapsamlı bir vergi reformu gereksinimi sonucu 1977 yılında yürürlüğe giren Alman Vergi Usul Kanunu (*Abgabenordnung – AO*) 42. maddesinde vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kurala yer verilmiştir. 1977 yılındaki değişiklik pek çok yönden eleştirilmiş; bu nedenle kanun koyucu 2008 yılında 42. maddede yer alan genel kuralda değişikliğe gitmiş ve bu tarihten itibaren günümüzdeki cari düzenleme oluşmuştur. Dolayısıyla Alman vergi hukuku genel kurala ilişkin uzun yıllara dayanan bir deneyimi içerir. Öte yandan bu uzun geçmişe rağmen, öğretide Alman vergi hukukunun sorunlu ve tartışmalı kurumlarından biri olarak varlığını sürdürdüğü savunulmaktadır.[410]

[410] Baerentzen, S., (2022), s. 206-207; Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 29.

2.2.2.2. Vergi Sisteminin İnşası, Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın İhdası ve Nasyonal Sosyalist Müdahale

Alman vergi hukukunda vergiden kaçınmayla mücadele kapsamında genel kuralın ihdas edilmesi 20. yy'ın başlarında olmuştur. Bu gelişme belirli tarihsel dönüşümlerin etkisiyle gerçekleşmiştir. Almanya'nın Birinci Dünya Savaşı dönemindeki finansman sorunları, ardından savaş mağlubiyetinden kaynaklanan tazminatlar ve halkın kamusal taleplerinin karşılanmasına yönelik baskı kapsamlı bir reform hareketinin başlatılmasını gerektirmiştir.[411] Bu dönemde kamu gelirlerinin arttırıldığı ve ulusal tasarruf tedbirleriyle savaş tazminatlarının ödenmesinin hedeflendiği bir politika setiyle karşılaşılmaktadır. Dolayısıyla devletin ihtiyaçlarını karşılayacak kamu mali sisteminin inşa edilmesine yönelik arayış oluşmuş; özellikle vergi politikalarının ve mevzuatın iyileştirilmesi ile idari yapının geliştirilmesi gerekmiştir. En temel değişimlerden biri, vatandaşların vergi yüklerinin arttırılması olmuşken, bu değişimin tek başına yeterli olmayacağına yönelik endişeler de dile getirilmiştir. Zira vergi yükünün artması ancak verginin kaçınılmaz olmasına bağlanmış; vergi kaçırma ve vergiden kaçınma girişimlerinin sınırlandırılmasına yönelik önemli adımlar atılmıştır.[412] Alman vergi reformunun öncüsü Enno Becker'in[413] söz konusu döneme ilişkin açıklamaları vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayla

[411] Schön, W., (2010), **Germany**, içinde Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Edt. H. J. Ault ve B. J. Arnold, Kluwer Law International, s. 65; Seiler, M., (2016), s. 13.

[412] Gökçay, Ş. E., (2018), s. 41-42.

[413] Drüen, K. D., (2019), Hundred Years Tax Code in Germany, **Intertax**, 47(11), s. 979.

mücadele etmeye yönelik tarihsel ve toplumsal koşulları ortaya koyması bakımından önemlidir[414]:

> *Başlangıçta İmparatorluğa sadece gümrük vergileri ve bazı tüketim vergileri aktarılıyordu; bu vergiler ise federal yapılar [devletler] tarafından yönetiliyordu. Zaman içinde vergilendirme imparatorluk lehine daha da genişledi…[Ancak] İmparatorluk kanunlarında vergilerin belirlenmesi ve tespitine ilişkin hükümler noksan ve sayıca azdı; tahsil usulü ve cezai takibat eyaletlere bağlıydı…1918'in yazında durum böyleydi ve bu sürdürülebilir değildi. Yasalar genellikle aceleyle hazırlanmış, tutarsızlıklar ve eksiklikler içeriyordu…1918 yazında İmparatorluk, İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nu yürürlüğe koymaya karar verdi. Bu kararın uygulanmasına Kasım 1918'e kadar başlanamadı. O zamana kadar, daha önce atılması gerekli görülen adımlar zorunluluk haline gelmişti. Savaşı kaybetmiştik ve benzeri görülmemiş vergi yükü içeren çok sayıda yeni vergi kanunu gündemdeydi. Vergiden kaçış başlamış ve halkın her kesiminden kaçakçıların yakalanması talep ediliyordu. İnsanlar fedakârlık yapmaya hazırdı, ancak vergilendirme acımasızca ve eşit bir şekilde yapılmalıydı.*

Genel kuralın ortaya çıkışını gerektiren bir diğer itici güç ise Alman vergi hukukunda özel hukuk ve vergi hukuku arasındaki ilişkiye dayanmaktadır. Daha önce de vurgulandığı üzere, vergi normları niteliği gereği ekonomik koşullar ve süreçlerle bağlantılıdır. Bu bağlantı özel hukuk kökenli kurumlar (mülkiyet, sözleşme, mirasın intikali vb.) tarafından sağlanmaktadır. Alman vergi hukukunda 20. yy'a kadar vergi normlarında kullanılan özel hukuk kurumlarının kendi anlam ve içerikleri esas alınmış, ekonomik içerik ve sonuç geri planda tutulmuştur. İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi vergi hukukuna ilişkin çoğu kararında özel hukukun anlam ve bağlamına katı bir şekilde bağlı kalmıştır.[415] Bu dönemde özel hukukun vergi hukukundan daha önce geldiği görüşü yaygınken; vergi hukuku daha çok ceza hukukuyla

[414] Tipke, K., (1969), Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung, **Archiv des öffentlichen Rechts**, 94(2), s. 226.

[415] Seiler, M., (2016), s. 12; Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 40; Akkaya, M., (2021), s. 32-33; Gökçay, Ş. E., (2018), s. 37-38.

ilişkilendirilmiştir. Bunlar neticesinde vergi kanunlarının yorumlanmasında öncelikle normun lafzına, yani bildirmek istediği anlama odaklanılması ön plana çıkmıştır. Alman vergi hukuku formalizm etkisi altında gelişim göstermiş ve tüm bu koşullar mükelleflerin vergiden kaçınmak için geniş bir hareket alanının olmasına sebebiyet vermiştir.[416]

Yeri gelmişken münhasır bir uyuşmazlıktan da bahsedilmesi gerekmektedir. 1919 yılında İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesinin Mitropa davasındaki içtihadı Alman vergi hukukunun dönüşümü açısından belirleyici görülmektedir.[417] Buna göre 1905 yılında madencilik endüstrisi alanında faaliyet gösteren Mitropa isimli bir anonim şirket kurulmuştur. Yönetim birkaç yıl sonra şirketin ismini değiştirmiş; merkez binasını taşımış ve farklı bir sektörde faaliyetlerine devam etmesine karar vermiştir. Şirket bu kararla demiryolu vagon işletmesi faaliyetlerine yönelmiştir. Vergi idaresi alınan kararların yeni bir şirket kuruluşu anlamına geldiğini zira 1905 yılında kurulan şirketin sadece formalite olarak/göstermelik olarak varlığını sürdürdüğünü iddia etmiş; bu gerekçeyle şirketin damga vergisi (*stamp duty*) mükellefi olduğunu savunmuştur. İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi, İmparatorluk Damga Vergisi Kanunu'na göre verginin yalnızca belirli belgelerin onaylanması ve belirli işlemlerin gerçekleştirilmesi halinde doğacağını belirtmiş; aynı ekonomik etkiye sahip ana sözleşme değişikliklerinde yükümlülüğün oluşmayacağından bahisle vergi borcunun olmadığına hükmetmiştir. Sonuç olarak Mahkeme, vergi kanununu dar anlamıyla uygulamış ve vergiden kaçınma girişimlerine zemin sağlayan bir içtihat gelişim göstermiştir.[418]

---

[416] Palm, U., (2012), s. 174; Seiler, M., (2016), s. 12, 30.

[417] Drüen, K. L., (2016), s. 219; Palm, U., (2012), s. 174-175; Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 62.

[418] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 62; Seiler, M., (2016), s. 13.

Almanya'da vergi hukukunun kendine özgü bir hukuki alan olması ve sürdürülebilir bir vergi sisteminin inşa edilmesi hedeflenmiştir. 1918 yılında Enno Becker, İmparatorluk Vergi Usul Kanunu hazırlık çalışmalarına başlamış; bu hazırlık çalışmaları, yaklaşık 1 yıllık sürede tamamlanmış ve İmparatorluk Vergi Usul Kanunu 23 Aralık 1919'da yürürlüğe girmiştir. Yasanın kısa sürede hazırlanması her ne kadar eleştirilse de Almanya'nın ekonomik durumu göz önüne alındığında bunun zorunluluk olduğu kabul edilmektedir.

İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi Alman vergi hukukunda ilk kez vergiden kaçınmayla mücadele için bir genel kural öngörmesi bakımından oldukça önemlidir. Bu Kanun'un 5. maddesi şöyle düzenlenmiştir[419]:

(1) Vergi yükümlülüğü, özel hukukun biçim ve düzenleme imkânlarının kötüye kullanılması yoluyla bertaraf edilemez veya azaltılamaz.
(2) Şu durumlarda 1. fıkradaki kötüye kullanma mevcut sayılır:
1. *Kanunun ekonomik işlemleri, olguları ve durumları, kendilerine karşılık gelen [uygun olan] hukuki biçimlerde gerçekleştirilmesiyle vergiye tabi tuttuğu ancak vergiden kaçınmak için uygun olmayan veya alışılmadık hukuki biçimlerin seçilmesi veya hukuki işlemlerin yapılması, ve*
2. *Koşullara ve sürecin yürütüldüğü veya yürütüleceği şekle göre ilgili taraflar için ekonomik işlemler, olgular ve koşullara uygun olan hukuki biçim seçilmiş olsa idi hangi ekonomik kazanım [veya sonuç] elde edilecekse o kazanımın [veya sonucun] esasen aynının elde edilmiş olması halinde; ve ayrıca*
3. *Seçilen yolun [hukuki biçimin] gerektirdiği olası hukuki sakıncaların olmaması veya ihmal edilecek kadar bir etkisi var olduğunda.*

(3) Kötüye kullanım durumunda, başvurulan hukuki biçim vergilendirme açısından geçersiz sayılacaktır. Öyle ki; vergiler, ekonomik işlemler, olgular ve durumlara karşılık gelen uygun bir hukuki biçime göre tahakkuk edecektir…"

Alman vergi hukukunda ilk kez yer bulan bu genel kural, ciddi tartışma konusu olmuştur. Bir yandan başta dönemin Maliye Bakanı Matthias Erzberger başta olmak üzere vergiden kaçınmayla mücadeleye vurgu yapılmış; halkın pahasına vergisel

[419] Reimer, E., (2017), s. 343-344.

menfaat elde edilmesine zemin hazırlanmaması gerektiği, Alman halkının ancak vergi hukukunda eşitlik ilkesinin geçerli olduğuna ve her türlü vergiye eşit şekilde katılımın sağlandığına inanmasıyla mali yüke katlanacağı savunulmuş; bunu sağlamak üzere idareye güçlü araçlar verilmesi ve bunlar gerektiğinde kullanıldığında vergi mükelleflerinin yönetime güven duyacağı belirtilmiştir. Yani bir başka deyişle, genel kural eşitlikçi vergi sistemi için bir politika aracı olarak görülmüştür. En temel eleştiri ise Alman ekonomisinin canlandırılmaya çalışıldığı durumda, uygulamanın aşırı kısıtlamalar getirebileceği ve ekonomik faaliyetleri caydırabileceği üzerine olmuştur. Bununla birlikte münferit vergiden kaçınma vakıalarının tespit edilip, önlemeye yönelik yasal düzenlemeler oluşturulsa dahi tam anlamıyla bir korumanın sağlanamayacağı; öyle ki, yasal düzenlemeler başlangıca ne kadar etkili olursa olsun yeni yöntemlerin de o kadar dolambaçlı ve uygunsuz olacağı, bu nedenle hükümetin genel kuralın yürürlüğe girmesinde ısrarcı kaldığı görülmektedir.

Bu tartışmalar ve yüksek beklentilere rağmen, genel kural yürürlüğe girmesinin ilk dönemlerinde nispeten önemsiz kalmıştır. 1920-1923 döneminde İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi sadece 7 kez genel kurala başvurmuştur. Hensel bu yedi davanın beşinde genel kurala başvurmaya gerek olmadığını öne sürmektedir. Bu durumda genel kuralın beklentilere rağmen neden işlevsellik kazanamadığı önemlidir. Bunun temel sebebi, aynı Kanun'un 4. maddesinde düzenlenen ve görece daha eski kuramsal temeli olan "ekonomik yaklaşım" ilkesinin kabul görmesidir. Böylece esasen vergiden kaçınmanın tespiti bir yorum sorunu olarak değerlendirilmiş; Yüksek Mahkeme somut uyuşmazlıklarda ekonomik yaklaşımı dayanak almıştır. Ekonomik yaklaşım ilkesi, 1977 yılındaki vergi reformuna kadar Alman vergi hukukunda bir norm olarak varlığını sürdürmüştür. Özetle, vergi yargısınca kaçınmanın tespitinin bir yorum

sorunu olarak değerlendirilmesi ve ekonomik yaklaşıma verilen görece önem genel kural normunun ikinci planda kalmasına yol açmıştır.[420]

Almanya'da genel kuralın revize edildiği bir sonraki dönem ise 1933 yılında Nasyonal Sosyalist Alman İşçi Partisi'nin iktidara gelmesidir. Savaş sonrasındaki parlamenter demokrasi dönemi sona ermiş ve Üçüncü Reich (İmparatorluk) olarak bilinen dönem başlamıştır. Bu dönemde Almanya siyasi, toplumsal, ekonomik ve mali alanlarda nasyonal sosyalizmin etkisi altında kapsamlı bir dönüşüm yaşamıştır. Vergi hukuku ve daha özelde genel kural uygulaması da bu gelişmelerden etkilenmiştir. 16 Ekim 1934 tarihli Vergi Uyum Yasası (*StAnpG*) ile konumuz açısından iki önemli değişikliğe gidilmiştir. Kanun'un 1. maddesi nasyonal sosyalist ideolojiyi Alman vergi hukukuna eklemiştir[421]:

> *(1) Vergi kanunları, nasyonal-sosyalist ideolojiye uygun olarak yorumlanmalıdır.*
> *(2) Bu yorumlamada, halkın [kamuoyunun] görüşü, vergi kanunlarının konuluş maksadı, ekonomik önemi [anlamı] ile koşulların gelişimi (developments in circumstances) dikkate alınmalıdır.*
> *(3) Aynı kural, hukuki olguların nitelendirilmesi için de geçerlidir.*

Söz konusu bu değişiklik vergi idaresi ve yargısına sağladığı takdir yetkisiyle kanunların mükellefler nezdinde öngörülemeyecek şekilde yorumlanmasına yol açmış; sonuçları bakımından keyfi uygulamalarla sıklıkla karşılaşılmıştır.[422] İkinci değişiklik ise İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenen genel kuralda

---

[420] Seiler, M., (2016), s. 15-19.

Ekonomik yaklaşım ilkesinin yer aldığı 4. madde hükmü: "Vergi kanunlarının yorumlanmasında, hükümlerin maksadı, ekonomik önemi [anlamı] ve koşulların gelişimi (*developments in circumstances*) dikkate alınmalıdır."

[421] Ibid., s. 20. Maddedeki 3. fıkraya ise Gökçay, Ş. E., (2018), s. 52'ten ulaşılmıştır.

[422] Seiler, M., (2016), s. 20.

olmuştur. Böylelikle önceki dönemde beklendiği kadar uygulama alanı bulamayan genel kuralın etkinliğinin arttırılması amaçlanmıştır. Alman vergi sisteminin yeni genel kuralı *StAnpG'ın* 6. maddesinde yer almıştır[423]:

> *(1) Vergi yükümlülüğü, özel hukukun biçim ve düzenleme imkânlarının kötüye kullanılması yoluyla bertaraf edilemez veya azaltılamaz.*
> *(2) Kötüye kullanım durumunda; vergiler, ekonomik işlemler, olgular ve koşullara karşılık gelen uygun bir düzenleme seçilmiş olsa idi o düzenlemeye göre tahakkuk ettirilecektir.*

Vergi Uyum Yasası 6. maddesinde düzenlenen genel kuralda, bir önceki normda ayrıntılı şekilde yer verilen unsurlar çıkartılmıştır. Böylece norm sadeleştirilmiş ancak önceki uygulamadan bir kopuş amaçlanmamış, uygulama alanının genişletilmesi hedeflenmiştir. Nasyonal Sosyalist Alman İşçi Partisi iktidarı döneminde gerçekleştirilen bu değişiklikler vergi hukuku alanında, nasyonal-sosyalist ideolojinin uygulanması için bir 'açık kapı' olarak değerlendirilmektedir.[424] Özellikle vergiden kaçınmayla mücadelede, nasyonal-sosyalist ideolojiyi vergi hukuku için bağlayıcı bir kaynak haline getiren ve bu bakımdan anlam sınırlarının nerede başlayıp nerede bittiği anlaşılamayan StAnpG 1. hükmüyle gerçekleştirilmiştir.[425]

2.2.2.3. Savaş Sonrası Dönemde Gelişmeler: Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kurala Çekimser Yaklaşım

İkinci Dünya Savaşı'nın kaybı ve ardından 23 Mayıs 1949 tarihinde Federal Almanya'nın (Batı Almanya'nın) resmi olarak kuruluşu birçok alanda olduğu gibi vergi

[423] Ibid, s. 21.

[424] Reimer, E., (2017), s. 345.

[425] Gökçay, Ş. E., (2018), s. 56.

hukuku alanında da tekrar bir dönüşüme yol açmıştır. Bu dönüşümün katı bir totaliter rejimden henüz çıkmış ve dolayısıyla vergilendirmede kanuniliğin yeniden önemsendiği politik bir ortamda gerçekleştiği de ayrıca vurgulanmalıdır.

Ancak savaş sonrası dönemden 1980'lere kadar vergiden kaçınmayla mücadelede genel kurala yönelik kapsamlı bir yasal değişiklik olmamış; sadece Vergi Uyum Yasası'nın vergi hukuku ile nasyonal-sosyalist ideolojiyi ilişkilendiren hükmü yürürlükten kaldırılmış; 6. maddede yer alan genel kural ise muhafaza edilmiştir. Wendt'e göre "Federal Almanya Cumhuriyeti'nin demokratik kanun koyucuları eski ifadelere dönmek için bir neden görmemiştir."[426]

Bu dönemde vergi yargısı, genel kuralda dâhil olmak üzere vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik hükümlerin uygulanmasında kısıtlayıcı bir yaklaşım izlemiştir. Alman Federal Mali Mahkemesi (*Bundesfinanzhof)* vergi mükellefinin mümkün olduğunca daha az vergi ödeyecek şekilde işlerini düzenlemesine imkân tanıyan bir içtihat oluşturmuştur.[427] 1948 yılında "Pfennig II" olarak anılan uyuşmazlıktaki karar bu dönüşümü açık bir şekilde göstermektedir. Buna göre, bir işveren çalışanının ücretini 0,10 Reichsmark düşürerek daha düşük bir vergi dilimine girmesini sağlamış ve böylece daha az vergi ödeme imkânı elde etmiştir. Yüksek Mahkeme, benzer bir uyuşmazlıkta İmparatorluk Yüksek Mali Mahkemesi tarafından daha önce verilen kararın (Pfennig I*[428])* artık uygulanmayacağını ve mükelleflerin vergi hukuku normlarının sınırları

[426] Wendt, M., (2010), **§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung**, içinde Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Edt. Rainer Hüttemann, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, s. 120.

[427] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 65-66.

[428] Pfennig I davasına ilişkin detaylar için bu çalışmada bkz.: s. 67.

dâhilinde kaldığı sürece yükümlülüklerini azaltma hakkına sahip olduklarına hükmetmiştir.[429]

Reimer'a göre bu dönemde vergi yargısınca genel kuralı kısıtlayıcı bir yaklaşımın izlenmesinin başlıca üç gerekçesi vardır: (i) 1930'lardan itibaren nasyonal sosyalist müdahalenin etkisindeki genel kuralın tekrar suistimal edilmesini önlemek ve özellikle hükümetin beklentilerine uygun bir yargısal aktivizmin devam ettirilmeyeceğine yönelik kararlılık; (ii) hukuki belirlilik ilkesi ve anayasaya uygun yorum gereğince, vergiden kaçınma uyuşmazlıklarında genel kural yerine kanunlarının yorumlanmasına öncelik verilmesi; ve son olarak (iii) vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik özel kuralların, genel kuralın uygulanmasını geri plana itmesidir. Öyle ki, özel kuralların kesin ve nihai olarak kabul edilmesi gerektiği, dahası kanun koyucunun bir özel kural ihdas etmediğinde bu alanın mükellefe serbestçe hareket edebileceği bir alan olarak tanınabileceği değerlendirilmiştir.[430] 1977 yılındaki vergi reformuna kadar genel kurala yönelik yaklaşım bu çerçevede devam etmiştir.

2.2.2.4. Alman Vergi Hukukunda Reform ve Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Yeni Genel Kural

1919 yılında yürürlüğe giren İmparatorluk Vergi Usul Kanunu mali ihtiyaçların öncelik taşıması nedeniyle kısa bir sürede hazırlanmıştır. Dolayısıyla Kanun'un sorunlu bir sistematiğinin olduğu ve günün gerekliliklerini karşılayamaması eleştiri konusu olmuştur. 1963 yılında hükümet vergi kanununda reform hazırlıklarını başlatmış ve mali mevzuatın çatı bir kanun olarak yeniden tasarlanması çalışmaları yürütmüştür 1977 yılında büyük değişiklerle Alman Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu Kanun'un

[429] Seiler, M., (2016), s. 22.

[430] Reimer, E., (2017), s. 345.

hazırlık çalışmalarında genel kuralın revize edilmesinin gerekli ve acil bir ihtiyaç olduğu belirtilmiş[431]; buna rağmen daha önceki hükmün çatısı önemli ölçüde korunmuştur[432]:

> *Hukuki seçeneklerin kötüye kullanılması*
> *(1) Vergi hukuku, hukukun sunduğu olanakların [vergi planlaması imkânlarının] kötüye kullanımı yoluyla dolanılamaz. Kötüye kullanım durumunda, vergi aynı ekonomik işlemlere uygun bir hukuki seçenek [işlem] çerçevesinde tahakkuk edecektir.*

Kanun koyucu daha önce yer verdiği "özel hukukun biçim ve düzenleme olanakları" ifadesini değiştirmiş ve "hukukun sunduğu olanaklarının [vergi planlaması imkânlarının] kötüye kullanımı" kavramını kullanmıştır. Bu değişikliğin gerekçesi mükelleflerin kamu hukukundan doğan imkânları da kötüye kullanmasından kaynaklanmaktadır. Değişiklikte kötüye kullanma ifadesi açıklanmamış; hangi işlemlerin kötüye kullanım olarak kabul edileceği vergi yargısı içtihatlarına bırakmıştır. Zira kötüye kullanım ifadesine yönelik her türlü ek tanımlamanın, uygulamanın etkinliğini zedeleyeceği endişesi olmuştur.[433] Bu bağlamda Federal Mali Mahkemenin içtihadları vergiden kaçınmanın sınırlarının belirlenmesinde belirleyici olmuştur.

İçtihat hukukunca mükellefin ulaşmak istediği amaç doğrultusunda uygun olmayan bir işlemi tercih etmesi, bu tercihin vergi yükünü azaltmasına imkân sağlaması ve ekonomik ya da diğer vergi dışı gerekçelerle destek bulmaması durumunda vergiden kaçınmanın meydana geldiği kabul edilmiştir. Örneğin, işlemin daha yüksek bir vergi yükümlülüğüne (borcuna) yol açması durumunda vergiden kaçınmanın şartlarının oluşmayacağı; dolayısıyla diğer koşullar mevcut olsa dahi vergi avantajı yerine vergi yükümlülüğündeki artışın kabul edilmesi gerektiği değerlendirilmiştir. Öte yandan, bu

[431] Palm, U., (2012), s. 175.

[432] Reimer, E., (2017), s. 346.

[433] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 66-67.

unsurların somut vakıaya uygulanmasında karmaşık ve dağınık bir içtihat pratiği görülmektedir.[434] Öyle ki, bir senattan[435] diğerine değişen kararlar verilmiş; uygulama birliği sağlanamamıştır. Örneğin, vergiden kaçınma amacının gerekliliğine dair farklı kararlar söz konusu olmuş; Büyük Senat (*Großen Senat*)'ı ise vergiden kaçınma amacının başlı başına kötüye kullanım olamayacağını belirtmekle yetinmiştir.[436]

Federal Mali Mahkeme yeni genel kuralın uygulanmasında sadece mali açıdan istenmeyen sonucun (vergisel yükümlülüğün) doğmasını yeterli görmemiş ve uygulamayı katı bir şekilde sınırlama eğiliminde olmuştur. Bu eğilim, kararların vergi idaresi aleyhine artış göstermesine yol açmış; idare nezdinde memnuniyetsizlikle karşılanmıştır.[437]

2001 yılında kanun koyucu Alman Vergi Usul Kanunu 42. maddesindeki genel kural normuna ikinci bir fıkra dercetmiştir[438]:

(2) *Kanunda aksi belirtilmediği takdirde birinci fıkra uygulanır.*

---

[434] Palm, U., (2012), s. 167; Spindler, W., (2008), **§ 42 AO n. F. – was hat sich geändert?**, içinde Steuerberater-Jahrbuch 2008/2009, Verlag Dr. Otto Schmidt, s. 40-41.

[435] Alman Federal Mali Mahkemesine intikal eden davalar senatolar/senatlar tarafından karara bağlanmaktadır. Günümüzde Mahkeme bünyesinde 11 senat bulunmaktadır. Alman Mahkemeler Teşkilatı Yasası uyarınca, intikal eden davalar senatlar arasında paylaştırılmaktadır. Mahkeme işleyişine göre eğer bir senat başka bir senatın ya da Büyük Senatın hukuki bir konudaki kararından sapmak isterse, Büyük Senat karar vermektedir. Detaylı açıklamalar için bkz.: Palm, U., (2012), s. 163.

[436] Spindler, W., (2008), s. 42; Palm, U., (2012), s. 167-168.

[437] Spindler, W., (2008), s. 43.

[438] Reimer, E., (2017), s. 346.

Bu fıkranın dercedilme gerekçesinde genel kurala açıklık sağlanmasının hedeflendiği belirtilmiştir. Ancak asıl gerekçe, Federal Mali Mahkemenin 1999 ve 2000 yıllarında karara bağladığı uyuşmazlıklardan kaynaklıdır. Mahkeme, kanun koyucunun vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik ihdas ettiği özel kurallar ile genel kuralın birlikte uygulanamayacağını; zira mükellefin özel kuralların uygulanmasını gerektiren şartları oluşturmadığı durumda bunun vergiden kaçınma olarak değerlendirilemeyeceğini; aksine mükellefin faaliyetlerini düzenleme hakkı kapsamında olacağına hükmetmiştir. Bu kararlar, küreselleşmenin de etkisiyle sayıları giderek artan özel kuralların genel kuralı etkisiz kıldığı tartışmalarını doğurmuştur. İşte Kanun koyucu dercedilen bu kısa fıkrayla özel kurallar ile genel kuralın çatışmayacağını hüküm altına almış; genel kurala tekrar "her şeyi kapsayan bir araç etkisi kazandırmayı" hedeflemiştir.[439]

2.2.2.5. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Mevcut Genel Kural

Almanya'da 2000'li yılların sonlarına doğru genel kuralı etkinleştirmeye yönelik yasal değişikliklere rağmen vergi yargısı kararlarından duyulan hoşnutsuzluk[440] yeniden bir düzenleme yapılmasını gündeme getirmiştir. Federal Konsey (*Bundesrat*) 21 Eylül 2007 tarihli tavsiye kararında genel kuralı "acilen düzenleme gerektiren" bir hüküm olarak değerlendirilmiştir.[441] Zira genel kuralın uygulanmasında vergi yargısının yasallık ve öngörülebilirlik doğrultusunda aleyhe kararları olmuş; mevcut düzenlemenin

[439] Wendt, M., (2010), s. 120-121; Seiler, M., (2016), s. 25; Palm, U., (2012), s. 175.

[440] Vergi idaresi yetkilerinin, yargı kararlarının çok müsamahakâr olduğu yönünde beyanda bulunduğu belirtilmektedir. Wendt, M., (2010), s. 121/dipnot 19.

[441] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 68.

etkili olamayacağı tartışılmıştır. Örneğin; Eski Parlamento Devlet Sekreteri, Federal Meclis ile yapılan istişarede kurumlar vergisi alanında genel kuralın uygulandığı tek bir vakıa bilmediğini ifade etmiştir. Bu bağlamda 2008 yılında içtihattaki gelişmeleri de dikkate alan kapsamlı bir değişikliğe gidilmiştir. Palm'a göre bu değişiklik kanun koyucunun içtihada olan çekincesinin ve genel kuralın etkinliğini arttırma iradesinin bir işaretidir.[442]

Alman vergi hukukunda 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren Alman Vergi Usul Kanunu 42. maddede yer verilen aşağıdaki yeni genel kural uygulanagelmektedir[443]:

> *Vergi planlaması hakkının [işlemlerinin] kötüye kullanılması*
> *(1) Vergi kanunu, vergi planlaması kapsamında hukuki seçeneklerin [vergi planlaması imkânlarının] kötüye kullanımıyla dolanılamaz. Eğer müstakil [özel] bir vergi kanununda verginin dolanılmasını önlemeye yönelik bir hükmün koşulları sağlanıyor ise hukuki sonuç ilgili hüküm gereğince belirlenecektir. Böyle bir hükmün olmadığı hallerde, (2)'inci fıkra kapsamında kötüye kullanma koşullarının mevcut olduğu durumda, vergi aynı ekonomik işlemlere uygun bir hukuki seçenek [işlem] çerçevesinde tahakkuk edecektir.*
> *(2) Uygun olmayan bir hukuki seçeneğin [işlemin] seçilmesi, uygun bir seçenekle [işlemle] karşılaştırıldığında mükellef veya üçüncü bir kişi nezdinde kanunda öngörülmeyen vergi avantajlarına yol açıyorsa, kötüye kullanımın var olduğu kabul edilir. Bu durum, mükellefin seçtiği seçeneğe [işleme] yönelik tüm koşullar dikkate alındığında ilgili vergi dışı nedenleri [vergisel bir amaç dâhilinde olmadığına ilişkin ilgili gerekçelerini] kanıtlaması halinde geçerli olmayacaktır.*

Kanun koyucu, önceki genel kural normlarına yöneltilen vergiden kaçınmanın neyi ifade ettiği, kötüye kullanımın ne zaman gerçekleşeceği, uygulamanın hukuki sonuçları gibi belirsizlik eleştirilerini dikkate alınmış ve bu doğrultuda bir düzenlemeye

---

[442] Palm, U., (2012), s. 176.

[443] Çeviride Federal Adalet Bakanlığı tarafınca yayımlanan Alman Vergi Usul Kanunu'nun İngilizce metninden yararlanılmıştır. Bunun için bkz.: Federal Ministry of Justice, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/

gitmiştir. Öte yandan bu değişikliğin vergiden kaçınmayla mücadele hedefini gerçekleştirip gerçekleştirmeyeceği hususundaki tartışmalar devam etmektedir. Bu tartışmalarda bir taraf yeni genel kuralın etkin bir şekilde uygulanamayacağı ve bu bakımdan düzenlemenin "kuru gürültüden" ibaret olduğunu savunmaktayken[444]; ılımlı görüşler özellikle terminolojik bakımdan iyi tasarlanmış bir hüküm olmadığını ancak amaca uygun bir şekilde yorumlandığında etkinlik kazanabileceği görüşündedir.[445]

Mevcut genel kuralın içeriğini detaylı olarak incelemeye geçmeden önce, uygulama sürecine değinilmesi yerinde olacaktır. Buna göre ilk aşamada vergi idaresi (*Finanzamt)* mükellefin işleminin vergiden kaçınma olup olmadığı yönünde bir tespit yapmaktadır. Vergi idaresinin kaçınma yönünde bir tespitte bulunması ve buna bağlı olarak ek tarhiyatın gerçekleştirilmesi halinde mükellef itiraz edebilmektedir. İtirazın reddedilmesi halinde ise mükellef vergi yargılamasında ilk derece mahkeme görevindeki Vergi Mahkemesi (*Finanzgericht*) nezdinde dava açabilmektedir. İlk derece niteliğindeki bu uzmanlık mahkemesinin temyiz mercii ise Federal Mali Mahkemedir. Dolayısıyla vergiden kaçınmanın tespit edilmesi ve kaçınmanın sınırlarının belirlenmesi vergi idaresinin yanı sıra vergi yargısının da görev alanındadır.[446] Bu noktada iki farklı tutumun geçerli olduğu özellikle belirtilmesi gereken önemli bir hususdur[447]:

i- Bir yandan vergi idaresi, genel kuralın kendisine sağladığı yetkiyi mükellef üzerinde caydırıcılık sağlamak üzere kullanmaktadır. Yani bir başka deyişle, ihtilaflı hususlarda mükellefin anlaşmaya yanaşmadığı/ödün vermediği durumlarda, daha geniş takdir hakkı barındıran genel kurala başvuracağı

[444] Palm, U., (2012), s. 178.

[445] Tipke, K., Lang, J. vd., (2021), **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt., s. 257.

[446] Palm, U., (2012), s. 173-174.

[447] Reimer, E., (2017), s. 347-348.

belirtilmektedir. Örnek vermek gerekirse, transfer fiyatlandırılmasının varlığına ilişkin iddia mükellef tarafından kabul edilmediğinde genel kurala başvurulmaktadır. Bu perspektiften bakıldığında, güçlü bir 'diğer araç' olarak görünmekte ve vergi mükelleflerinin aleyhine eğilim göstermektedir.

ii- Diğer bir yandan uyuşmazlık yargıya taşındığında ise vergi yargısı mali boyuttan ziyade hukuki boyutu ön plana çıkarmakta; vergi idaresinin genel kurala dayandığı vakıalarda çekimser bir pozisyon izleyebilmektedir. Bilhassa Federal Mali Mahkeme, uyuşmazlıklarda öncelikli olarak vergi normlarının açık lafzına dikkat çekmektedir. Öyle ki, vergi yargılamaları istatistiki olarak analiz edildiğinde genel kuralın uygulanmasının uygun bulunduğu uyuşmazlık sayısı, uygulanmasının uygun bulunmadığı uyuşmazlık sayısından daha azdır.

2.3. Uygulama İçin Kriterler

2.3.1. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Özel Kuralların Uygulama Alanı Bulmaması

Alman Vergi Usul Kanunu m. 42 hükmü gereğince eğer kanun koyucu vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik özel kural ihdas etmiş ve somut vakıa bu kuralın kapsamı dâhilindeyse yükümlülük ilgili kural gereğince belirlenmelidir. Dolayısıyla temel bir hukuki kaide olarak, *lex specialis derogat legi generali*, yani hakkında özel hüküm bulunan konularda genel hükmün öncelik taşımayacağı açık bir şekilde karşılanmış ve genel kuralın kapsamı özel kurallara karşı sınırlandırılmıştır. Bu bağlamda vergiden kaçınma vakıalarında ilk olarak, kanunlarda münhasır olarak düzenlenen bir kural olup olmadığı incelenmektedir; eğer ki, böyle bir özel kural yoksa veya mevcut olmasına rağmen kuralın koşulları sağlanamıyor ise genel kuralın uygulanması mümkün hale

gelebilmektedir.[448] Bu noktada bu temel hukuki ilkenin, genel kural hükmünde neden açıkça yer aldığı veya gerek olup olmadığı sorgulanabilir. Hatırlanacağı üzere, kanun koyucu 2001 yılındaki yasal düzenlemeden başlayarak genel kural ile özel kural arasındaki ilişkinin nasıl kurulacağını belirlemeyi hedeflemektedir. Vergi idaresi genel kuralın her şeyi kapsayan bir hüküm olarak işlev kazanmasını amaçlamaktayken; Federal Mali Mahkeme özellikle 1999 ve 2000 yıllarındaki kararlarında özel kuralların vergiden kaçınmanın sınırlarını belirlediği, zira kanun koyucunun böyle bir düzenleme yaparak mükelleflerin hangi işlemlerinin kabul edilebilir veya kabul edilemez olacağını tespit ettiği, dolayısıyla söz konusu işlemin özel kuralların kapsamına girmese dâhi bu alanda bir düzenlemeye gidildiği için genel kuralın uygulanamayacağına hükmetmiştir. Yani bir başka deyişle, özel kuralların hem neyin vergiden kaçınma olarak değerlendirilmesi gerektiğini hem de aksine neyin vergiden kaçınma olarak değerlendirilmeyeceğini düzenlediği ifade edilmiştir. Bu nedenle 2008 yılındaki yeni genel kural, vergiden kaçınmayla mücadelede özel kurallara öncelik tanınması ancak kanun koyucunun öngöremediği durumlar olabileceği gerçeğini de dikkate alarak genel kuralın her durumu kapsayabilecek bir araç olmasına yönelik 'ikinci girişim" belirtilmektedir. [449] Öte yandan, öğretide bu girişimin de genel kuralı işlevselleştirmek için yeterli olamayacağına dair görüşler savunulmaktadır.[450]

2.3.2. Uygun ve Uygun Olmayan İşlemler Ayrımı

Alman Vergi Usul Kanunu m. 42 hükmünce genel kuralın uygulanabilmesi için gerekli ölçütlerden bir diğeri mükellefin gerçekleştirdiği işlemin "uygun olmaması

[448] Reimer, E., (2017), s. 380-381; Drüen, K. L., (2016), s. 224-225.

[449] Bahsedildiği üzere bu yöndeki ilk girişim, 2001 yılındaki yasal düzenlemedir.

[450] Wendt, M., (2010), s. 135-136.

(*inappropriate*; *unangemessene*)"dır. Her ne kadar uygun olmama kavramının muğlak bir kavram olarak daha fazla somutlaştırılmasına ihtiyaç duyulsa da, kanun koyucu kavramın ne anlama geldiğini veya bir işlemin ne zaman uygun olmayacağını açıklamaktan kaçınmış; bunun hukuki öngörülebilirliği zedelediği ileri sürülmüştür. Fakat kimi görüşlerde ise uygun olmama kavramının tanımlanmasının/açıklanmasının benzer nitelikteki açık uçlu kavramlara dayalı olacağı ve tabiri caizse bilinmeyen bir kavramın başka bir bilinmeyen kavramla açıklanmasından öteye gidilemeyeceği belirtilmektedir.[451]

2008 yılındaki genel kuralın taslak metninde uygun olmama kavramı yerine "alışılmadık" kavramı tercih edilmiştir. Ancak bu terminolojik tercih, başta Alman Vergi Danışmanları Birliği (*German Association of Tax Advisers*) gibi kuruluşların eleştirilerini dikkate alan Federal Konsey tarafından kabul görmemiştir. Buradaki en ciddi çekince vergi idaresinin, hızla değişebilen ekonomik koşullar dikkate alındığında yerleşik uygulamaya ters düşen her işlemi alışılmadık olarak kabul edebileceğidir. Nihayetinde Federal Konsey alternatif bir versiyonun hazırlanmasını tavsiye etmiş ve genel kural normunda alışılmadık kavramı yerine uygun olmama kavramı kabul edilmiştir.[452]

Uygun olmama kriterine Federal Mali Mahkemenin vergiden kaçınma içtihatlarında kurucu unsuru olarak karşılaşılmaktadır. Dolayısıyla kanun koyucu, içtihat hukukundaki gelişmeleri dikkate almıştır. Diğer bir yandan, içtihat hukukunca da uygun veya uygun olmama kavramlarına ilişkin standart bir tanımın geliştirilemediği bir gerçektir. Federal Mali Mahkeme kararlarında uygun olmamayı sıklıkla "ekonomik

[451] Spindler, W., (2008), s. 54; Seiler, M., (2016), s. 27.

[452] Palm, U., (2012), s. 177; Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 105; Seiler, M., (2016), s. 25-26;

koşullar ve ekonomik amaçlar göz önünde bulundurulduğunda makul tarafların *(reasonable parties - verständige Parteien*) seçmeyeceği/yönelmeyeceği vergi işlemleri[453]" olarak veya daha geniş bağlamda "mükellefin belirli ekonomik hedeflere ulaşmak için kanun koyucunun öngördüğü tipik işlemler yerine, alışılmadık bir hukuki işlemi seçmesi ve bunun kanun koyucunun değerlendirmelerinden yola çıkarak vergi avantajı sağlamasının mümkün olmamasıdır. Bir işlemin uygun olmaması, özellikle herhangi bir ekonomik amaca hizmet etmemesi halinde ortaya çıkmaktadır[454]" şeklinde açıklamaktadır. Buradaki uygun olmama kriterinin temelinde, vergi kanununun genellikle belirli bir sonuca ulaşmak için yaygın, normal veya basit işlemi öngördüğü, bu işlemin uygun olarak kabul edilmesi gerektiği yatmaktadır. Nihayetinde uygun olmamanın değerlendirmesinde mükellefin seçtiği hukuki işlem ile amaçlanan ekonomik sonuç ve mevcut ekonomik koşullar arasındaki ilişkiye odaklanılmakta, benzer faaliyetlerde bulunan makul vergi mükelleflerince tercih edilebilecek en az bir alternatif işlemin bulunabileceği varsayılmaktadır.[455]

Somut uyuşmazlıklarda mükellefin yaygın ve daha basit bir hukuki işlem yerine karmaşık bir hukuki işlemi seçmesi, uygun olmama kriterinin incelenmesini görece kolaylaştırmaktadır. Ancak hukuki işlemin her zaman karmaşık ya da dolambaçlı olması gerekmediği ve alternatif işlemlerin de basit olmadığı hallerde inceleme zorlaşmaktadır.[456] Bu noktada Federal Mali Mahkemenin somut uyuşmazlıklardaki uygun olmama kriterine yönelik çeşitli kararlarına yer verilmesi aydınlatıcı olacaktır:

[453] Seiler, M., (2016), s. 134.

[454] Wendt, M., (2010), s. 127

[455] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 98-99.

[456] Ibid, s. 99-100.

i- İki iş arkadaşı aynı binada yaklaşık aynı büyüklükte birer daire satın almış ve ardından bu daireleri karşılıklı olarak birbirlerine kiralamışlardır. Mahkeme, makul bir mülk sahibinin bu tür hukuki işlemler gerçekleştirmeyeceğine ve karşılıklı kira sözleşmesindeki nihai hedefin daire masraflarını gider olarak göstermek olduğuna karar vermiştir. Bu işlemler birbirini etkisiz kılma veya ortadan kaldırma etkisine sahip işlemler olarak değerlendirilmiştir. Bununla birlikte gayrimenkulün karşılıklı kiralanmasına ilişkin bir başka davada, bir ebeveynin mülkiyetinde olan konut iki bağımsız daireye bölünmüştür. Bunun ardından ebeveyn, dairelerden birinin mülkiyetini oğluna (mükellefe) bağışlamış; oğul ise bağışlanan bu daireyi ebeveynine (zaten orada ikamet edene) kiralamıştır. Ebeveyn de sahip olduğu diğer daireyi oğluna kiralamıştır. Böylece gayrimenkullere ilişkin giderler vergi matrahından indirilmiştir. Mahkeme, bu işlemleri uygun bulmuş; özellikle dairelerin birbirine eşdeğer olmaması ve annenin diğer daireyi de oğluna bağışlama imkânı gerekçe gösterilmiştir.[457]

ii- Bir başka somut uyuşmazlıkta bir diş hekiminin eşi bir gayrimenkul satın almış ve bu gayrimenkulü eşine işyeri olarak kiralamıştır. Satın alma işlemi borçla finanse edilmiş ve dahası diğer eş (diş hekimi) bu finansman için kefil olmuştur. Mahkeme, başvurucunun (diş hekimi) bu işleme dayalı olarak gider indirimine yönelik talebini reddetmiş ve eşin hukuki işleme yalnızca vergisel nedenlerle müdahil olduğuna hükmetmiştir. Zira eşin, dairenin kiraya veren sıfatıyla, söz konusu mülke ilişkin finansmanı kendi kaynaklarıyla karşılayamadığı ve bu nedenle eşinden ek mali destek sağlamaya ihtiyaç duyulduğu belirtilmiştir.[458]

[457] Seiler, M., (2016), s. 195.

[458] Ibid, s. 198.

iii- Diğer bir somut uyuşmazlıkta eşlerden biri yaklaşık 77 bin Mark bedelle boş bir arsa satın almış ve birkaç ay sonra bu taşınmazı eşine bağışlamıştır. Bunun ardından ise diğer eş taşınmazı 445 bin Mark bedelle satmıştır. Vergi mükellefi eş, o dönem yürürlükte olan taşınmazların satışından doğan kazançların vergilendirilmesinden muaf olduğunu, zira taşınmazın eşi tarafından bağışlandığını savunmuştur. Federal Mali Mahkeme eşin taşınmazı edinmesi ile diğer eşin bu taşınmazı satışı arasında yer alan bağışlama işleminin vergiden kaçınmaya yönelik olduğu için uygun olmadığına hükmetmiştir.[459] Benzer şekilde Mahkeme, taşınmaz ticaretinden kaynaklı kazançların vergilendirilmesinden kaçınmak için başka bir kişinin/kişilerin aracı yapıldığı uyuşmazlıklarla sıkça karşılaşmaktadır. Somut bir olayda, mükellef bir taşınmazın satış işleminde doğrudan taraf olmak yerine, bu taşınmazı hukuki işleme dâhil edilen bir şirkete satmakta ve ardından bu şirket söz konusu taşınmazı nihai alıcıya satmaktadır. Mahkeme dâhil edilen şirketin "işlevsiz" olduğu durumlarda yani taşınmaza değer katan faaliyetlerde bulunmaksızın sadece alım-satım işlemine aracılık etmesi halinde vergiden kaçınmaya hükmetmekte ve bu durumda geliri kişiyle ilişkilendirmektedir.[460]

iv- Ve son olarak değinilmesi gereken somut uyuşmazlıkta ise reşit olmayan bir çocuğun (üç aylık bebek) yazılım programları satın alması ve bunları işleri için yazılıma gereksinim duyan babasına kiralamasını konu almaktadır. Mahkeme bu hukuki işlemi uygunsuz bulmuş; uygun ve ekonomik açıdan en kabul edilebilir işlemin babanın yazılımı kendisinin satın alması olacağına karar vermiştir.[461]

---

[459] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 125; Seiler, M., (2016), s. 199.

[460] Seiler, M., (2016), s. 199-200.

[461] Seiler, M., (2016), s. 202.

Alman vergi hukuku öğretisinde uygun olmama kriterinin tanımlanmasında hukuki işlemin yapısını veya karmaşıklığını etkileyen özelliklere atıfta bulunulmaktadır. Buna göre uygun olmayan bir hukuki işlem ancak vergi avantaj sağlama amacı yok sayıldığında (i) ekonomik açıdan dezavantajlı; (ii) dolambaçlı, karmaşık, külfetli; (iii) yapay; (iv) gereksiz veya kullanışsız; (v) etkisiz, hatta amaca zarar verebilen (*counterproductive*); ve son olarak (vi) absürd (*absurd*) görünüm sergileyebilmektedir.[462] Bunlar birçok hukuk sisteminde çatı kavram olarak kullanılan ve ilk bölümde ele alınan yapaylık kriterinin varyantları olarak değerlendirilebilmektedir.

2.3.3. Kanunda Öngörülmeyen Vergi Avantajı

Alman Vergi Usul Kanunu 42. hükmüne göre genel kuralın uygulanması için işlemin sadece uygun olmaması yeterli görülmemektedir; bununla birlikte kanunda öngörülmeyen vergi avantajı oluşmalıdır. Buna göre kanunda öngörülen bir vergi avantajından yararlanmak için başvurulan işlemin uygun olmaması vergiden kaçınma olarak değerlendirilemeyecek ve genel kuralın uygulanmasını gerektirmeyecektir. Yine vergi mükellefinin, uygun olmayan işlemi nedeniyle, yükümlülüğünü kendi aleyhine olacak şekilde etkilenmesi (örneğin vergi yükünün artması) genel kuralın uygulanmamasını gerektirmektedir.[463]

Vergi avantajı kavramının tam olarak neyi ifade ettiği cevaplanması gereken önemli bir sorudur. Öğretide vergi avantajı kavramının sınırlarının belirlenmesinin zor olduğu kabul edilmektedir. Çünkü vergi avantajının tespiti için işlemlerin karşılaştırılması gerekmektedir. Bu karşılaştırmada ise esas olarak uygun kabul edilen

[462] Reimer, E., (2017), s. 350; Akkaya, M., (2021), s. 89.

[463] Wendt, M., (2010), s. 128-129; Seiler, M., (2016), s. 215-216.

bir işlemin vergi sonuçlarının değerlendirilmesine dayanılmaktadır. Bu noktada vergi avantajı geniş bir içeriği muhteva edebilmektedir; öyle ki, vergi alacağının doğumunun önlenmesi, tahsilin ertelenmesi ya da vergi iadesinin sağlanması gibi birçok husus kapsam dâhilindedir. Vergi avantajının yalnızca mükellef nezdinde değil, üçüncü kişi nezdinde gerçekleşmesi de yeterlidir. Üçüncü kişi ise mükellefe belirli bir yakınlık içinde olan aile üyeleri veya ekonomik ya da kişisel bağlantıya sahip kişiler olarak kabul edilmektedir.[464] Federal Mali Mahkeme somut uyuşmazlıklarda vergi avantajı kriterine çoğunlukla yüzeysel olarak değinmekte ve hatta bu uyuşmazlıklarda vergi avantajı miktarını tam olarak belirtmemektedir. Mahkeme, asıl olarak mükellefin tercih edebileceği ve karşılaştırmaya imkân sağlayan uygun bir işlemin ne olabileceğini tespit etmeye odaklanmaktadır.[465]

Bir diğer önemli husus ise vergi avantajının kanunda öngörülüp öngörülmediğinin nasıl tespit edileceğidir. Bu noktada öğretideki temel bir tartışmaya yer verilmesi konunun anlaşılması açısından aydınlatıcı olabilir. Bir önceki bölümde yer verilen uygun olmama kriteri, vergi avantajının kanunun anlamı ve amacıyla bağdaşmadığını halihazırda içermektedir. Ancak kanun koyucu genel kural hükmünde ayrıca ikinci bir vurgu olarak "kanunen öngörülmeyen vergi avantajı" ifadesine yer vermiştir. Yasal metinlerde bu ikinci vurgunun, kanun koyucunun mükelleflerin faaliyetlerini yönlendirmeyi hedeflediği normlar bakımından ayrıma dikkat çekmek ve bu normlara uygun hareket eden mükelleflerin kanunda öngörülmüş vergi avantajını 'hakedeceğini' vurgulamak istediği için yer aldığını belirtmektedir. Yine de öğretide kanunen öngörülmeyen vergi avantajı kriterinin, uygun olmama kriterinden ayrı ve bağımsız bir içerik taşıyıp taşımadığı çoğunlukla sorgulanmaktadır. Bu kriterin totolojik

[464] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 96-97.

[465] Seiler, M., (2016), s. 217.

olduğu, uygun bir hukuki işlemde vergi avantajının zaten kanunen öngörülmüş olacağı eleştirileri öne sürülmektedir.[466] Diğer görüşlerde ise kanunda öngörülme ifadesinin yerinde bir kullanım olduğu; böylece uygunsuzluk kriteri için uygulayıcının öznel değerlendirmelerinden ziyade nesnel bir zeminde (kanunun amacına bakarak) değerlendirme yapması gerektiğinin şart koşulduğu savunulmaktadır.[467] Bu görüşü destekler nitelikte, 2012 yılında Federal Mali Mahkemece karara bağlanan bir davada genel kural kapsamında vergiden kaçınmanın şu üç kriterin birlikte karşılanması durumunda söz konusu olabileceği hüküm altına alınmıştır: (i) uygun olmayan bir hukuki işlem, (ii) vergi avantajı sağlama amacı ve (iii) vergi dışı sebeplerle gerekçelendirilmeme. Mahkeme uygun olmayan hukuki işlem kriterine normun yorumlanmasıyla ulaşmıştır. Dolayısıyla kanun koyucu her ne kadar hem uygun olmama kriterine hem de kanunda öngörülmeyen vergi avantajı kriterine ayrı ayrı yer vermiş olsa da uygulamada bunlar birbirlerine denk tutulmaktadır.[468]

2.3.4. Vergiden Kaçınma Amacı ve Vergi Dışı Nedenlerin Varlığı

Genel kuralın uygulanmasında mükellefin vergiden kaçınma amacı doğrultusunda hareket edip etmediği pratikte olmasa da kuramsal zeminde tartışma konusudur. Federal Mali Mahkeme kararlarında vergiden kaçınma amacının oldukça nadiren belirleyici bir unsur olarak başvurulduğu görülmektedir. Zira Mahkeme uygun olmayan bir hukuki işlemde, mükellefin vergi avantajı sağlama amacı olduğu sonucunu kabul ederken; bunun tam tersi olarak, bir hukuki işlemi uygun bulduğunda mükellefin vergi avantajı sağlama amacının olmadığını kabul etmektedir. Dolayıyla Mahkeme bir

[466] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 107-108; Spindler, W., (2008), s. 58-59.

[467] Wendt, M., (2010), s. 130-131.

[468] Seiler, M., (2016), s. 160.

sübjektif unsur olarak vergiden kaçınma amacını, uygun olmama kriterine bağlamakta ve pratikte "iyi niyetle hareket ederek vergiden kaçınmaya çalışana" rastlanmamaktadır.[469] Bu hususstaki tartışma ise daha çok kuramsal zeminde gerçekleşmektedir. Karşı görüşlerde vergi mükellefinin amacından ziyade ekonomik gerçeklere ve işlemlerinin etkilerine odaklanılması gerektiği savunulmaktadır.[470]

Vergiden kaçınma amacının bir kriter olarak ele alınmasının temel gerekçesi ise mükellefin vergi amacı dâhilinde hareket etmediğine yönelik ilgili gerekçelerini kanıtlayabilmesinin, yani vergiden kaçınma amacıyla hareket etmediği hallerin kanun koyucu tarafından ayrık tutulmasıdır. Wendt'ye göre işlemin kanunda öngörülmeyen bir vergi avantajı sağladığı sonucuna ulaşılırsa, bu avantajın mükellefçe hedeflendiği ve kaçınma amacının varlığına karine teşkil ettiği kabul edilirken, mükellefin ilgili vergi dışı nedenleri gerekçelendirilmesiyle bu karine çürütülebilecektir.[471] Her türlü vergi dışı gerekçe dikkate alınmamakta; tüm koşullar göz önüne alındığında önemsiz veya ikincil derecede önemli olması durumunda 'ilgisiz' sayılmaktadırlar. Gerekçelerin ilgili olup olmadığının belirlenmesinde, somut olay bazında elde edilen vergi avantajlarıyla ilişkilendirilerek değerlendirilme yapılmaktadır.[472]

Federal Mali Mahkeme içtihatlarınca vergi dışı nedenler için örneğin "açık ve ikna edici ekonomik gerekçeler" aranması veya bir işlemin "ekonomik açıdan mantıklı ve kabul edilebilir" olup olmadığının değerlendirilmesi gibi hususlar göz önünde bulundurulmaktadır. Zira mükellefin amaç ve hedeflerinin doğrudan bilinememesi,

---

[469] Reimer, E., (2017), s. 353; Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 127; Seiler, M., (2016), s. 208.

[470] Drüen, K. L., (2016), s. 221.

[471] Wendt, M., (2010), s. 131-132.

[472] Drüen, K. L., (2016), s. 222.

vergi dışı gerekçelerle hareket ettiğinin göstergesi olarak nesnel koşullara bağlı ve makul bir şekilde açıklanabilir olmasını gerektirmektedir.[473] Bu noktada somut bir uyuşmazlık örnek olarak verilebilir. Buna göre, Hollandalı ana şirketler Hollanda'da "proje şirketleri (*project companies*)" kurmuşlar ve bunlara önemli miktarda kredi sağlamışlardır. Söz konusu proje şirketleri personel istihdam etmemişler hatta bir posta kutusu dâhi edinmemişler; ancak ana şirketler grubundan sağlanan finansmanla Almanya'da gayrimenkul satın almışlardır. Proje şirketleri, faiz ödemelerinin gelirlerini aşmaları gerekçesiyle Almanya'da fiilen vergi ödememişlerdir. Vergi idaresi hem geliri ana şirketlere atfetmeye çalışmış hem de faiz ödemelerinin kötüye kullanıldığını öne sürerek bu giderlerin vergi matrahından indirilemeyeceğini ileri sürmüştür. Mahkeme, mükelleflerin sunduğu gerekçeleri ilgili kabul etmiş ve işlemi kaçınma olarak değerlendirmemiştir. Gerekçede proje şirketlerinin gelecekteki gayrimenkul satışı faaliyetlerinden kâr elde edeceğine yönelik tahminleri ve sorumlulukları ikna edici bulunmuştur.[474]

2.3.5. İspat Yükü

Genel kuralın uygulanmasında bir diğer önemli husus ise ispat yüküne ilişkindir: vergiden kaçınmanın gerçekleşip gerçekleşmediği kim tarafından ispatlanacaktır? Aslında Alman vergi hukukunda re'sen araştırma ilkesi geçerli olup, hâkim tarafların iddiaları ve delilleri ile bağlı değildir. Diğer bir yandan, re'sen araştırma ilkesinin bir gereği olarak tarafların mahkemeyi iddialarının doğruluğu hususunda ikna etme yükü

[473] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 117-120.

[474] Seiler, M., (2016), s. 193-194.

bulunmaktadır.[475] Bu bağlamda, ispat yükünün belirlenimi kilit bir rol oynamaktadır. Alman Vergi Usul Kanunu m.42/II hükmünce öncelikle vergi idaresi, mükellef tarafından seçilen işlemin uygunsuz olduğu ve kanunda öngörülmeyen vergi avantajıyla sonuçlandığını, bu nedenle genel kuralın uygulanabilir olduğunu ispat yükü altındadır. Buna karşılık mükellef, vergi idaresinin iddialarını geçersiz kılmak üzere, tüm koşullar dikkate alındığında ilgili vergi dışı nedenlerinin varlığına ilişkin ispat yükü altındadır. Burada şu hususa da ayrıca dikkat çekilmelidir: vergi idaresi ve mükellef gerçeklerin ortaya çıkarılmasında sorumluluğu paylaşmaktadır. Dolayısıyla mükellefin idareye karşı bilgi vermemesi veya talep edilen delilleri sunmaması, sorumluluğun ihlali anlamına gelmekte ve bu durum, ispat yükü dengesini vergi idaresi lehine değiştirmektedir. Böylece vergi idaresinin sağlaması gereken ispat ölçüsü de düşmektedir.[476]

2008 yılında yeni genel kural uygulamaya konulmasından önce, vergi idaresinin ispat yükü vergiden kaçınma koşullarıyla sınırlı kalmamış, aynı zamanda işlemin vergi dışı nedenlerle gerçekleştirilmediğini/haklılaştırılamayacağını da ispat etmesi gerekmiştir. Yani bir başka deyişle, vergi idaresinin, mükellefin sadece vergi avantajı sağlamak için hareket ettiğinin ve bunun arkasında herhangi bir ekonomik veya ticari sebep bulunmadığının ispatı aranmıştır. Bu halde ispatın idare için oldukça güç olması, yeni genel kuralda bu yükün mükellefe geçmesine yol açmıştır.[477]

---

[475] Drüen, K. L., (2016), s. 221; Özdiler Küçük, E., (2017b), General Rule of Burden of Proof: Comparative Analysis of Turkish and German Tax Law, **Hacettepe Law Review**, 7 (2), s. 111.

[476] Özdiler Küçük, E., (2017b), s. 111.

[477] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 139.

2.3.6. Uygulamaya Bağlanan Hukuki Sonuç

Vergiden kaçınmanın tespit edilmesi ve genel kuralın uygulanmasının hukuki sonucu, Alman Vergi Usul Kanunu m. 42'de düzenlendiği üzere, uygun olmayan işlemin dikkate alınmayarak, bunun yerine gerçek ekonomik içeriği yansıtan bir işlemin vergilendirmede esas alınmasıdır. Dolayısıyla mükellefin vergiden kaçınma amacının olmadığı, uygun bir işlem dâhilinde kanunda öngörülen vergi avantajının oluştuğu ikame durumda işlem nasıl vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirilecektir.

Bu noktada şu sorunun sorulması kuvvetle muhtemeldir: somut bir uyuşmazlıkta uygun bir işlem olarak ikame edilecek olayın birden fazla olması durumunda hangisi dikkate alınacaktır? Öğretide, vergi idaresinin mükellefe kendi çözümünü dayatmaması ve ekonomik özü yansıtan, mükellef bakımından vergisel yönü en elverişli işlemin seçilmesi gerektiğidir. Öte yandan, vergi yargılamalarındaki içtihat bu kritere dayanmamaktadır. Bilhassa Federal Mali Mahkeme kararlarında uyuşmazlığın gerçeklerine en yakın işlem odağa alınmaktadır.[478] Bu mükellefin söz konusu olay dâhilinde ya hiçbir hukuki işlemde bulunmayacağı ya da farklı bir hukuk işlem dâhilinde bulunacağı işlem olabilmektedir.[479] Örneğin, zincirleme kredi işlemlerini konu alan şu uyuşmazlık oldukça aydınlatıcıdır: Buna göre bir vergi mükellefi, inşaat projesi yürütmek amacıyla Bayan (A)'ya kredi sağlamıştır. Böylece mükellef, o dönem Berlin'de bina inşa etmek amacıyla sağlanan krediler için vergi teşvikinden yararlanabilecektir. Ancak, sonradan ortaya çıktığı üzere, birçok taraf zincirleme kredi işlemine dâhil olmuş; bu surette inşaat projesine kredi sağlanmış ve vergi teşvikinden yararlanılmıştır. Öyle ki, Bayan (B) vergi mükellefine kredi sağlamış, Bay (C) ise Bayan (B)'nin eşine kredi sağlamış ve Bayan (A)'nın eşi de Bay (C)'nin eşine kredi

[478] Ibid, s. 131-132.

[479] Seiler, M., (2016), s. 225-226.

sağlamıştır. Her bir kredinin tutarı 80.000 Mark olup, nihayetinde bu tutar vergi matrahından indirilebilmiştir.[480] Federal Mali Mahkeme mükellefin kredi kullanmadığı olay üzerinden vergisel sonucun belirlenmesi gerektiğine hükmetmiştir. Diğer bir örnekte ise vergi mükellefi reşit olmayan kızına bağışta bulunmuş ve ardından bağış tutarı kadar borç almıştır. Mahkeme ikame olayı mükellefin doğrudan kendi kaynaklarını kullanması üzerinden belirlemiş; buna göre mükellefin herhangi bir faiz ödemesini gider olarak indiremeyeceğine hükmetmiştir.[481] Bununla birlikte içtihat ve öğretide ikame olayın mükellefin işleminin özel hukuktaki geçerliliğini etkilemediği üzerinde geniş çapta bir mutabakat sağlanmıştır.

Vergiden kaçınma durumunda genel kuralın uygulanmasına bağlanan hukuki sonuç neticesinde herhangi bir vergi suç ve cezası öngörülmemiş[482]; mükellef yalnızca vergi alacağına bağlı olarak geç ödeme faizi (*late paymnet interest*) ödemekle yükümlü tutulmuştur.[483]

2.4. Mükellef Hakları İçin Sağlanan Güvence Mekanizmaları

Kanun koyucu Alman Vergi Usul Kanunu m.42 normunda yer verilen kriterlerle uygulayıcıların genel kurala hangi koşullarda başvurulabileceği, nasıl uygulanacağı ve hukuki sonuçları üzerine bir öngörülebilirlik sağlamayı amaçlamaktadır. Bununla birlikte vergilendirmede öngörülebilirlik ilkesi doğrultusunda mükellef haklarının

[480] Seiler, M., (2016), s. 161.

[481] Ibid, s. 226.

[482] Drüen, K. L., (2016), s. 223.

[483] Monès, S., Durand, P. H., Mandelbaum, J. F., Klein, M., Niemann, A., Manzitti, A., Lasarte, G.C., Benítez G.M., Airs, G. H., (2010), Abuse of Tax Law Across Europe, **EC Tax Review**, 19(2), s. 85.

gözetildiği bazı güvence mekanizmaları da tesis edilmiştir. Bunlar: "bağlayıcı özelge (*verbindliche Auskunft - ordinary advance rulings*)", "bağlayıcı taahhüt/söz (*verbindliche Zusage - binding affirmation after tax audits*)" ve "vakıalar üzerinde uzlaşma (*tatsachliche Verstandigung - agreements on facts)*dır". Diğer ülke uygulamalarıyla karşılaştırıldığında Alman vergi hukukunda öngörülen güvence mekanizmaları nispeten sınırlıdır.[484] Öte yandan, vergi idaresi somut vakıayı vergiden kaçınma olarak değerlendirirse, özelge sunmayı reddetme hakkına da sahiptir.[485]

Bağlayıcı özelge hakkı, mükellefin vergi idaresine başvurusu üzerine ve önemli vergisel etkiler nedeniyle bilgi almasında menfaatinin bulunması koşulu ile gerçekleştirilmemiş bir işlemin tabi tutulacağı vergi muamelesi hususunda bağlayıcı bilgi alabilmesine ilişkindir. Burada menfaatin varlığı mükellefin alacağı bilgiye bağlı olarak belli bir davranışta bulunması halinde söz konusu olmaktadır. Bağlayıcı özelge hakkı, 2006 yılında Alman Vergi Usul Kanunu m.89'a dercedilen ikinci fıkrayla mükelleflerin herhangi bir işlemi gerçekleştirmeden önce planlama ve karar verme güvenliğine katkı sağlamak üzere tesis edilmiştir. Böylece idare henüz gerçekleşmemiş bir işlemi ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin mükellefe bilgi sağlamaktayken, aynı zamanda bu bilgiye de bağlı kalmaktadır. Mükellefin bilgi talep edilen işlemden hiç sapmaması veya önemsiz derece sapması şartıyla bu bağlayıcılık geçerliliğini korumaktadır. Her ne kadar öğretide sıkça eleştirilse de bağlayıcı bilgi talebi için mükellefe harç yükümlülüğü yüklenmiştir. Diğer bir yandan, yasal düzenleme gereğince vergi idaresi koşullar sağlansa dâhi yapacağı değerlendirme sonucunda bilgi talebini reddedebilmektedir. Dahası vergi idaresi ülke çapında yayımladığı idari tebliğlere bağlı

[484] Reimer, E., (2017), s. 355-356.

[485] Monès, S., Durand, P. H., Mandelbaum, J. F., Klein, M., Niemann, A., Manzitti, A., Lasarte, G.C., Benítez G.M., Airs, G. H., (2010), s. 95.

olarak sınırlandırmalara da gidebilmektedir. En dikkat çekici örnek, transfer fiyatlandırmaları bağlayıcı özelge hakkı kapsamına dâhil edilmemiştir.[486]

Bağlayıcı taahhüt/söz[487] hakkı ise mükellefin vergi idaresinin yürüttüğü inceleme sonrasında ve incelenen işlemin gelecekte tabi tutulacağı vergisel muameleler hakkında olmak üzere bağlayıcı taahhüt alabilmesine ilişkindir. Hukuki dayanağını Alman Vergi Usul Kanunu m. 204 ve devamından alan bağlayıcı taahhüt hakkı, gerçekleşmiş ve vergi idaresince denetlenmiş vergisel işlemin, gelecekte etkisinin devam etmesi veya sürekli tekrarlanması hallerinde, mükellefe belirlilik sağlamayı amaçlamaktadır. Burada vergi idaresi aynı veya benzer işlemlere, mevcut koşullar değişmediği sürece, gelecek yıllarda aynı hukuki muameleyi uygulamaya devam edeceğini taahhüt etmektedir. Mükellefin talebi üzerine sağlanan bu hak için taahhüdün mükellefin faaliyetleri bakımından önem taşıması aranmaktadır. Bağlayıcı özelgenin aksine, bağlayıcı taahhüttün kullanımında mükellefin harç yükümlülüğü yoktur ve vergi idaresi koşullar sağlandığı takdirde (istisnai durumlar hariç olmak üzere) başvuruya ilişkin taahhütte bulunmak zorundadır. Ancak bu iki mekanizma arasındaki en temel farklılık, bağlayıcı özelge hakkının henüz gerçekleşmemiş işlemlerin vergisel

[486] Reimer, E., (2017), s. 355-356; Gümüşkaya, G., (2021), s. 51-52; Başaran Yavaşlar, F., (2013), s. 84-92. Başaran Yavaşlar bağlayıcı bilgi hakkının hukuki dayanağını oluşturan Alman Vergi Usul Kanunu m. 89/II hükmünde vergi idaresinin "bağlayıcı bilgi verebileceği' ifadesine yer verilmiş olmasına rağmen, bunun idareye takdir yetkisi sağlamadığı ve koşulların oluştuğu halde bağlayıcı bilgi sunmasının zorunlu olduğunun kabul edildiğini ifade etmektedir.

[487] Burada hem aslına uygun çeviri hem de bağlayıcı özelge mekanizmasından ayrımı ortaya koymak üzere 'taahhüt/söz' terimleri kullanılsa da teknik olarak bir bilgidir.

muamelesini konu almasıyken; bağlayıcı taahhüt hakkının ise denetlenmiş işlemlerin vergisel muamelesini konu almasıdır.[488]

Son güvence mekanizması ise vakıalar üzerinde uzlaşma kurumudur. Vakıalar üzerinde uzlaşmada mükellef ve vergi idaresi, gerçekleşmiş ancak henüz vergisel muameleye konu olmamış işlemlere dair koşullar ve bunların nitelendirilmesi hususunda anlaşmaya varmaktadır. Böylece, örneğin vergi matrahının net şekilde belirlenememesinden kaynaklı kıymet takdirine gidilmesi veyahut bir ödemenin işle ilgili mi yoksa özel harcama mı olduğunun tespit edilememesi gibi karmaşık veya belirsiz vakıalarda gerçek nitelik hususunda ortak bir mutabakata varılması amaçlanmaktadır. Ancak uzlaşma, hiçbir şekilde olayların hukuki değerlendirilmesine yönelik olmamakta, yasanın yorumlanması ve uygulanmasını içermemektedir. Nihayetinde ortaya çıkan uzlaşma taraflar açısından bağlayıcılık kazanmaktayken, eğer yeni bilgiler ortaya çıkarsa veya anlaşma yanlış veya eksik bilgiye dayanıyorsa geçersiz kabul edilebilmektedir.[489]

2.5. Ara Değerlendirme

Alman vergi hukukunda yer alan genel kural uzun bir tarihsel deneyimi içermesi nedeniyle önem arz etmektedir. Kanun koyucunun ve vergi idaresinin uygulama etkinliği sağlamaya yönelik girişimleri çoğunlukla vergi yargısı içtihatlarıyla çelişmiş; bu nedenle belirli aralıklarla değişikliklerin gerçekleştirilmesi gerekmiştir. Nihai olarak 2008 yılında yapılan değişiklikle mevcut kural teşkil etmiştir.

---

[488] Reimer, E., (2017), s. 356; Gümüşkaya, G., (2021), s. 51-52; Başaran Yavaşlar, F., (2013), s. 93-98.

[489] Reimer, E., (2017), s. 356-357; Gümüşkaya, G., (2021), s. 55-56.

Kuralın en tartışılır unsuru “uygun olmama” kriteri olarak değerlendirilmektedir. Aslında, kuralın taslak metninde yer verilen “alışılmadık” kavramının belirsizliğe yol açtığı ve hızla değişebilen ekonomik koşullar dikkate alındığında vergi idaresinin yerleşik uygulamalara aykırı olan işlemleri de kural kapsamına alabileceği endişesi ön plana çıkmış, bu nedenle uygun olmama kavramına yer verilmiştir. Bu kriterde ise ancak somut olaya özgü olarak mükelleflerin seçtiği işlem ile amaçlanan ekonomik sonuç arasındaki ilişkiye odaklanılmaktadır. Yani uygun olmama kriteri somut olaya bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

Kuralın uygulanmasında mükellef haklarına sağlanan güvence mekanizmaları ise sınırlı düzeydedir. Bağımsız ya da idare içerisinde bir danışma komitesi tesis edilmemiş; özelge konusunda ise kısıtlamalara gidilmiş ve idareye takdir hakkı sağlanmıştır. Bu mekanizmaların eksikliği uygulamanın mükellefler aleyhine bir baskı unsuru olarak gelişim seyretmesine yol açmıştır.

3. AVRUPA BİRLİĞİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA VE ATAD VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURALI

3.1. Vergiden Kaçınmaya Genel Bakış

3.1.1. Genel Çerçeve

Avrupa Birliği hem uluslararası hukuk kurallarına ve anlaşmalarına dayalı olarak oluşturulmuş *sui generis* bir idari yapılanmayı hem de buna bağlı olarak bir bütünleşme sürecini ifade etmektedir. Birliğin hukuk düzeni üye devletlerin kendi iç hukuklarınca sahip oldukları egemenlik yetkilerini, kurucu anlaşmalara bağlı olarak, Birlik kurumlarına devretmesine dayanır. Her kurum, anlaşmalarla düzenlenen amaçlara, şartlara ve usullere uygun olarak ve yetkilerinin sınırları dâhilinde hareket etmektedir.[490] Birlik kuruluşundan bu yana malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlandığı bir iç pazarın tesis edilmesini ve sürdürülmesini temel politika önceliği olarak benimsemektedir. Bu noktada, vergilendirme Birliğin amacını doğrudan etkileyen bir araçtır. Birlik, bir yandan iç pazar hedefini gerçekleştirmek üzere ülkeler arası vergi uyumsuzluklarını ortadan kaldırmakta ve vergi entegrasyonuyla özellikle işletmelerin iç pazar uyumunu kolaylaştırmakta, rekabet güçlerini artırmaktayken; diğer bir yandan, bu iç pazarda adil vergilendirmenin gerekliliğine dikkat çekmekte ve vergiden kaçınma stratejinin etkilerine karşı mücadele etmektedir. Başta ATAD olmak üzere son dönemdeki Direktifler bu yaklaşımın somut ve güçlü örneklerindendir.[491]

---

[490] Bozkurt, E., Özcan M., Köktaş, A., (2012), **Avrupa Birliği Hukuku**, Yetkin Yayınları, s. 97-98; Soydan Yaltı, B., (2002), **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Basım, s. 1-3.

[491] Kofler, G., (2020), **EU power to tax: Competences in the area of direct taxation**, içinde Research Handbook on European Union Taxation Law, Edt., C. Panayi, W. Haslehner, E. Traversa, Edward Elgar Publishing, s. 14-15.

Birlik düzeyinde vergiden kaçınma stratejileri genel olarak iki farklı düzeyde meydana gelmektedir. İlkinde, mükellef esasında kendi durumunu kapsamayan Birlik kurallarından faydalanmak üzere çeşitli girişimlerde bulunmaktadır. Bunun en yaygın örneği Direktiflerde öngörülen vergi istisnası ve/veya muafiyetinin kapsamına dâhil olmak amacıyla işlemler gerçekleştirilmesidir. Bu tür kaçınma girişimleri, uyumlaştırılan dolaylı vergiler alanında yoğunlaşmaktadır. İkinci olarak ise mükellef ulusal hukukunun yükümlendirici vergi normunun kapsamından kaçınmak (uygulanmamasını sağlamak) üzere Birlik hukukunun sağladığı temel özgürlüklere (iç pazar serbestilerine) başvurmak üzere girişimlerde bulunmaktadır. Örneğin, mükellefler kendi ulusal hukukundaki faiz indirimlerinin sınırlandırılmasına yönelik normları dolanmak üzere Birlik hukukunca tanınan yerleşme serbestisine dayanmaktadır. Bu tür kaçınma girişimleri ise uyumlaştırılmamış dolaysız vergiler alanında yoğunlaşmaktadır.[492]

Üye devletlerin ulusal hukuklarında vergiden kaçınmanın tanımına ve sınırlarına ilişkin önemli farklılıklar vardır ve bu nedenle Birlik hukukunda vergiden kaçınmaya ilişkin bağımsız bir nitelendirmenin yapılması gerekmiştir. Bunun için Avrupa Birliği Adalet Divanının kötüye kullanma yasağı ilkesince geliştirdiği içtihat ve buna bağlı olarak ikinci kaynaklar (*secondary legislations*)[493] önemli bir zemin sağlamaktadır.[494]

---

[492] Weber, D., (2014), s. 273-274.

[493] Birlik hukukunun birincil kaynakları başta kurucu antlaşmalar, Temel Haklar Şartı, katılım antlaşmaları, Divan tarafından ortaya konan hukukun genel ilkelerinden oluşmaktayken; ikinci hukuk kaynakları ise Birlik organlarının yetkileri çerçevesinde yaptıkları ve hiyerarşik olarak birincil kaynaklardan sonra gelen hukuku ifade etmektedir. Bunların başlıcaları tüzükler, direktifler, kararlar, tavsiye ve görüşlerdir.

[494] Pistone, P., (2017), s. 78.

Divanın vergiden kaçınmayı konu olan içtihatları kötüye kullanım yasağı ilkesi çerçevesinde şekillenmiştir. Divan uzun bir süre kötüye kullanıma atıfta bulunmuş olsa da, kapsam ve uygulanabilirliğine ilişkin kriterlerin olmayışı bir belirsizliğe yol açmış; hangi hallerde kötüye kullanım olacağı hususunda soru işaretleri doğmuştur. Bununla birlikte 'kaçınma', 'kaçırma', 'dolanma', 'dolandırıcılık' ve 'kötüye kullanma' gibi kavramları birbirlerinin yerine geçecek şekilde kullanması, bunların örtülü olarak benzediği yönünde anlayış oluşturmuştur.

AB mevzuatında vergi ve sübvansiyon alanlarında hızlı bir gelişim yaşanmasıyla, Birlik imkânlarının uygunsuz şekilde kullanılmasıyla daha fazla karşılaşılmıştır. Böylece Divan kötüye kullanma ilkesinin temel hatlarını oluşturmaya başlamıştır. Divanın Birlik hukukunda verginin kötüye kullanılmasına/vergiden kaçınmaya ilişkin içtihadı 2000 yılında karara bağlanan Emsland-Stärke uyuşmazlığına dayanmaktadır.[495] Bu davada vergiden kaçınmanın anlam ve sınırlarını belirlemek üzere ilk kez kriterler belirlenmiş ve nihayetinde nesnel ve subjektif kriterden oluşan bir vergiden kaçınma testi oluşturmuştur. Anılan kriterler ilerleyen dönemde Halifax ve Cadbury Schweppes gibi birtakım önemli davalarda uygulama alanı bulmuştur.[496]

Burada dikkat çekilmesi gereken bir diğer önemli husus ise Divanın vergiden kaçınmaya ilişkin içtihadının Birlik hukukunun ikinci kaynaklarını doğrudan etkilemesi ve mücadele girişimlerini şekillendirmesidir. Nitekim 2016 yılında ATAD'ta yer verilen

---

[495] De La Feria, R. (2020), **EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms**, içinde The Dynamics of Taxation, Edt. G. Loutzenhiser ve R. De La Feria, Hart, s. 157; Baerentzen, S., (2022), s. 73-74.

[496] Vanistendael, F., (2020), **From Abuse to Base Erosion, How Did It Come to This?**, içinde A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edt. W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler, A. Rust, Elgar Tax Law and Practice, s. 11-17.

ve üye devletlerin iç hukuk sistemlerinde uygulama yükümlülüğü altına girdikleri genel kural önerisi, Divanın ortaya koyduğu kriterlere uygun olarak tasarlanmıştır.[497] Öyle ki, bu Direktif'in adı ve amacında vergiden kaçınma stratejilerine vurgu yapılmış olsa da, genel kural önerisinin yer aldığı başlık "kötüye kullanımın önlemesine yönelik genel kural" olarak kabul edilmiştir.

3.1.2. Avrupa Birliği Adalet Divanı İçtihatlarında Vergiden Kaçınma

3.1.2.1. Emsland-Stärke GmbH Kararı

Emsland-Stärke davası ortak tarım politikası kapsamında ihracat desteklerini konu almakla birlikte içeriği itibariyle Divanın vergiden kaçınma içtihadının gerçek başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir.[498] Almanya'da yerleşik olan Emsland-Stärke GmbH isimli şirket, patates nişastası bazlı çeşitli ürünler imal etmiş ve bunları Nisan-Haziran 1987 tarihleri arasında farklı sevkiyatlarda İsviçre'ye ihraç etmiştir. Malların alıcıları İsviçre'nin Lucerne şehrinde yerleşik olan, aynı grupça yönetilen ve temsil edilen Fuga AG ile Łukowa AG olarak beyan edilmiştir. Bu dönemde Birlik hukukunda tarım ürünlerine yönelik ihracatta vergi iadesi politikası kapsamında, Emsland-Stärke şirketi Alman idaresine başvuruda bulunmuş ve İsviçre gümrük muayene belgeleri ile nakliye evraklarını sunarak vergi avantajından yararlanmıştır. Bir müddet sonra Alman gümrük soruşturma birimi tarafından yapılan incelemeler

---

[497] Kuzniacki, B., (2019), The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.), **University of Bologna Law Review**, 4 (2), s. 266.

[498] Ismer, R., (2020), **Abuse of law as a general principle of European Union (Tax) law**, içinde A Guide to The Anti-Tax Avoidance Directive, Edt. W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler, A. Rust, Edward Elgar Publishing Limited, s. 69.

doğrultusunda, ihraç edilen malların sevkiyatlarının değiştirilmeden ve aynı taşıma aracıyla, transit prosedürü kapsamında Almanya'ya geri taşındığı tespit edilmiştir. Bunun ardından gümrük idaresi Emsland-Stärke'ın vergi avantajından yararlanmayacağına karar vermiş; bu kapsamdaki ödemelerin iadesini talep etmiştir. Emsland-Stärke'ın idari başvurusu olumsuz sonuçlanmış; işlemin iptali talebiyle açtığı davada ise aleyhine karar verilmiştir. Şirket söz konusu uyuşmazlığı Federal Mali Mahkemeye taşımıştır. Federal Mali Mahkeme, söz konusu uyuşmazlığın Birlik hukukunu ilgilendirdiğini dikkate alarak, ön-karar alma prosedürü kapsamında Divana başvuruda bulunmuştur[499].

Emsland-Stärke sürecin başından itibaren ihracat iadesine imkân tanıyan kanuni gerekliliklere uygun olarak işlemlerini gerçekleştirmiştir. Zira 29 Kasım 1979 tarihli ve 2730/79 sayılı Tüzüğün m. 9 (ve m. 10/I gibi diğer hükümler) kapsamında ürünlerin değiştirilmeden varış noktasına ulaşması veya Birlik coğrafi sınırlarını terk ettiğinin kanıtlanması ve gümrük ihracat işlemlerinin tamamlandığına dair belgenin sunulması koşuluyla vergi iadesi talep edilebilmektedir. Emsland-Stärke savunmasında malların ihraç edilmesine ilişkin nesnel olarak doğrulanabilir kriterin (gümrük belgeleri) yeterli olduğunu; malların Birliğe yeniden ithalinin yanıltma amacı taşımadığını ve İsviçre'deki alıcının ticari gerekçelere dayalı olarak işlemi yaptığını iddia etmiştir. Somut olayda, malların tekrar Almanya'ya ithal edilmeden önce İsviçre'deki kardeş şirketler arasında, yani Fuga AG ve Łukowa AG arasında, ticari bir alışverişinin yapıldığı da görülmektedir.[500]

---

[499] Court of Justice of the European Union, (14.12.2000), **Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas**, C-110/99, parag. 7-19.

[500] Ibid, parag. 7-19.

Divan incelediği uyuşmazlıkta bir yandan Emsland-Stärke'ın tüm formel koşulları yerine getirdiğine dikkat çekmekteyken; diğer yandan yalnızca vergi avantajından yararlanmak üzere geçerli bir sevkiyat yapıldığını çağrıştıran özel koşullar nedeniyle vergiden kaçınmanın oluşup oluşmadığının incelenmesine vurgu yapmıştır.[501]

Divana göre somut bir vakıanın vergiden kaçınma olarak nitelendirilmesi için iki kriter gerekmektedir. Bu kriterler "iki aşamalı test (*two-prong test*)" olarak ifade edilmekte ve Divanın sonraki kararlarında sıkça anılmaktadır. Bu kriterler şöyle açıklanmaktadır[502]:

> *Kötüye kullanımın tespitinde, öncelikli olarak, Topluluk kurallarınca belirlenen koşullara biçimsel olarak uygun hareket edilmesine rağmen, bu kuralların amacının gerçekleşmediği nesnel şartın oluşması gerekmektedir. İkinci olarak ise Topluluk kurallarından faydalanmak için belirlenen koşulları yapay bir şekilde sağlama [tesis etme] amacını içeren subjektif kriter gerekmektedir…*

Dolayısıyla ilk kriter nesnel kriterdir ve kaçınılan normun amacının belirlenmesine dikkat çekilmektedir; ikinci kriter ise subjektif kriterdir ve işlemlerin yapay niteliğinden yola çıkılarak mükellefin amacının belirlenmesi gerekmektedir.[503] Divan somut uyuşmazlıkta malların Birliğe yeniden ithal edilmesinden önce, yerleşik alıcı tarafından yine o ülkedeki alıcıyla kişisel ve ticari bağları bulunan bir işletmeye satılmış olmasının (Fuga AG ve Łukowa AG arasındaki satış işleminin), kötüye

---

[501] Ibid, parag. 46-50.

[502] Ibid, parag. 52.

[503] De Broe, L., Becker, D., (2017), The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law, **EC Law Review**, 26 (3), s. 134.

kullanımın gerçekleşmesini engellemeyeceğine dikkat çekmiştir.[504] Bundan bahisle, Divan kötüye kullanım kriterlerini belirlemiş ve somut olay özelinde dikkate alınması gereken bir subjektif kriter bulgusunu öne çıkarmıştır.

Kararda, bu iki kriterin tespitinin ulusal mahkemenin yetkisinde olduğu; tarafların hukuk kurallarına uygun olarak deliller sunması gerektiği hüküm altına alınmıştır.[505]

3.1.2.2. Halifax Kararı

Divan, Emsland Stärke uyuşmazlığında geliştirdiği vergiden kaçınma kriterlerini (iki aşamalı testi), KDV alanında vergiden kaçınmayı konu alan Halifax davasında doğrulamış ve böylece Birlik hukukunda vergiden kaçınmayla mücadele alanını genişletmiştir.[506]

Birleşik Krallık'ta mukim olan Halifax şirketi bankacılık alanında faaliyet yürütmekte ve o dönem sunduğu finansal hizmetler büyük ölçüde KDV'den istisna tutulmaktadır. Davaya konu olan olayda, Halifax iş faaliyetlerini geliştirmek üzere farklı ülkelerde çağrı merkezleri inşa etmeyi planlamaktaydır. Çağrı merkezlerinin inşaatı bizzat Halifax tarafından üstlendiğinde, şirket yüklenilen KDV'nin sadece %5'ini vergi matrahından indirebilmekteyken[507]; bu faaliyetler iştirakler aracılığıyla

[504] Court of Justice of the European Union, **Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas**, parag. 58-59.

[505] Kuzniacki, B., (2019), s. 269.

[506] Vanistendael, F., (2020), s. 12

[507] 77/388/EEC sayılı Altıncı Konsey Direktifi, Birlik içerisinde katma değer vergisinde tek tip değerlendirme esasını düzenliyordu ve KDV'ye ilişkin kısmi indirim

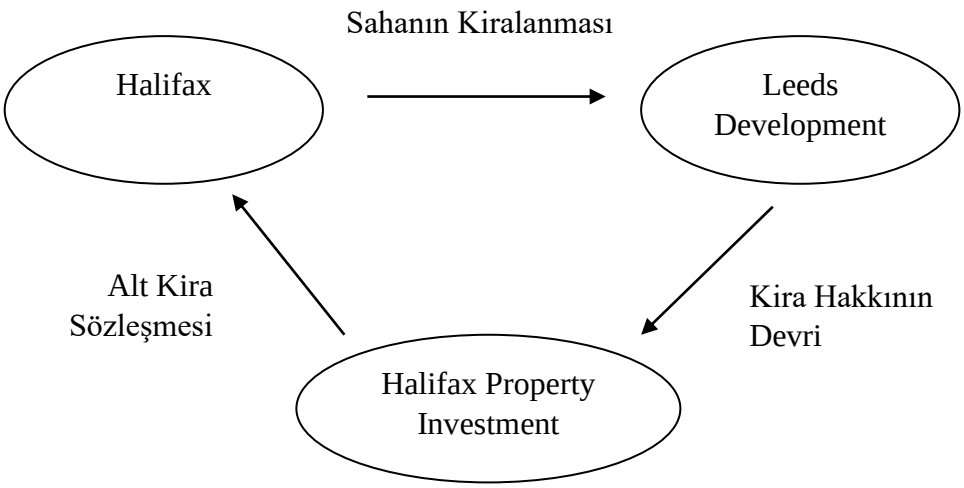
gerçekleştirildiğinde ise KDV'nin tamamı matrahtan indirilebilmekteydi. Bu doğrultuda Halifax bir dizi işleme girişmiştir. Buna göre Halifax, iştiraki Leeds Development ile bir kredi sözleşmesi akdetmiş ve iştirake finansman sağlamış; Leeds Development ise belirli inşaat faaliyetlerini üstlenmiştir. Bununla birlikte Halifax ile Leeds Development arasında inşa edilecek yapıların üzerinde bulunduğu sahanın Leeds Development'a bedel karşılığı en az 20 yıllığına kiralandığı bir sözleşme daha akdedilmiştir. Ardından yakın bir tarihte Leeds Development bir diğer iştirak olan Halifax Property Investment ile kira ilişkisinin devrine ilişkin sözleşme akdetmiştir. Bu karmaşık işlemlerin son adımında ise Halifax Property Investment, Halifax'a en başından itibaren planlanan yapıları alt kira sözleşmesi akdetmek suretiyle kiralamıştır. Süreçte Halifax iştirakleri bağımsız yüklenicilerle ayrıca sözleşmeler akdetmiş ancak bu anlaşmalara Halifax'ın da taraf olduğu ayrı anlaşmalar eşlik etmiştir.[508] Bu işlem dizisine ilişkin süreç Şekil 2'de özetlenmiştir.

---

mekanizması (*partial exemption rule)* öngörüyordu. Buna göre Halifax hem KDV'den istisna hem de vergilendirilebilir faaliyetler (danışmanlık vb.) yürüttüğünde, yalnızca vergilendirilebilir faaliyetleri oranında KDV indirebilmekteydi.

[508] Court of Justice of the European Union, (21.2.2006), **Halifax vd. v Commissioners of Customs & Excise**, C-255/02, parag. 12-29.

Şekil 1. Halifax'ın Basitleştirilmiş İşlem Şeması[509]



Söz konusu uyuşmazlık Birleşik Krallık mahkemelerince değerlendirilmiş ve nihayetinde dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını düzenleyen 17 Mayıs 1977 tarihli ve 77/388/EEC sayılı Konsey Direktifi'ne ilişkin olması hasebiyle Divan'a başvurulması gerekliliği doğmuştur. Birleşik Krallık vergi idaresi somut uyuşmazlıkta Halifax'ın tüm finansmanı faizsiz olarak sağladığını ve iştiraklerince iş ilişkisi kurulan bağımsız taraflarla ayrıca garanti sözleşmeleri akdettiğini, bundan bahisle Halifax ve iştiraklerinin herhangi bir ekonomik hedef gütmeksizin, yalnızca vergi avantajı sağlamak üzere ve bu doğrultuda yapay koşullar oluşturarak işlemler gerçekleştirdiğini ileri sürmüştür. Halifax ve iştirakleri ise davaya konu olan tüm işlemlerin gerçek olduğunu ve ticari amaç dâhilinde gerçekleştirildiğini, dolayısıyla KDV indirimlerinin hakkı olduğunu savunmuştur.[510]

[509] Deak, D., (2014), **Macar Vergi Hukuku'nun Kötüye Kullanılması**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Çev. Gamze Gümüşkaya, Beta Basım., s. 95

[510] Court of Justice of the European Union, **Halifax vd. v Commissioners of Customs & Excise**, parag. 62-63, 89.

Divan söz konusu uyuşmazlığa ilişkin değerlendirmesinde mükelleflerin en yüksek vergi yükümlülüğünü gerektiren işleme yönelmelerinin beklenemeyeceğine; dahası yükümlülüklerini sınırlandırmak için işlerini yapılandırma haklarına dikkat çekmiştir.[511] Öte yandan Divan, ticari işlemler çerçevesinde gerçekleştirilmeyen ve yalnızca Birlik hukukunun sağladığı avantajları haksız şekilde elde etmeyi amaçlayan işlemlerin kötüye kullanım olduğuna ve kabul görmeyeceğine vurgu yapmıştır. Divan vergiden kaçınmanın varlığını ise şu koşullarla açıklamıştır[512]:

> *Yukarıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurulduğunda, KDV alanında kötüye kullanımın ancak şu hallerde mevcut olduğu ortaya çıkar; ilk olarak, söz konusu işlemler, … Direktif'in ilgili hükümleri ve bunları iç hukuka aktaran ulusal mevzuatın öngördüğü koşulları şeklen yerine getirmesine rağmen, bu hükümlerinin amacına aykırı şekilde bir vergi avantajı elde edilmesine yol açmalıdır.*
> *İkincisi olarak ise bir dizi objektif unsurdan, söz konusu işlemlerin esas amacının bir vergi avantajı elde etmek olduğu açıkça anlaşılmalıdır…*

Divan ilk kriter olarak yer verdiği yasal düzenlemenin amacının gerçekleşmemesine yönelik, başvuran ulusal mahkemeye daha fazla rehberlik sağlamayı uygun bulmuştur; buna göre, mükelleflerin KDV'nin yalnızca bir kısmını indirim konusu yapabileceklerine rağmen tamamını indirmelerine izin verilmesinin Direktif'in amacı olan mali tarafsızlık ilkesine aykırı olacağı belirtilmiştir.[513] Ulusal mahkemelerin somut uyuşmazlıkta vergiden kaçınma amacının gerçekleşip gerçekleşmediğini tespit etmekle yükümlü olduğuna dikkat çekilmiştir.[514] Hukuki sonucun nasıl belirleneceğine de açıklık sağlanmıştır[515]:

---

[511] Ibid, parag. 73.

[512] Ibid, parag. 74-75.

[513] Ibid, parag. 77-80.

[514] Ibid, parag. 76.

[515] Ibid, parag. 93-94.

"Kötüye kullanımın tespit edilmesinin bir cezayı gerektirmediği dikkate alınmalıdır; çünkü böyle bir ceza için açık ve net bir yasal dayanak gerekmektedir. Bunun yerine, bu tespitin bir sonucu olarak, kötüye kullanım nedeniyle KDV'nin tamamını veya bir kısmını haksız hale getiren geri ödeme yükümlülüğü doğar.
Buna göre kötüye kullanım teşkil eden işlemler, [mükellef] bu tür işlemlere girişmemiş olsaydı geçerli olacak durumu oluşturmak üzere yapılandırılmalıdır."

Divanın Halifax kararı özelinde ortaya koyduğu bazı hususlar önem arz etmektedir. Buna göre, bir işlemin biçimsel olarak yasal koşulları taşıması, her durumda vergi avantajına hak kazandırmamaktadır. Meğer ki, işlemin esas amacı vergi avantajı sağlamaksa ve bu avantaj KDV Direktifi'nin amacına aykırı ise vergiden kaçınma söz konusudur. Somut olayda, Halifax ve iştiraklerinin söz konusu işlemleri mal veya hizmet tedariki kapsamında ekonomik faaliyet teşkil ettiği kabul edilmekte ancak bu vergi avantajı için yeterli görülmemiştir.[516]

3.1.2.3. Cadbury Schweppes Kararı

Cadbury Schweppes kararı, Birlik vergi hukukunda en çok atıfta bulunulan kararlar arasında yer almakta ve Divanın doğrudan vergilendirmeyi konu alan kaçınma uyuşmazlıklarında sıklıkla referans teşkil etmektedir. Bu nedenle, AB vergi hukuku alanında kötüye kullanım ilkesinin temel yapılarından biri olarak kabul görmektedir.[517]

Halifax kararı kötüye kullanım ilkesinin dolaylı vergiler alanında geçerliliğini sağlarken, doğrudan vergilendirme alanında geçerli olup olmayacağı sorusu gündeme

[516] Ibid, parag. 99.

[517] Bendlinger, V., (2024), **The Influence of European Union Law on Tax Treaty Abuse**, içinde Anti-Abuse Rules and Tax Treaties, Edt. G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust vd., Wolters Kluwer, s. 260.

gelmiştir. Zira doğrudan vergiler Birliğin kurucu anlaşmalarında doğrudan yer almamakta ve Divanın geliştirdiği kötüye kullanım ilkesinin sadece AB kanun koyucusunun yetkilerini kullandığı alanlarda uygulanabileceği, doğrudan vergiler söz konusu olduğunda ulusal hukukta çözüm bulunması gerektiği savunulmuştur. Divan Cadbury Schweppes davasında bu tartışmalarla karşı karşıya kalmıştır.[518]

Davaya konu olan somut uyuşmazlıktaki Cadbury Schweppes, Birleşik Krallık, çeşitli AB ülkeleri ve Birlik dışındaki birçok ülkede faaliyet yürüten şirketler grubudur. Şirket, İrlanda'da Uluslararası Finansal Hizmetler Merkezi'nde "Cadbury Schweppes Treasury Services (CSTS)" ve "Cadbury Schweppes Treasury International (CSTI)" isimli iki iştirak kurmuştur. Aslında bu iştiraklerin İrlanda'da kurulmasının gerekçesi, şirket kazançlarının avantajlı vergi rejimine tabi olmasını sağlamaktır. Zira iki iştirak grup finansman faaliyetlerinde bulunmuş ve böylece Birleşik Krallık'ta yasal kurumlar vergi oranı üzerinden (%33) vergilendirilmek yerine, İrlanda'daki yasal kurumlar vergisi oranı üzerinden (%10) vergilendirilmiştir.[519] Ancak Birleşik Krallık vergi idaresi, o dönemde uygulanan kontrol edilen yabancı kurum kazançları mevzuatı uyarınca mukim şirket Cadbury Schweppes'in %50'den fazlasına sahip olduğu yabancı şirket kazançlarının (yani CSTS ve CSTI kazançlarının) mukim şirkete atfedileceğini ve bu kazançların mukim şirket nezdinde vergilendirileceğini öne sürmüştür. İdare ilgili mevzuat gereğince, yabancı iştiraklerin başka yerde, Birleşik Krallık vergilendirme düzeyiyle mukayese edildiğinde daha düşük düzeyde vergilendirmesini gerekçe

[518] Lenaerts, K., (2015), The Concept of 'Abuse of Law' in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, **Maastricht Journal of European and Comparative Law**,22 (3), s. 336.

[519] Court of Justice of the European Union (12.9.2006), **Cadbury Schweppes plc vd. v Commissioners of Inland Revenue**, C-196/04, parag 13-18.

göstermiştir.[520] Diğer yandan kanun koyucu kontrol edilen kurum kazançları mevzuatında birçok istisnaya da yer vermiştir. Bunlardan biri de mukim şirketin iştirak kurmasının esas nedeni veya esas nedenlerinden birisinin kazançları başka bir yere yönlendirmek suretiyle Birleşik Krallık'ta tahakkuk edecek vergide azalma sağlamak olmadığını ispat etmesidir. Nihayetinde vergi idaresi Cadbury Schweppes şirketine, CSTS ve CSTI iştiraklerinden elde edilen kazançlar üzerinden yaklaşık 8.5 milyon Pound ek kurumlar vergisi tarhiyatı yapmıştır. Söz konusu uyuşmazlık ulusal mahkemeye taşınmış; ulusal mahkeme ise uyuşmazlığın Birlik hukukunu ilgilendirdiğini dikkate alarak Divana başvurmuştur. Divan Cadbury Schweppes şirketler grubunun Birlik hukukunca sağlanan yerleşme serbestisini kötüye kullanıp kullanmadığını ve kontrol edilen kurum kazancı mevzuatının bu serbestiyi kısıtlayıcı bir nitelik gösterip göstermediğini değerlendirmiştir.

Cadbury Schweppes kararında yerleşim serbesti "Birlik vatandaşlarına tanınan ve serbest meslek sahibi olarak faaliyetlerde bulunma ve sürdürme, ayrıca üye devletler tarafından kendi vatandaşları için belirlenen koşullar altında işletmeler kurma ve yönetme hakkını içeren bir serbesti"[521] olarak tanımlanmış; daha önce karara bağladığı birçok uyuşmazlıkta belirtildiği üzere "bir şirketin daha elverişli bir mevzuattan yararlanmak amacıyla bir üye devlette kurulmuş olmasının, tek başına yerleşim serbestisinin kötüye kullanımı olarak nitelendirilmeyeceğine"[522] dikkat çekmiştir. Diğer deyişle, bir üye devletin hukukuna uygun olarak kurulan ve kayıtlı ofisi, merkezi idaresi

[520] Mevzuat gereğince iştiraklerin kazancı üzerinden yabancı ülkede ödenen verginin, Birleşik Krallık'ta ödenmesi gereken vergiden %75 az olması daha düşük düzeyde vergilendirme olarak kabul edilmektedir. Bkz.: Ibid, parag 6-7.

[521] Ibid, parag 41.

[522] Ibid, parag 37.

veya iş yeri Birlik içinde olan şirketlerin, faaliyetlerini herhangi bir üye devlette yürütme hakkı söz konusu olup; elverişli bir vergi rejiminden faydalanmaya yönelik tercihin başlı başına vergiden kaçınma teşkil etmeyeceği açıkça vurgulanmıştır.

Divanın belki de en dikkat çeken kararı kontrol edilen kurum kazancı mevzuatının, şirketlerin yerleşim serbestisini sınırlandırdığı üzerinedir. Zira bu durum, şirketlerin daha düşük vergi oranlarının uygulandığı üye devlette iştirak kurma, edinme veya sürdürme kararlarında caydırıcı etki doğurmaktadır. Öte yandan, Divan bu tür bir sınırlandırmanın ancak "kamu yararının varlığı" ve "orantılı" olduğu takdirde kabul edilebileceğini belirtmiştir.[523] Öyle ki, vergiden kaçınmayı amaçlayan tamamen yapay işlemlere (*wholly artificial arrangements*) karşı alınan tedbirler bu kapsamda değerlendirilebilir. Divan bunu şöyle açıklamaktadır[524]:

> *Bu bağlamda, yerleşme özgürlüğüne getirilen bir kısıtlamanın, kötüye kullanımın önlenmesi gerekçesiyle geçerli olabilmesi [haklı bir sebebe dayandırabilmesi] için bu sınırlamanın nihai amacı, ulusal sınırlar içerisinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olarak normalde ödenmesi gereken vergiden kaçınmak amacıyla yapılan ve ekonomik gerçekliği olmayan tamamen yapay işlemleri hedeflemesidir.*

Bu ifade oldukça önemlidir. Divan üye devletlerin kontrol edilen yabancı kurum kazançları gibi sınırlandırmalarının tamamen yapay işlemleri hedeflemesi durumunda, Birlik hukukunca güvence altına alınan yerleşme özgürlüğü hakkını ihlal etmeyeceğine dikkat çekmektedir.[525] Böylece bir üye devletin kendi sınırlarında vergilendirme

---

[523] Ibid, parag. 46-47; Weber, D., (2014), s. 277-278.

[524] Court of Justice of the European Union, **Cadbury Schweppes plc vd. v Commissioners of Inland Revenue**, parag. 55.

[525] Seiler, M., (2016), s. 111.

yetkisini zayıflatan tamamen yapay işlemlere karşı koyması haklı görülmekte ve üye devletler arasındaki vergilendirme yetkisinin dağılımına ilişkin denge korunmaktadır.[526]

Divan tamamen yapay işlemler ifadesinin ne anlama geldiğini de açıklığa kavuşturmaktadır[527]:

> *İşletme amacı taşıyan fiili bir kuruluşta gerçek ekonomik faaliyetlere (genuine economic activities) ... [ki] buna özellikle kontrol edilen yabancı kurumun fiziksel varlığı açısından bina, personel ve ekipman gibi unsurlar ölçütünde, üçüncü taraflarca doğrulanabilir nesnel faktörlere dayanılarak ulaşılır. Bu nesnel faktörlerin incelenmesi, kontrol edilen yabancı kurumun gerçek bir ekonomik faaliyet yürütmeyen hayali (fictitious) bir kuruluş olduğu sonucuna götürüyorsa [...], bu kurumun oluşumu tamamen yapay bir işlem niteliği taşıyor olarak kabul edilmelidir. Bu husus özellikle bir 'posta kutusu' veya 'paravan' iştirak durumunda söz konusu olabilir.*

Cadbury Schweppes davasında çizilen bu çerçeve oldukça yenilikçi ve önemlidir; Divan tamamen yapay bir işlem olarak vurguladığı kriterin tespiti için ilk kez gerekli koşulları belirtmiştir.[528]

Özetle Cadbury Schweppes davasında vergiden kaçınmanın tespiti için önceki davalarda geliştirilen sübjektif ve nesnel kriterlere dayalı olarak bir değerlendirme gerekliliğe dikkat çekilmiştir. Sübjektif kriter bağlamında ilgili kişi veya şirket, tamamen yapay işlemler oluşturarak vergi avantajı elde etmeyi amaçlamaktadır; nesnel kriter bağlamında ise tamamen yapay bir işlemin varlığını belirlemek üzere gerçek bir ekonomik faaliyet yürütülmediğini gösteren ve üçüncü taraflarca doğrulanabilir faktörler ön plana çıkmaktadır. Bilhassa iştiraklerin gerçek bir ekonomik faaliyet yürüttüğü durumlarda, bunların belirli ülke sınırlarında kurulması vergi yükünü azaltma

[526] Lenaerts, K., (2015), s. 340.

[527] Court of Justice of the European Union, **Cadbury Schweppes plc vd. v Commissioners of Inland Revenue**, parag. 66-67-68.

[528] Seiler, M., (2016), s. 115.

amacıyla gerçekleştirilmiş olsa dahi vergiden kaçınma olarak değerlendirilememektedir.[529,530]

3.1.2.4. Foggia - SGPS Kararı

Divanın değinilmesinde fayda gördüğümüz bir diğer önemli kararı ise Foggia-SGPS davasıdır. Davaya konu olan söz konusu uyuşmazlık Portekiz'de yerleşik bir holding şirketi olan Foggia-SGPS'nin aynı gruba ait üç şirketi devralmasından kaynaklanmıştır. Foggia-SGPS, Portekiz vergi idaresine yaptığı başvuruyla Portekiz'deki Kurumlar Vergisi Kanunu (CIRC) uyarınca, devralınan münfesih şirketlerin geçmiş dönem mali yıllarda oluşmuş zararlarının kendi kurum kazançlarından mahsup edilmesini talep etmiştir. Vergi idaresi bu talebi değerlendirmiş ve üç şirketten ikisi için talebi kabul etmiştir; ancak devralınan münfesih şirket Riguadiana'nın zararlarının mahsubunu uygun bulmamıştır. Vergi idaresi, Riguadiana'nın faaliyetlerinde neredeyse hiç gelir elde etmediğini, sadece menkul kıymet yatırımları yaptığını, şirketin son dönem zararının kaynağının belirsiz olduğunu ve nihayetinde Foggia-SGPS'nin bu devirde ticari bir menfaatinin bulunamayacağını belirtmiştir. Vergi idaresi, söz konusu kararının gerekçesinde CIRC hükmünce

[529] Lenaerts, K., (2015), s. 341-342; Kuzniacki, B., (2019), s. 275.

[530] Burada bir eleştiriye yer verilmesi aydınlatıcı olacaktır. Weber, Cadbury Schweppes kararını incelediğinde nesnel kriter ile subjektif kriteri ayrıştırmakta büyük bir güçlükle karşılaştığını belirtir. Zira sözleşme serbestileri söz konusu olduğunda bu kriterler büyük oranda örtüşmektedir. Bundan bahisle ayrımı şöyle yapar: nesnel kriter, yerleşme özgürlüğü kapsamında bir üye devletin ekonomik hayatına katılımı ifade ederken; subjektif kriter ise bu katılımda ekonomik gerçekliğin mevcut olup olmadığını ifade eder. Bkz: Weber, D., (2014), s. 249-250.

devrolunan şirket zararlarının mahsubunda taraf şirketlerin faaliyetlerinin yeniden yapılandırılması veya rasyonelleştirilmesi gibi geçerli ticari nedenlerle yapıldığının, orta veya uzun vadede yeniden yapılanma ve iş geliştirme stratejisinin bir parçası olduğunun ve üretim yapısı üzerinde olumlu etkilerinin olması koşulunu öne sürmüştür. Foggia-SGPS söz konusu karar nedeniyle vergi yargısına başvurmuş ancak aleyhine hüküm verilmiş ve şirket söz konusu uyuşmazlığı temyize taşımıştır. Mahkeme uyuşmazlığın 23 Temmuz 1990 tarihli ve 90/434/EEC sayılı Konsey Direktifi bağlantısı nedeniyle Divana ön-karar için başvurmuştur. Başvuruda vergi idaresinin "geçerli ticari nedenler" kavramını, anılan Konsey Direktifi'nde yer alan "geçerli ticari nedenler" ve "yeniden yapılandırılma ya da rasyonelleştirilme" kavramlarına uygun olarak yorumlayıp yorumlamadığı hususunda çekincelere yer verilmiş; bu kavramların anlamları ve kararın Birlik hukukuna uygunluğu sorulmuştur.[531]

Divan Foggia-SGPS uyuşmazlığında öncelikli olarak geçerli ticari nedenler kavramını sorgulamış ve kavramın anlam itibariyle mali bir avantajın elde edilmesinden fazlasını içerdiğini; yani bir başka deyişle, salt mali amaca dayanan işlemlerin geçerli ticari neden teşkil etmeyeceğini belirtmiştir. Dolayısıyla şirketlerin birleşme işleminde vergisel hususların da dikkate alınabileceği ancak bunun baskın amaç olmaması kaydıyla geçerli bir ticari neden sayılacağı kabul edilmiştir.[532]

Divan bir şirketin idari ve yönetim maliyetlerinin azaltılmasına olanak tanıyacak şekilde yeniden yapılandırılması veya rasyonalizasyonunu, birleşme işleminin geçerli ticari nedenleri saymakla birlikte uyuşmazlığa konu olan somut olayda öngörülen vergi

[531] Court of Justice of the European Union, (10.11.2011), **Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais**, C-126/10, para. 8-15.

[532] Ibid, para. 34-35.

avantajının 2 milyon Euro'dan fazla olduğu göz önüne alındığında, bu kazanımın "marjinal (marginal)" olduğuna dikkat çekmiştir.[533] Dolayısıyla Divan somut uyuşmazlıkta birleşme işleminin ekonomik değeri ile vergi avantajını kıyaslayarak bir değerlendirme yapmıştır.[534] Foggia-SGPS davasının önemi ise işte bu noktada, mükellef tarafından öne sürülen vergi dışı gerekçelerin ihmal edilebilir/önemsiz nitelikte olmamasına dayanmaktadır. Dolayısıyla somut olayın koşullarına dayanarak, işlemi haklılaştırmak üzere ihmal edilebilir nitelikteki gerekçeler kabul görmeyecek ve mükellefin vergisel saiklerle işlemi gerçekleştirdiği sonucuna ulaşılabilecektir.[535]

3.2. ATAD Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralı

3.2.1. Genel Çerçeve

Avrupa Konseyi 12 Temmuz 2016 tarihinde üye devletlerin kurumlar vergisi sistemlerini vergiden kaçınma stratejilerine karşı asgari seviyede korumayı amaçladığı ATAD'ı resmi olarak kabul etmiştir. ATAD'ın 6. maddesinde vergiden kaçınmayı önleme yönelik genel kural önerisine yer verilmiştir.

ATAD'ın giriş metninde alınan önlemlerin asgari seviyede standartlar sağladığına vurgu yapılmış olsa da, öğretide genel kural özelindeki önlemin maksimum seviyede

[533] Ibid, para. 47.

[534] Weber, D., (2014), s. 263-264.

[535] De Broe, L., Becker, D., (2020), s. 134; Kuzniacki, B., (2020), **The GAAR (Article 6 ATAD)**, içinde A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edt. W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler, A. Rust, Elgar Tax Law and Practice, s. 158.

koruma sağladığı ve belirsizliklere sebebiyet vermesi eleştiri konusu olmuştur.[536] Buna göre genel kural hükmü şöyledir:

> 1. *Bir Üye Devlet, kurumlar vergisi yükümlülüğünün belirlenmesinde, yürürlükteki vergi kanununun konusuna veya amacına (object or purpose) aykırı olarak, esas amacı veya esas amaçlarından birisi vergi avantajı sağlamak olan ve ilgili tüm olgu ve koşullar dikkate alındığında gerçek olmayan bir işlemi veya bir dizi işlemi yok sayacaktır. İşlem birden fazla adım veya kısımdan oluşabilir.*
> 2. *Paragraf 1 kapsamında, bir işlem veya bir dizi işlem ekonomik gerçekliği gösteren [yansıtan] geçerli ticari saikler doğrultusunda gerçekleştirilmediği ölçüde gerçek dışı olarak kabul edilecektir.*
> 3. *İşlemlerin veya işlemler dizisinin Paragraf 1 gereğince yok sayılması durumlarında, vergi yükümlülüğü ulusal hukuka uygun olarak belirlenecektir.*

Devletler, 1 Ocak 2019 tarihine kadar bu genel kural önerisini iç hukuklarına aktarmakla veyahut daha yüksek seviyede koruma sağlayan önlemi almakla yükümlü kılınmıştır. Bu noktada, üye devletlerin yükümlülüğünü yerine getirme biçimlerinin çeşitlilik gösterdiği gözlemlenmektedir. Birlik kapsamındaki 16 üye devlet[537], ATAD genel kuralını ya da yakın anlamda bir genel kuralı kabul etmeye karar vermişken; geriye kalan 11 üye devlet[538] ise ulusal hukuklarındaki genel kuralın, ATAD genel

[536] Kuzniacki, B., (2020), s. 170.

[537] Avusturya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Çekya, Danimarka, Estonya, Fransa, Yunanistan, Macaristan, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti ve Slovenya.

[538] Belçika, Bulgaristan, Hırvatistan, Finlandiya, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, Portekiz, İspanya, İsveç.

kuralının sağladığı asgari koruma düzeyini karşıladığını ve halihazırdaki kuralı uygulamaya devam edeceklerini bildirmiştir.[539]

ATAD'ta yer verilen genel kural önerisinin Birlik hukukunda vergiden kaçınma stratejilerine karşı koymayı amaçlayan en genel kapsamlı hüküm olmasının yanında, tasarımı ve bağlayıcılığı nedeniyle önemli bir girişim olarak değerlendirilmektedir.[540] Aslında ilk kez Mart 2011 yılında Birlikteki şirketlerin toplam vergilendirilebilir kazancının belirlenmesi ve üye devletler arasında paylaştırılmasını konu alan Ortak Konsolide Kurumlar Vergisi Matrahına ilişkin Konsey Direktif Teklifi'nde bir genel kural önerisine yer verilmiştir. Ardından 6 Aralık 2012 tarihli Agresif Vergi Planlamasına ilişkin Komisyon Tavsiye Kararı'nda iç pazar hedefi için bir genel kural tasarımı önerisinde bulunulmuştur. Bu son gelişme oldukça önemli görülmekle birlikte sadece bir tavsiye kararı olmasından bahisle üye devletlerin yükümlülükleri olmamıştır.[541] Ancak ATAD genel kuralı hem bağlayıcı olması hem de yurtiçi ya da sınır ötesi niteliğine bakılmaksızın her türlü kaçınma işlemini kapsadığı ve önlemeyi hedeflediği için anılan tüm bu girişimlerden ayrılmaktadır. Nitekim kapsamına ilişkin tek önemli sınırlama yalnızca kurumlar vergisi alanında geçerli olmasıdır.[542] Ne var ki,

---

[539] Navarro'ya göre bir ülkenin gerekli asgari koruma düzeyine uyup uymadığının veyahut daha yüksek seviyede koruma sağlayan önlemi alıp almadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak bu tespit, üye devletlerdeki idari ve vergi yargısı gelişmelerinin ayrıntılı bir şekilde incelenmesiyle mümkün olacağından pratikte mümkün değildir. Bkz.: Navarro, A., (2024), s. 25-26.

[540] Kuzniacki, B., (2020), s. 127-128.

[541] Seiler, M., (2016), s. 142-145.

[542] García Prats, A., Haslehner, W., Heydt, V., vd., (2018), **EU Report**, International Fiscal Association - Cahiers de droit fiscal international, 103A, s. 16.

genel kural tasarımı birbiriyle örtüşen kavramlar, gereksiz ifadeler, belirsiz kriterlerin kullanılması nedeniyle eleştiri konusu olmaktadır. Ancak farklı vergi hukuku geleneklerine sahip 27 üye devlet için uygun hale getirilecek bir çatı yapının benimsenmesi ihtiyacı, detay hususların ülkelerin iç hukuklarına bırakılması ve daha da önemlisi Direktifin kabul edilmesinde oybirliğinin aranması dikkate alındığında bu eleştirilerin mutlak geçerliliğinin olduğu söylenemez.[543]

ATAD genel kuralının uygulanması, üç kriterin kümülatif olarak karşılanmasına bağlanmıştır: (i) subjektif kriter olarak ifade edilen "esas amacın veya esas amaçlardan birisinin vergi avantajı sağlamak olması"; (ii) nesnel kriter olarak ifade edilen, vergisel avantajın "yürürlükteki vergi kanununun konusuna veya amacına aykırı olması; ve (iii) gerçek faaliyet kriteri, ekonomik öz kriteri veya yapaylık kriteri olarak adlandırılan "ilgili tüm olgu ve koşullar dikkate alındığında gerçek olmayan bir işlem veya bir dizi işlem dizisinin" varlığıdır.

3.2.2. Uygulama İçin Kriterler

3.2.2.1. Mükellefin Esas Amacının veya Esas Amaçlarından Birisinin Vergi Avantajı Sağlamak Olması

ATAD genel kural normunda öne çıkan ilk unsur, mükellefin esas amacının veya esas amaçlarından birisinin vergi avantajı sağlamak olmasıdır. Esas amaç ifadesi anlamsal olarak bir somut olayın koşulları göz önüne alındığında, gerçekleştirilen işlem veya işlem dizisine atfedilen diğer tüm amaçların ihmal edilebilir ya da önemsiz

[543] Kuzniacki, B., (2020), s. 170; Navarro, A., (2024), s. 8.

düzeyde olmasıyla ortaya çıkan belirli bir amacı ifade etmektedir.[544] García Prats vd. esas amacın gerekliliğine ilişkin derinlikli bir tartışmanın kuramsal boyutla sınırlı kaldığına dikkat çekmektedir. Eğer ki, mükellefin yöneldiği işlemin geçerli ekonomik nedenlerden yoksun olduğu ortaya konabiliyorsa, bu halde mükellefin amacının vergi avantajı sağlamak olmadığının iddia edilmesi mümkün olmayacaktır.[545]

Öte yandan ATAD'a yönelik en öne çıkan eleştiri, amaç bakımından oldukça düşük bir eşik öngörülmesidir. Bilhassa mükellefin "esas amaçlarından birisi" dâhilinde vergi avantajı sağlanmasının yeterli olması, uygulama kapsamına rastlantısal/arızi avantaj sağlandığı durumlar haricindeki tüm olay veya durum kategorisini sokmaktadır.[546] Hatta bu kullanımda bilinçli ve ısrarcı olunduğu görülmektedir. Zira Komisyon tarafından sunulan ilk genel kural önerisinde sadece mükellefin esas amacına gönderme yapılmış; ancak Konsey müzakereleri sırasında yasal çekinceler dikkate alınmaksızın kapsam geniş tutulmuştur.[547] Divan içtihatlarında genel olarak tek amacı veya asli/baskın/esas amacı vergiden kaçınmak olan yapay işlemlere vurgu yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda, ATAD genel kuralının uygulama sınırlarını esnettiği söylenebilmektedir.[548]

Genel kural tasarımında neden esas amaç düzeyinin yeterli görülmediği ve aynı zamanda esas amaçlardan biri ifadesine yer verdiği sorulabilir. Kuzniacki'ye göre

---

[544] 2012 yılında Komisyon tarafından sunulan genel kural önerisinde esas amaç bu şekilde tanımlanmıştır. Öte yandan Divan içtihatlarında da benzer bir yaklaşım görülmektedir. Bkz. De Broe, L., Becker, D., (2020), s. 142.

[545] García Prats, A., Haslehner, W., Heydt, V., vd., (2018), s. 19.

[546] Kuzniacki, B., (2020), s. 143; Zimmer, F., (2019), s. 225.

[547] De Broe, L., Becker, D., (2020), s. 142.

[548] Navarro, A., (2024), s. 21.

bunun altındaki asıl gerekçe, vergi mükelleflerinden ziyade vergi idarelerinin çıkarlarının ön planda tutulması ve nihayetinde uygulamayı zorlaştıran katı gereklilikler yerine görece daha kolay gerekliliklerin tesis edilmesidir. Kuzniacki aynı zamanda bu ifadenin uygulamadaki işlevselliğinin tartışmalı olduğuna dikkat çekmektedir. Gerçekten de genel kuralın uygulanmasını gerektiren somut bir uyuşmazlıkta, vergi idareleri açısından mükellefin esas amaçlarından birisi doğrultusunda avantaj sağlandığının öne sürülmesi pratik anlamda mümkün değildir. Zira gerçek olmayan bir işlem tasarlayan vergi mükellefinin amacı hiçbir zaman esas amaçlardan biri olmayacak; ancak tek amaç veyahut esas amaç olmasını gerektirecektir.[549] Bu nedenle ATAD genel kuralında "esas amaçlardan biri" ifadesine yer verilmiş olmasının anlamlı bir katkı sağlamadığı ve hatta tamamen gereksiz olduğu belirtilmektedir.[550] Bir uyuşmazlık durumunda esas amaç ile esas amaçlardan biri ifadelerinin aynı şekilde anlaşılması ve mükellefin kaçınma amacının diğer tüm amaçlarını önem bakımından geride bıraktığında bu unsurun sağlanması gerektiği savunulmaktadır.[551]

Ele alınması gereken bir diğer husus ise vergi avantajına yüklenen anlamdır. ATAD genel kuralında vergi avantajı kavramı tanımlanmamış, içeriğinin belirlenmesi üye devletlerin uygulamasına bırakılmıştır. Ancak 2012 yılında Komisyon'un sunduğu genel kural önerisi bu hususta bir yönlendirme sağlamaktadır. Komisyon vergi avantajını mükellef tarafından ödenmesi gereken vergi borcunun, aynı koşullar altında ancak bu işlem olmasaydı ödenmesi gereken vergi borcu ile mukayese ederek belirlenmesini önermiştir. Aynı zamanda bu öneride vergi avantajına örnek olacak koşullar tahdidi olarak sıralanmıştır. Bu vergi avantajları: tutarın vergi matrahı

[549] Kuzniacki, B., (2020), s.144-145.

[550] Navarro, A., (2024), s. 11.

[551] Kuzniacki, B., (2019), s.281; Kuzniacki, B., (2020), s. 146.

kapsamına dâhil edilmemesi; mükellefin mahsuptan fayda sağlaması, vergi amaçlı bir zararın oluşturulması; stopaj kesintisinin yapılmaması ve yabancı verginin (*foreign tax*) mahsup edilmesidir. 2016 yılındaki ATAD genel kural önerisinde ise bu belirlenime yer verilmemiştir.

3.2.2.2. Yürürlükteki Vergi Kanununun Konusuna veya Amacına Aykırılık

ATAD genel kuralının uygulanabilmesi için ikinci unsur, ilk unsurla bağlantılı olarak, sağlanan vergi avantajının yürürlükteki vergi kanununun konusuna veya amacına aykırı olmasıdır.[552] Bu aykırılık koşulu ATAD genel kuralının en önemli öğesi olarak görülmektedir; zira normun lafzı ile amacı arasında oluşan bir uyumsuzluk vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki temel çekişme hususlarından birisidir.

---

[552] Türkiye AB üyesi olmadığı için ATAD'ın resmi çevirisi mevcut değildir. Genel kuralın İngilizce metninde yer alan "*object or purpose of the applicable tax law*" ifadesinin gayri resmi çevirisi için "yürürlükteki vergi kanununun konusuna veya amacına aykırı" şeklinde bir çeviri mümkündür. Şöyle ki, İngilizce *"purpose"* kelimesinin karşılığı olarak Türkçedeki "*amaç*" kelimesi örtüşmektedir. Ancak *"object"* kelimesinin karşılığı olarak "*konu*" kelimesi doğrudan eş değer sayılamamaktadır. Öte yandan birçok uluslararası anlaşma ve yargı kararında bu iki kelime bir bütün olarak kullanılagelmektedir. Jonas ve Saunders bu terminolojik kullanımın, anlam itibariyle bir metnin yoğunlaştırılıp konsantre haline getirildiğinde ortaya çıkan esas gayeye vurgu yaptığına dikkat çeker. Bkz.: Jonas, D., Saunders, T. N., (2010), The Object and Purpose of a Treaty: Three Interpretive Methods, **Vanderbilt Journal of Transnational Law**, 43(3), s. 567.

Öncelikli olarak yürürlükteki vergi kanunu ifadesi bir üye devletin kurumlar vergi kanununa gönderme yapmaktadır. Komisyonun ilk teklifinde "yürürlükteki vergi kanunu" ibaresi yerine "yürürlükteki vergi normları/hükümleri (*applicable tax provisions*)" ifadesine yer verilmekteydi. Ancak Konsey görüşmelerinde "normlar/hükümler" ibaresi yerine "kanun" ibaresi kabul görmüş ve bu haliyle geçerlik kazanmıştır. Buradaki maksat genel kuralın uygulanmasında tekil vergi hükümlerinden ziyade yürürlükteki kanunun amacının bir bütün olarak ele alınmasını sağlamaktır. Ancak bu bütünlüğün uygun bir referans olup olmadığı tartışma konusudur. Öğretideki görüş, her ne kadar bu kullanımın bilinçli bir tercih sonucu olmuş olsa da, değerlendirmenin vergi avantajı elde etmek için kullanılan somut vergi normlarının konu veya amacından başlanması gerektiği üzerinedir. Ardından burada belirlenen amacı açıklığa kavuşturmak veya teyit etmek üzere kurumlar vergisi kanununun konu veya amacını aramak uygun düşmektedir.[553]

Kanunun konusunu veya amacını incelemeye kimin yetkili olduğu hususu ise uygulanacak hukuka bağlı olarak değişmektedir. İç hukuku ilgilendiren ve böylece tamamen yerel bir stratejinin söz konusu olduğu hallerde, kanunun konu veya amacının yorumlanması vergi idaresi ve ulusal mahkemelere düşmekteyken; eğer somut uyuşmazlık AB hukukundan kaynaklanıyor ise bu hukukun konu veya amacının yorumlanması Divanın yetkisi dâhilindedir.[554]

3.2.2.3. Gerçek Olmayan İşlem veya Bir Dizi İşlem

ATAD genel kuralında öne çıkan bir diğer kriter ise mükellefin gerçekleştirdiği işlem veya işlemler dizisinin mahiyetine ilişkindir. Buna göre farklı hukuk sistemlerinde

[553] Navarro, A., (2024), s. 14; Kuzniacki, B., (2020), s. 148-149.

[554] De Broe, L., Becker, D., (2017), s. 143.

‘yapay’, ‘uygun olmayan’, ‘fiktif’ gibi kavramlarla ifade edilen bu mahiyet, ATAD genel kuralında “gerçek olmayan (*non-genuine*)” şeklinde belirtilmektedir. Gerçek olmama ise kuralın lafzında tanımlandığı üzere, işlemin ilgili tüm olgu ve koşullar dikkate alındığında ekonomik gerçekliği göstermekte olan geçerli ticari saikler doğrultusunda gerçekleştirilmemesidir. Divanın vergiden kaçınmayı konu alan içtihatlarında tutarlı bir şekilde ve sıklıkla “tamamen yapay işlemler” olarak vurguladığı bu kriter için “gerçek olmayan” kavramının tercih edilmesi bir kavram karmaşasına yol açabileceği için eleştirilmektedir.[555]

Gerçek olmama koşulundan önce “bir işlem veya bir dizi işlem” ifadesini değerlendirmek aydınlatıcı olacaktır. Daha önce de dikkat çekildiği üzere, bu ifadenin ve benzerlerinin kullanımı, genel kuralın uygulanmasının hedeflendiği belirli olay veya durum kategorisini tanımlamak içindir. ATAD genel kuralında bu kategori mükelleflerin kaçınmaya yönelik tüm olası aksiyonlarını kapsayacak şekilde belirtilmektedir. Diğer yandan, Birlik hukukunda bir anlayış değişikliğini de yansıtmaktadır. Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiye Kararı’nda önerilen genel kuralda benzer bir ifadeye yer verilmiş ve “işlem [terimi] herhangi bir muamele, plan, eylem, faaliyet, anlaşma, hibe, mutabakat, vaat, taahhüt veya olayı ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Bu detaylı tanımlama çoğunlukla Anglo-Sakson hukuk sistemi ülkelerinde benimsenen kazuistik yaklaşımın tercih edildiğini göstermekteyken; ATAD genel kuralında bu tanımlamaya yer verilmeyerek, ağırlıklı olarak Kıta Avrupası hukuk sistemi ülkelerinde benimsenen yaklaşıma yönenilmiştir. Bir diğer dikkat çeken husus ise “işlem” ifadesinin halihazırda vergiden kaçınmaya yönelik tekil stratejileri belirttiği ve basamaklı/çok adımlı vergiden

[555] Kuzniacki, B., (2020), s 155; De Broe, L., Becker, D., (2017), s. 143.

kaçınma stratejilerini de ayrıca belirtmek üzere "bir dizi işlem" ifadesine de yer verilmesidir.[556]

ATAD genel kuralında gerçek olmayan işlem vasfı hem ekonomik gerçekliğin olmaması hem de mükellefin geçerli ticari saikler doğrultusunda hareket etmemesiyle bağlantı kurularak açıklanmıştır. Bu kullanıma sadece genel kuralda değil, Birlik hukukunu düzenleyen diğer birçok Direktif'te yer verilmektedir. Buradan anlaşıldığı üzere, mükellefin biçimsel olarak ticari bir amaca hizmet ediyor gibi görünse bile, işlemin ekonomik etkisinin olmadığı durumda genel kural uygulanabilir hale gelebilmektedir. Daha önce de dikkat çekildiği üzere, şirketler için ekonomik gerçeklik yürüttükleri faaliyetlere ilişkin üretim faktörleriyle asgari düzeyde bağlantı kurmalarını gerektirmektedir.

ATAD genel kuralındaki gerçek olmama kriterinin anlaşılabilirliği için 2012 yılındaki AB Komisyonunun genel kural önerisi önemli bir rehberlik sağlamaktadır. Buna göre AB Komisyonu, bir işlemin veya işlemler dizisinin gerçek olup olmadığının belirlenmesinde belirli hâllerin dikkate alınmasına dikkat çekmiştir. Bunlar: (i) işlemi oluşturan her bir adım ile işlem bir bütün olarak değerlendirildiğinde ortaya çıkan hukuki özün tutarsız olması; (ii) olağan bir ticari uygulamada başvurulmayacak usul; (iii) birbirini mahsup eden veya ortadan kaldıran unsurların varlığı; (iv) işlemlerin döngüsel nitelikte olması; (v) sağlanan vergi avantajı ile üstlenilen riskin veya nakit akışının tutarsız olması; ve son olarak (vi) vergi öncesi kârın, beklenen vergi avantajıyla mukayese edildiğinde ihmal edilebilir düzeyde olmasıdır.[557] Sayılan bu kriterler, işlem

[556] Kuzniacki, B., (2020), s. 136-137; García Prats, A., Haslehner, W., Heydt, V. vd., (2018), s. 18.

[557] European Commission, (2012b), s. 2, madde 4.4.

veya işlemler dizisinin gerçek nitelikte olup olmadığını belirlemek üzere birer kılavuz unsur olarak değerlendirmeye dâhil edilebilir.

3.2.2.4. Uygulamaya Bağlanan Hukuki Sonuç

ATAD'ta vergiden kaçınmanın tespit edilmesi ve genel kuralın uygulanması neticesinde iki hukuki sonuç öngörülmektedir. İlk olarak, uyuşmazlığa konu olan gerçek olmayan işlem veya işlem dizisi yok sayılmaktadır. İkinci olarak ise yükümlülük ulusal hukuka uygun şekilde yeniden belirlenmektedir. Genel kuralın başlangıçtaki teklif metninde, ülkelere rehberlik sağlamak üzere, vergisel yükümlülüğün ekonomik öze bağlı olarak ulusal hukuka uygun şekilde belirleneceğine yer verilmiş; ancak üye devletlerin ekonomik öz kavramına yönelik itirazları neticesinde yalnızca ulusal hukuka atıfta bulunulmuştur. Bu durum bir yandan üye devletlere tam esneklik sağlanması olarak değerlendirilirken; diğer bir yandan genel kuralın Birlik hukukunda yeknesak bir şekilde uygulanmasını zorlaştıracağı için eleştirilmektedir.[558] Bu eleştirilerin görece haklılık payı olmakla birlikte, Divan içtihatlarında vergisel yükümlülüğün yeniden belirlenmesi açıklığa kavuşturulmuş ve ülkelere rehberlik sağlanmıştır. Divan birçok uyuşmazlıkta vergiden kaçınma teşkil eden işlem veya işlemler dizisinin, bu tür işlemlere girişmemiş olsaydı geçerli olacak şekilde yeniden belirlenmesine ve vergisel yükümlülüğün tespit edilmesine hükmetmiştir.

3.2.3. Ara Değerlendirme

AB'de üye devletlerin ulusal hukuklarında vergiden kaçınmanın tanım ve sınırına ilişkin önemli farklılıkların olması, Birlik hukukunda vergiden kaçınmaya

[558] García Prats, A., Haslehner, W., Heydt, V. vd., (2018), s. 22-23.

ilişkin ortak bir nitelendirmenin yapılmasını gerektirmiştir. Bu kapsamda AB Konseyi tarafından kabul edilen ATAD kapsamında bir genel kural hükmü önerilmiş; üye devletlere bu kuralın eşdeğerini veya daha yüksek düzeyde koruma sağlayan kuralı ulusal hukuklarına ihdas etme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu kuralın yalnızca kurumlar vergisi alanında geçerli olması öngörülmüştür.

ATAD genel kuralının uygulanması, üç kriterin kümülatif olarak karşılanmasını gerektirmektedir: "esas amacın veya esas amaçlardan birisinin vergi avantajı sağlamak olması"; bu vergisel avantajın "yürürlükteki vergi kanununun konusuna veya amacına aykırı olması" ve mükellefin bu doğrultuda "gerçek olmayan bir işlem veya bir dizi işleme" başvurulmasıdır.

Önerilen genel kuralda Divanın vergiden kaçınma/verginin kötüye kullanımı içtihatlarının belirleyici olduğu görülmektedir. Bu doğrultuda Emsland-Stärke**,** Halifax, Cadbury Schweppes, Foggia-SGPS kararlarıyla büyük ölçüde örtüşmektedir. Ancak öğretide, Divan içtihatlarında sıklıkla başvurulan "yapay işlemler" yerine "gerçek olmayan işlem" kavramının tercih edilmesi eleştiri konusu olmaktadır. Öte yandan, genel kuralda yer verilen gerçek olmayan işlem ifadesine açıklık kazandırılması mükelleflere öngörülebilirlik sağlamaktadır.

Bir diğer önemli husus ise ülkelerin eşdeğer veya daha yüksek koruma sağlayan genel kuralı seçtiğinin nasıl denetleneceğidir. Her ne kadar birçok üye devlet bu kuralı ulusal hukukunda kabul etmiş olsa da, mevcut kuralını uygulamaya devam eden üye devletlerde vardır. Dolayısıyla bu husus belirsizliğini korumaktadır.

4. KANADA VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL

4.1. Vergiden Kaçınmaya Genel Bakış

Anglo-Sakson hukuk sisteminin uygulandığı Kanada'da[559] vergiden kaçınmayı konu alan bir incelemede öncelikli olarak, Birleşik Krallık'taki Westminster Dükü ilkesinin Kanada vergi hukukunca da temel dayanaklardan biri olarak kabul görmesine referans verilmektedir. Vergi mükelleflerinin işlerini en az vergi yükü doğuracak şekilde planlama hakkını savunan, vergi kanunlarının yorumlanmasında lafza vurgu yapan ve işlemlerin nitelendirilmesinde iktisadi içerikten ziyade hukuki formu/biçimi dikkate alan ilke[560], vergi sistemi için ne kadar saldırgan olursa olsun, mükelleflerin stratejilerini meşrulaştırmak üzere başvurulan bir araç olmuştur.[561] Öyle ki, Kanada'da

---

[559] Kanada'da iki farklı hukuk sistemi uygulanmaktadır. Quebec dışındaki eyaletlerde Anglo-Sakson hukuk sistemi geçerliyken; Quebec'te Kıta Avrupası hukuk sistemi geçerlidir. Bu ikili hukuk sisteminin varlığı en çok federal hükümet tarafından çıkarılan kanunlarda kendini göstermektedir. Kanun taslakları hazırlanırken her iki hukuk geleneği de dikkate alınmaktadır bkz.: MacArthur, C., (2012), **Canada**, içinde A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Edt. Karen B. Brown, Springer, s. 66.

[560] 1936 yılında Lordlar Kamarası'nın IRC v. Duke of Westminster uyuşmazlığında verdiği karar Westminster Dükü ilkesi olarak anılmaktadır. Bu uyuşmazlığın konusuna ve etkisine önceki bölümlerde yer verilmiştir. Çalışmada bkz.: s. 67-68.

[561] Raffaele, F., (2010), From Westminster to Lipson: What Canada Has Done for Eighty Years to Counteract Tax Avoidance, **Diritto e Pratica Tributaria Internazionale**, s. 2-4; Arnold, B. J., (2001), Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance, **Canadian Tax Journal**, 49(1), s. 3-4.

vergiden kaçınmayı konu alan uyuşmazlıklarda halen en önemli içtihat hukuku ilkelerinden biri olduğu kabul edilmekte[562]; Yüksek Mahkeme (*Supreme Court of Canada*) vergi uyuşmazlıklarında bu ilkeye referans vermeye devam etmektedir.[563] Kaçınmaya alan tanıyan bu yaklaşımın, verginin salt mali bir araç olarak kişinin sahip olduklarına devlet tarafından el konulması görüşünden kaynaklandığı; dolayısıyla böyle bir el koyma işleminin ancak ve ancak açık bir normla yapılabileceği; eğer mükellef faaliyetlerini mevzuatın lafzından kaçınacak şekilde düzenleyebiliyorsa, o halde vergi hükmünün kapsamına dâhil etme girişimlerinin kabul göremeyeceği belirtilmektedir.[564] Duff'a göre bu gelişme Kanada'da vergi kanunlarının oluşum sürecini de etkilemiş; kanun koyucu açıklık sağlamak üzere ayrıntılı ve uzun vergi normları ihdas etmiştir. Bu uygulayıcıyı vergi konusu ve ilişkisinin normda kapsamlı bir şekilde belirlendiği, açık bir şekilde yer verilmeyen hususların vergi ilişkisine dâhil edilemeyeceği görüşünü benimsemeye itmiştir. Süreç hem kendi kendini devam ettiren bir hal almış hem de vergiden kaçınmaya görece daha geç mücadele edilmesine yol açmıştır.[565]

---

[562] Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), s. 56.

[563] Urinov, V., (2018), s. 100-101. Yüksek Mahkeme son dönemde karara bağladığı uyuşmazlıklarda kuralın geçerliliği teyit etmektedir. Bkz.: Supreme Court of Canada, (2023), **Deans Knight Income Corp. v. Canada**, 2023 SCC 16, Case Number 39869, par. 46; Supreme Court of Canada, (2021), **Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.**, 2021 SCC 49, Case Number 39113, par. 29.

[564] MacArthur, C., (2012), 72; Benzer bir görüş Li vd. tarafından da aktarılmaktadır bkz.: Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), s. 525.

[565] Duff, D. G., (2018), Legislated Interpretation and Tax Avoidance in Canadian Income Tax Law, **The Peter A. Allard School of Law**, s. 5.

Kanada'da 1917 yılında yürürlüğe giren Savaş Geliri Vergisi Kanunu (*Income War Tax Act - IWTA*)'na kadar vergiden kaçınma sınırlı düzeyde olmuştur. Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte kaçınma stratejileri de giderek artış göstermiştir. Pek tabi ki, Kanada'da verginin ve vergi sisteminin gelişim göstermesi mükellefleri karşı-tepkisel stratejiler izlemeye itmiştir. Örneğin, 1920'lerin başında düşük oranlı belediye ve bölge gelir vergilerinden yüzde 50'yi aşan federal gelir vergisi sistemi uygulamasına geçilmiş; buna karşıt olarak mükellefler gelirlerini aynı ekonomik birimdeki daha düşük vergilendirilen bir diğer kişiye, sıklıkla başka bir aile üyesine aktarmışlardır. Yine ayrı şirket tüzel kişiliğinin kabul edilmesi ve kullanımının artmasıyla şirketlerin vergilendirilmesi gelişim göstermiş ve buna koşut olarak kompleks kaçınma stratejileri geliştirilmiştir. Öte yandan Kanun'da az sayıda kaçınma karşıtı önleme yer verilmiş; mevcut kaçınma stratejileri ise vergi hukukundaki içtihat nedeniyle (Westminster Dükü ilkesi) önlenememiştir.[566] Günümüzde ise Kanada Gelir Vergisi Kanunu (*Income Tax Act – ITA*) 290'dan fazla maddesiyle Kanada'nın en geniş ve en karmaşık kanunlarından biri olarak kabul edilmektedir. Vergi yasasının boyutundaki ve karmaşıklığındaki bu artış, büyük ölçüde, vergi mükelleflerinin kaçınma girişimlerini önlemek üzere daha fazla ayrıntılı ve teknik kurallar ihdas edilmesinden kaynaklanmaktadır.[567]

Mükelleflerin oldukça geniş bir alanda vergiden kaçınma imkânı bulmasının, vergi sistemine zarar verebileceği gerçeğine de çoğunlukla dikkat çekilmiştir. Kanada tarihindeki en kapsamlı ve etkili vergi reform çalışmalarından biri olarak kabul edilen 1966 tarihli Vergilendirme Kraliyet Komisyonu Raporu (*Carter Raporu*)'nda vergiden

[566] Campbell, C., Raizenne, R., (2021), **Countering Tax Avoidance in Canada before the General Anti-Avoidance Rule**, içinde Studies in the History of Tax Law Volume 10, Edt. P. Harris ve D. De Cogan, Hart Publishing, s. 334-335, 337.

[567] Urinov, V., (2018), s. 97.

kaçınmanın yol açtığı sorunlara dikkat çekilmiş ve mücadele gerekliliği vurgulamıştır. Komisyon vergiden kaçınmayı şu şekilde tanımlamıştır: "yasadaki bir hükümden veya hüküm eksikliğinden yararlanarak, aksi takdirde doğacak vergi yükümlülüğünü bertaraf etmek veya azaltmak için yasal yollarla yapılan her türlü girişimdir"[568] Bu tanımlama, mükelleflerin vergi kanunu uyarınca ödemesi gereken vergileri azaltmaya yönelik hemen hemen her stratejiyi kapsamına almaktadır.[569] Ancak Komisyon tüm kaçınma yöntemlerini bir tutmamaktadır; özellikle bazı kaçınma usulleriyle mücadele edilmesi ayrıca ortaya konmaktadır[570]:

> "*Eğer bir kişi, vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla bile olsa, gelir üzerindeki hakkından ve gelir ya da gelirin kaynağı üzerindeki kontrolünden vazgeçerse, bunun üzerinden vergilendirilmemelidir. Bununla birlikte, gelirin faydalarından yararlanmayı sürdürecek şekilde işlerini organize etmeye veya gelirin kaynağını veya idaresini kontrol etmeye devam etmesine rağmen, yükümlülüğünü benzer durumdaki bir vergi mükellefinin normalde ödemesi beklenen tutarın altına düşürmesine izin verilmemelidir. Vergi kanunu, bu ikinci türden kaçınmayı önlemek için gerekli hükümleri içermelidir."*

Kanada vergi hukukunca bu geniş içeriğiyle kaçınma olgusuna sınır çizmek, ne zaman kabul edilebilir veya hangi durumda kabul edilemez/kötüye kullanılan vergiden kaçınma olduğuna dair ayrıma gitmek zorlaşmaktadır. Yüksek Mahkeme kararlarında "tam olarak neyin kötüye kullanılan vergiden kaçınma teşkil ettiği tartışma konusu olmaya devam etmektedir"[571] denilmektedir. Öğretide bu ayrım, mükellefin işlemlerinin ve/veya bu işlemlerinin sonuçlarının Gelir Vergisi Kanunu'yla bağdaşıp

[568] Privy Council Office, (1966), **Report of the Royal Commission on Taxation**. Vol. 3, s. 538.

[569] Urinov, V., (2018), s. 99.

[570] Privy Council Office, (1966), s. 542.

[571] Supreme Court of Canada, (2005), **Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada**, 2005 SCC 54, Case Number 30290, s. 612, par. 16.

bağdaşmamasına dayandırılmaktadır. Şöyle ki, kaçınılan vergi, mükellefin faaliyetleri çerçevesinde ödemek zorunda olmadığı bir vergi ise kabul edilebilir olarak ifade edilebilmektedir. Bu ise Kanunun hükümleri ve bağlamı ile işaret ettiği durumlarda geçerli olmaktadır.[572] Her ne kadar kuramsal bağlamda kolaylıkla netleştirilebilse de uygulamadaki zorluklar varlığını sürdürmektedir. Bu halde kanun koyucu, vergiden kaçınma ayrımını netleştirmek üzere genel kuralı önemli bir standardizasyon aracı olarak tesis etmiştir.

4.2. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Gelişimi

Kanada'da mevcut genel kural 1988 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nun 245. maddesiyle birlikte yürürlüğe girmiştir ve bu tarihten itibaren vergiden kaçınmayla mücadelede etkinliğini arttırmaya yönelik yer yer düzenlemelere gidilmiştir. İçtihat hukukunca ve vergi idaresi uygulamalarınca genel kurala yönelik analitik bir çerçeve geliştirmiş; böylece vergi planlamasında öngörülebilirlik ihtiyacı ile mücadele girişimleri arasında bir denge sağlanması amaçlanmıştır. Keza tarihsel gelişim dikkate alındığında genel kuralın oldukça işlevsel olduğu ve mükellefler açısından uygulanma 'riski' nedeniyle muhtemel stratejileri de caydırdığı kabul edilmektedir. 1988-2021 döneminde yaklaşık 1600 vergisel işlem genel kural kapsamında değerlendirilmiş, bunların %80'inde (yaklaşık 1300'ünde) yeniden tarhiyat için dayanak alınmış ve yalnızca 24'ü yargılama sonucunda bozulmuştur. Diğer bir yandan başarılı uygulama oranına rağmen, genel kuralın zamanın gerekliliklerine göre modernize edilmesi politik

[572] Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), 573.

gündemde tutulmuş; bunun son örneklerinden biri olarak 2024 yılında genel kuralda önemli değişikliğe gidilmiştir.[573]

Aslında Kanada'da genel kuralın daha uzun bir tarihsel geçmişi olduğu, mevcut kuralın öncülü olarak 1938 yılında IWTA'nın 32A maddesinde yürürlüğe giren düzenleme kabul edilmektedir.[574] Buna göre, Kanada'da mukim olan bir kişi ile mukim olmayan diğer bir kişi arasındaki sınır ötesi işlemin vergi yükümlülüğünü azalttığının tespit edilmesi halinde Hazine Kurulu söz konusu işlemi vergi sonuçları açısından geçersiz kılabilmekteydi. Bu geniş kapsamlı kuralla mükelleflerin vergi cennetlerinden faydalanarak vergiden kaçınmalarının önlenmesi amaçlanmıştır. 1940 yılında maddede bir değişikliğe gidilmiş; vergiyi yapay olarak azaltan ve makul bir ticari amacı olmayan kaçınma işlemlerine atıfta bulunarak kapsamı tüm yurtiçi işlemleri de içerecek şekilde genişletilmiştir. Bu hüküm 1943 yılında tekrar değiştirilerek, işlemin "esas amacının" vergiden kaçınma olduğu durumlarla sınırlandırılmıştır. Her ne kadar idari takdir hakkının belirsizliği nedeniyle düzenleme eleştiri konusu olmuş olsa da, vatandaşlara vergilerini ödeme görevi olduğunu hatırlattığı için ahlakın vergi sistemine girişi olarak ifade edilmiştir. Gerçekten de genel kural fikri savaş döneminde gerekli ve acil bir önlem olarak meşrulaşmış ancak barış dönemiyle birlikte vergiden kaçınmayla mücadele desteği zamanla kaybedildiği için "32A hükmü yürürlükten kaldırılmadan ve dikkate alınmaksızın bir tür yasal unutulmaya itilmiştir". Böylece 32A hükmünün

[573] Department of Finance Canada, (2022), s. 4-7; Mihailovich, P. (2024), Policy Forum: GAAR Revisited—A Road Map for Continued Analytical Rigour, **Canadian Tax Journal**, 72(3), s. 600.

[574] Campbell, C., Raizenne, R., (2021), s. 338-339; Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), s. 584-585; Arnold, B., J., Wilson, J. R., (1988a), The General Anti-Avoidance Rule Part-1, **Canadian Tax Journal**, 36(4), s. 844-846.

Kanada vergi hukuku sisteminde uygulanması sınırlı düzeyde kalmıştır. Öyle ki, 1948 yılındaki Meclis görüşmelerinde sadece 4 kez uygulandığı açıklanmıştır.[575] Öte yandan, IWTA 1949 yılından itibaren yürürlükten kaldırılmış ve onun yerine ITA yürürlüğe girmiştir. ITA'ya zaman içerisinde vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik birçok hüküm dercedilmiştir. 32A'nın halefi hükmündeki düzenleme ise 245. maddede yer verilen genel kural olmuştur[576]:

> *245(1) Yapay İşlemler - Bu Kanun kapsamında gelirin [gelir vergisi matrahının] hesaplanmasında, bir işlem veya faaliyete ilişkin ortaya çıkan ya da katlanılan harcama veya giderin matrahtan indirilmesi, geliri yapay veya haksız (unduly) şekilde azaltacak ise, bu indirim gerçekleştirilemez.*

Bu kural hem vergi matrahının tespitinde sadece gider tarafına odaklandığı hem de "yapay" ve "haksız" kavramlarının anlam ve kapsamına yönelik ifadelerin belirsizliği, tespite yönelik kriterlerin yetersiz kalması nedeniyle vergiden kaçınmayla mücadele açısından pratikte etkisiz kalmıştır.[577]

Mevcut olarak uygulanan genel kural hükmü ise Haziran 1987'de Maliye Bakanlığının vergi reformuna yönelik bir Beyaz Kitap (*White Paper*) yayımlamasıyla gündeme gelmiştir. Buna göre hükümet, vergi matrahını aşındıran ve Kanada vergi sisteminin adil işleyişini zedeleyen vergiden kaçınma stratejilerine karşı harekete geçilmesi gerektiğine; her ne kadar tespit edilen vergiden kaçınma stratejilerini önlemeye yönelik ayrıntılı normlar ihdas edilmiş olsa da bunların giderek vergi sistemini karmaşıklaştırdığına; iş amacı ilkesi veyahut ekonomik öz ilkesi gibi

---

[575] Campbell, C., Raizenne, R., (2021), s. 339-340, 344.

[576] The Standing Committee on Finance and Economic Affairs, (1987), **Report on the White Paper on Tax Reform**, s. 119

[577] Dodge, D. A., (1988), A New and More Coherent Approach to Tax Avoidance, **Canadian Tax Journal,** 36 (1), s.2, 4-8.

kaçınmayı önlemeye yönelik içtihadi ilkelerin geliştirilmesinde ve uygulanmasındaki yetersizliğe dikkat çekmiştir. Bu gerekçelerle kabul edilemez vergiden kaçınma stratejilerini önlemek üzere bir yön değişikliğine işaret edilerek, kapsamlı ve etkin şekilde işleyen yeni bir genel kurala ihtiyaç olduğu savunulmuştur.[578]

Hükümetin yeni bir genel kural önermesini gerektiren iki önemli gelişme yaşanmıştır: Yüksek Mahkemenin 1984 yılında vergiden kaçınmayı konu alan Stubart Investments Ltd. v. Revenue[579] uyuşmazlığındaki kararı ve bunun ardından vergi gelirlerinde ortaya çıkan ciddi azalmadır.[580] Dolayısıyla Almanya'da olduğu gibi Kanada'da da genel kuralın vergi yargısındaki gelişmelere bağlı olarak gündeme geldiği söylenebilir.

Yüksek Mahkemenin Stubart Investments Ltd. v. The Queen kararına konu olan somut olayı özetlemek gerekirse: Bir holding şirketi olan Finlayson Enterprises Limited birçok bağlı şirkete sahiptir. Somut olayda bu bağlı şirketlerden biri Stubart Investments Ltd. iken, diğeri Grover Cast Stone Co Ltd.'dir. Stubart gıda tatlandırıcıları sektöründe faaliyet göstermekte ve bu faaliyetlerinden kâr elde etmekteydi. Grover ise inşaat ürünleri sektöründe faaliyet göstermekte ancak şirket zarar etmekte ve bu zararlar gelecek yıllara devretmekteydi. Bu zararları vergi matrahından indirim konusu yapmak isteyen holding, bir vergi stratejisi uygulamaya karar vermişti; bu doğrultuda Stubart

---

[578] Department of Finance Canada, (1987), **Tax Reform 1987: Income Tax Reform**, s. 129-130.

[579] Supreme Court of Canada, (1984), **Stubart Investments Ltd. v. The Queen**, 1 SCR 536, Case Number 16623.

[580] Briand, J. A., (1997), **The Canadian General Anti-Avoidance Rule**, içinde Tax Avoidance and the Rule of Law, Edt. G. S. Cooper, IBFD, s. 224; Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), 589.

kârlı işletmesinin varlıklarını Grover'a satmış; Grover'de bu satışla eşzamanlı olarak Stubart'ı kendi nam ve hesabına iş yapmak üzere temsilcisi olarak atamıştır. Bu durumda Stubart işletmeyi her zaman olduğu gibi ama artık Grover adına işletmeye devam etmiş ve kazanç Grover'a aktarmıştır. Grover, bu kazancı kurumlar vergisi beyanında bildirmiş ancak inşaat işinden kaynaklanan birikmiş zararlarını da mahsup etmiştir. Grover'ın birikmiş kurum zararları tamamen kullanıldıktan sonra varlıkların Stubart'a geri satılması planlanmıştır.[581] Bir başka deyişle ortak matrah için kurumsal yeniden yapılanmaya gidilmiş; öte yandan faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili bir değişim görülmemiş ve yalnızca iki farklı şirketin kazanç ve zararının mahsup edilmesiyle vergi avantajı sağlanmıştır.[582] Vergi idaresi somut olaydaki vergi stratejisini mükelleflerin iyi niyetli ticari amaçla (*bona fide business purpose*) hareket etmediği gerekçesiyle vergi sonuçları açısından geçersiz saymıştır.

Yüksek Mahkeme önüne gelen bu uyuşmazlıkta öncelikli olarak verginin artık sadece kamu hizmetlerinin finansmanı sağlayan mali bir araç olmasının ötesinde işlevler üstlendiğine dikkat çekmiştir[583]:

> *Ülkemizde bir federal kanun olarak gelir vergisi mevzuatı, artık toplumun yönetim maliyetini karşılamak için gelir elde etmeye yönelik basit bir araç değildir. Gelir vergisi aynı zamanda hükümet tarafından seçilen ekonomi politikası hedeflerine ulaşmak için de kullanılmaktadır. Dolayısıyla, kanun mali ve ekonomik politikanın bir karışımıdır. Kanunun ekonomi politikası unsuru zaman zaman vergi mükellefinin belirli bir faaliyeti üstlenmesi veya yönlendirmesi için bir teşvik şeklini alır.*

[581] Supreme Court of Canada, (1984), **Stubart Investments Ltd. v. The Queen**, s. 541-542; Urinov, V., (2018), s. 100-101.

[582] Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), s. 526.

[583] Supreme Court of Canada, (1984), **Stubart Investments Ltd. v. The Queen**, s. 575.

Vergilendirmenin mali amacıyla sınırlı tutulmaması ve daha geniş kapsamlı bir rolün atfedilmesi, vergi kanunlarının daha katı yorumlanmasına (lafzına sıkı sıkıya bağlı olarak yorumlanmasına) yönelik bakış açısını değiştirmiştir. Böylece Kanada vergi hukukunda "modern yaklaşım" olarak anılan[584] ve vergi normlarının, lafzıyla sınırlı kalmamak üzere, işleviyle bağlı olarak amacı ve kanun koyucunun niyetinin de dikkate alınması yoluyla yorumlanması gerektiğine dikkat çekilmiştir. Böylece mükelleflerin normun şekli gereklilikleri kolayca yerine getirdiği vergiden kaçınma stratejilerine karşı çıkış zemini oluşmuştur.[585] Kararda buna dikkat çekilmiştir[586]:

> *Vergi mükellefinin Parlamentonun açık iradesini geçersiz kılmak üzere tasarlanmış davranışını [stratejisini] etkilemek için ... kanun yorumlama yönteminin benimsenmesi daha uygun görünmektedir. Bu yorumlama yöntemi sayesinde vergi kanunu, normların "amacı ve ruhu" kapsamına giren davranışları kapsayacak şekilde genişletilmektedir. Bu tür bir değerlendirme, ekonomik koşullara bağlı olarak vergi teşvik süreçlerine müdahale etmeksizin, Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasını kolaylaştıracak ve destekleyecektir. Arzu edilen amaç, Kanun'un toplum nezdinde yeknesak bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve aynı zamanda ayrıntılı ve karmaşık vergiden kaçınma planlarının cazibesi ile vergi teknisyenlerinin hizmetlerinden yararlanabilecek durumda olanların elde ettiği kazançları azaltmaktır.*

Aslında bu kararı tartışmalı kılan husus Yüksek Mahkemenin modern yaklaşımı benimsemiş olmasına rağmen, vergi mükellefinin işlemlerinin şekilci yapısına bağlı kalmasıdır.[587] Zira yukarıda yer verdiğimiz Gelir Vergisi Kanunu m. 245'e bağlı olarak işlemin iyi niyetli ticari amacı olmaksızın gerçekleştirdiği için geçersiz sayılamayacağına karar vermiştir. Mahkeme verginin ekonomik ve sosyal rolüne işaret ederek kanun koyucunun vergi normlarında belirli teşviklere yer verdiğini, mükellefin

[584] Li, J., (2006), s. 111.

[585] Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), s. 526.

[586] Supreme Court of Canada, (1984), Stubart Investments Ltd. v. The Queen, s. 576.

[587] Li, J., (2006), s. 32-33.

bu teşviklerden yararlanmasında yalnızca iyi niyetli ticari amacın koşul olarak aranmasının teşvik edilen faaliyetleri engelleyeceğine ve kanun koyucunun amacına aykırılık teşkil edeceğine dikkat çekmiştir. İyi niyetli ticari amaç yerine işlemin ilgili normlarının amaç ve ruhuna uygun düşüp düşmediğinin yorumlanmasını gerekli görmüştür.[588]

Sonuç itibariyle Stubart davasını müteakip vergiden kaçınma girişimlerinin giderek daha saldırgan bir boyuta ulaştığı, 1985-87 döneminde kurumlar vergisi gelirlerinin bütçe tahminlerinden yaklaşık 1.2 milyar dolar daha az gerçekleştiği ve bu açığın büyük ölçüde davaya konu olan zarar mahsubu stratejilerinden kaynaklandığı görülmektedir.[589] Karar idarenin vergiden kaçınmanın önlenmesindeki yetersizliği olarak algılanmış; böylece hem vergi planlamasını hak olarak gören ilkeye bağlılığı sınırlayacak hem de Mahkemenin modern yaklaşımı benimsemesini bir norm haline getirecek bir genel kural gerekli olmuştur.[590]

[588] Supreme Court of Canada, (1984), Stubart Investments Ltd. v. The Queen, s. 540, 571-576; Urinov, V., (2018), s. 100-105; Raffaele, F., (2010), s. 9-11; Raffaele, F., (2010), s. 9-11.

[589] Dodge, D. A., (1988), s. 3; Briand, J. A., (1997), s. 224.

[590] Philipps, L., (2000), The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence: What's Wrong with The Rule of Law, **Canadian Bar Review**, 79 (2), s. 137-138; Urinov, V., (2018), s. 100-105.

4.3. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Mevcut Genel Kural

4.3.1. Başlangıç Hükmü

Kanada'da vergi kanunu dışındaki diğer federal kanunlarda yer yer başlangıç (*preamble*) hükümlerine yer verilmiş ancak vergi kanununda bir başlangıç hükmü ilk kez 2024 yılında yürürlüğe giren değişiklikle genel kuralda yer almıştır.[591] Bu gelişme, Kanada vergi mevzuatındaki yasa tasarım usulünden bir sapma olarak değerlendirilmektedir.[592] Düzenlenen başlangıç metnine göre:

> *245 (0.1) Kanunun bu maddesinde, vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural yer almakta olup;*
> *(a) Kanun'daki (ya da (4)(a)(ii) ila (v) arasındaki alt bentlerde sayılmış mevzuatların birindeki) hükümlerin amaç dışı kullanılmasına (misuse) ya da bu hükümlerin bütün olarak değerlendirildiğinde kötüye kullanılmasına (abuse) yol açan kaçınma işlemlerinin, doğrudan veya dolaylı olarak, sağladığı vergi avantajını reddetmek üzere uygulanmakta, ancak mükelleflerin Parlamento tarafından öngörülen vergi avantajlarını elde etmelerine engel teşkil etmemektedir; ve*
> *(b) Aşağıdakiler arasında bir denge kurmaktadır:*
> *(i) Kanada Hükümetinin vergi matrahını koruma ve vergi sisteminin adaletini sağlama sorumluluğu, ile*
> *(ii) vergi mükelleflerinin işlerini planlamada öngörülebilirlik gereksinimi.*

Başlangıç hükmü, genel kuralın amaç ve politikasını ortaya koymaktadır. Buna göre mükelleflerin vergi sisteminin öngördüğü imkânlardan yararlanabilecekleri ancak bir sınırının olduğu ve mükelleflerin kötüye kullanıma yönelik işlemlerinin önleneceği dikkat çekilmektedir. Başlangıç hükmünün b fıkrasında ise genel kuralın vergi

---

[591] Friedman, M., (31.03.2023), **Budget 2023: An Expanded General Anti-Avoidance Rule is on the Horizon**, Erişim için: https://mcmillan.ca/insights/budget-2023-an-expanded-general-anti-avoidance-rule-is-on-the-horizon/

[592] Mihailovich, P. (2024), s. 604.

hukukunun birbiriyle çatışan iki temel politika sorununu dengelemesi amaçladığı ve böylece aslında genel kuralın salt mali bir önlem olmadığı açıklanmaktadır.

Bu noktada başlangıç hükmünün niteliğinin anlaşılmasında genel kuralın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren ortaya çıkan tartışmalara yer vermek aydınlatıcı olacaktır. Genel kurala yöneltilen en temel eleştiri, vergi mükelleflerinin kanunlarda teminat altına alınan planlama özgürlüğünü ihlal ettiği ve hukukun üstünlüğü ilkesine aykırı olduğudur. Bu bağlamda mükelleflere kanun kapsamındaki yükümlülüklerinde gerekli kesinliği sağlamadığı ve bunun ekonomik hayatı olumsuz etkileyeceği endişesi sıkça dile getirilmiştir. Gerçekten hem kanun koyucunun öngörmediği veya öngöremeyeceği vergi stratejilerini hedeflemesi hem de özel kuralların varlığı ve bunların kesin niteleyici koşullar ortaya koyması karşısında genel kuralın kapsamı belirsizleşmektedir. Bu nedenle "vergi idaresinin en korkutucu ve muhtemelen en gizemli silahı"; "yıldırıcı bir faktör olarak amaçlanan, yeterince düşünülmeden yürürlüğe girmiş ve gelecek dönemde Kanun'a zarar verecek bir hüküm"; "ehlileştirilmesi gereken bir canavar" gibi pejoratif nitelendirmeler yöneltilmiştir. Öyle ki, genel kuralın yürürlüğe girmesini takip eden ilk yıllarda bilhassa vergi yargısı kurala temkinli yaklaşmış ve uygulaması sınırlı kalmıştır.[593]

Yüksek Mahkeme genel kuralın uygulanmasını konu alan uyuşmazlıklarda hukuka aykırılık iddialarını değerlendirmiştir. 2009 yılındaki Lipson v. Canada kararında genel kural tanımlanmış ve belirsizlik iddiaları yerinde görülmemiştir[594]:

---

[593] Loutinsky, G., (2012), Gladwellian Taxation: Deterring Tax Abuse through General Anti-Avoidance Rules, **Houston Business and Tax Law Journal**, 12 (1), s. 125-126; Dodge, D. A., (1988), s. 21; Li, J., Hwong, T., (2013), s. 330.

[594] Supreme Court of Canada, (2009), **Lipson *v.* Canada**, 2019 SCC 1, Case Number 32041, par. 52.

Genel kural ne cezai bir hüküm ne de mükellefleri itaate zorlamak için kullanılan bir çekiçtir. ITA'nın karmaşık yapısı içerisinde, kötüye kullanılan vergiden kaçınmayı önlemek ve vergi sisteminin adil işleyişini sağlamak için tasarlanmıştır. Belirsizlik ortamından kaçınma arzusu, normal koşullarda vergisel işlemlere uygulanması amaçlanan ITA hükümlerinin göz ardı edilmesini haklı gösteremez.

Mahkeme görece daha güncel olan 2023 yılındaki Deans Knight Income Corp. V. Canada kararında benzer görüşünü tekrarlamıştır[595]:

Vergi mükelleflerinin işlerini en az vergi yükü doğacak şekilde planlayabileceklerinin kabul edildiği [Westminster Dükü] ilkesi Mahkeme tarafından birçok kez onaylanmıştır. Ancak Westminster Dükü ilkesi 'hiçbir zaman mutlak olmamıştır' ve Parlamentonun bu ilkeden sapması mümkündür. Nitekim, Parlamento bunu genel kural aracılığıyla yapmıştır. [Ancak] genel kural, meşru vergi planlaması ilkesinin yerini almamaktadır. Bunun yerine, ... meşru vergi planlaması ile vergi sistemi kurallarını kötüye kullanan vergi planlaması arasında bir ayrım yapmakta; böylece, işlemler ilgili hükümlere [biçimsel olarak] uygun olsa dahi, vergi avantajı sağlanmayarak vergi sisteminin bütünlüğü korunmaktadır. Parlamento genel kuralın vergi planlamasındaki öngörülebilirlik etkilerinin farkındaydı; [ancak] 'vergi matrahının korunması ile vergi mükellefleri için kesinlik ihtiyacını' dengelemeye çalışmıştır. Genel kural, yalnızca kötüye kullanılan vergiden kaçınmayı hedeflemek üzere 'son çare başvuru hükmü' olarak yürürlüğe girmiştir ve bu nedenle bir belirsizlik oluşturmak için tasarlanmamıştır. Genel kural benimsendiğinde belirli ölçüde belirsizlik kaçınılmaz olmakla birlikte genel kuralın kendi içinde kurulan denge sayesinde makul bir kesinlik derecesi elde edilmektedir.

Dolayısıyla içtihat hukukunca genel kuralın uygulanmasını gerektiren kötüye kullanımın önlenmesi hedefi ile öngörülebilirlik talebi, başlangıç hükmünde tekrarlamaktadır. Yüksek Mahkeme kararlarında bu ikisi arasındaki makul dengenin kurulduğu birçok kez teyit edilmiş olmasına rağmen, kanunda ayrıca bu mahiyette bir

[595] Supreme Court of Canada, (2023), **Deans Knight Income Corp. v. Canada**, par. 46-48.

başlangıç hükmüne yer verilmesinin ne derece gerekli olduğu tartışılmaktadır.[596] Diğer yandan başlangıç hükmü toplumsal koşullara yönelik politik bir açıklama olarak değerlendirilmektedir.[597]

4.3.2. Çatı Hüküm

Kanada'daki genel kural ayrıntılı tasarlanmış ve uygulanmasında çok aşamalı bir belirlenim süreci öngörülmüştür.[598] Başlangıç metninin ardından madde 245(2)'de çatı (temel) hükme, izleyen maddelerde ise çatı hükme ilişkin uygulama koşullarına yer verilmiştir. Çatı hüküm şöyledir:

> *Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel hüküm*
> *(2) Bir işlemin [vergiden] kaçınma işlemi olması durumunda, vergisel sonuçlar söz konusu işlemden veya bu işlemi içeren bir dizi işlemden, işbu hüküm olmasaydı, doğrudan veya dolaylı olarak kaynaklanacak vergi avantajını geçersiz kılmak için koşullar dâhilinde makul olacak şekilde belirlenecektir.*

Çatı hükümde genel kuralın vergiden kaçınma işlemlerine yönelik olduğu ve uygulanması neticesindeki vergisel sonuçlar ortaya konmaktadır. Dikkat çekilmesi gereken bir husus olarak, genel kuralın uygulama konusu olacağı kaçınma işlemlerinin vergisel sonuçlarına ilişkin kapsamlı ve ayrıntılı belirlenenimin önceden mümkün olamayacağı gözetilmiş ve "koşullar dâhilinde makul olacak şekilde" belirleneceği

---

[596] Canadian Chamber of Commerce, (2023), **The March 2023 GAAR Proposals: Solutions in Search of Problems**, s. 30, Erişim için bkz.: https://chamber.ca/wp-content/uploads/2023/05/GAAR-Submission-May-3.pdf.

[597] Mihailovich, P. (2024), s. 604.

[598] Urinov, V., (2018), s. 105.

kabul edilmiştir.[599] Diğer bir yandan "makul olma" durumu vergi yargısınca açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre kavram her ne kadar göreceli ve neyin makul olacağı koşullara bağlı olsa da vergi idaresinin takdirine bağlı değildir.[600]

4.3.3. Kaçınma İşleminin Tanımlanması

Çatı hükümde genel kuralın uygulanacağı işlemler, vergiden kaçınma işlemleriyle sınırlandırılmıştır. Bu nedenle, madde 245(3) kaçınma işlemlerini düzenlemektedir. Buna göre:

> *Kaçınma işlemi*
> *(3) Aşağıdaki durumlarda, bir işlemin gerçekleştirilmesindeki (undertaking) veya düzenlenmesindeki (arranging) esas amaçlardan birisinin vergi avantajı elde etmek olmadığı makul bir şekilde ortaya konamıyorsa, işlemin bir kaçınma işlemi olduğu kabul edilir:*
> *(a) doğrudan veya dolaylı olarak vergi avantajı elde edilmesi; veya*
> *(b) doğrudan veya dolaylı olarak vergi avantajı elde edilecek bir dizi işlemin parçası olması.*

Vergiden kaçınma işlemi, mükellefin vergi avantajı elde edeceği ve bunun bir amaç dâhilinde olduğu herhangi bir işlem olarak kabul edilmiştir. Vergi avantajı tek bir işlem dâhilinde elde edileceği gibi bir dizi işlemle bağlantılı olarak da elde edilebilmektedir. Böylece kompleks vergiden kaçınma stratejilerindeki birden fazla işlem vergisel amaçları gözetilerek değerlendirilebilmektedir.

Kaçınma işleminin tanımındaki ilk koşul, bir işlemden veya bir dizi işlemden elde edilen vergi avantajının tespit edilmesidir. Bu tespit somut vakıalarda "vergi avantajı

[599] Raffaele, F., (2010), s. 19.

[600] Bueschkens, M.A, Mann, B., (2019), Canada and the GAAR: a catch-all for abusive/avoidance tax planning, **Trusts & Trustees**, 25 (1), s. 81.

testi" olarak da ifade edilmektedir.[601] Genel kuralın tanımlar kısmında vergi avantajı kavramı geniş bir şekilde tanımlanmış ve buna göre mükellefin vergi borcunu veya diğer parasal yükümlülüklerini indirmesi, kaçınması, tahsilini ertelenmesi, iadesinde artış sağlaması ya da gelecek zamanda etki doğuracak şekilde bunlardan birine başvurması kapsam dâhilindedir. Vergi idaresinin incelemesi sonucunda, mevcut bilgilere veya olgulara bağlı olarak varsayımlar temelinde vergi avantajı tespit edilmektedir. Yüksek Mahkeme vergi avantajının tespitine yönelik yönlendirici bir çerçeve çizmiş ve vergi avantajının varlığı için mükellefin durumunun alternatif bir düzenlemeyle karşılaştırılmasına; alternatif düzenlemenin ise "vergi avantajının varlığı dışında mükellefçe makul olarak gerçekleştirilebilecek" bir düzenleme olması gerektiğine işaret etmiştir.[602] Genel kuralın uygulamaya konu olduğu işlemlerde vergi avantajı miktarının belli bir eşiği geçmesi beklenmese de, vergi yargısına taşınan uyuşmazlıkların çoğunda avantaj tutarının 1 milyon doları aştığı tespit edilmektedir.[603] Bu eşik vergi idaresinin genel kuralı yüksek tutardaki vergi avantajlarına karşı harekete geçirdiği algısına yol açmaktadır.

Kaçınma işlemlerine ilişkin ikinci koşul ise mükellefin bir amaç üzerine işlemi gerçekleştirmesidir. Dolayısıyla vergi avantajının elde edilmesi yeterli olmamakta; mükellefin esas amaçlarından birisi dâhilinde vergi avantajını elde etmesi gerekmektedir. Aslında genel kuralın yürürlüğe girmesi ve uzun bir süre uygulamasında, işlemin vergiden kaçınma olarak değerlendirilmesinde görece daha katı

---

[601] Urinov, V., (2018), s. 106.

[602] Supreme Court of Canada, (2011), **Copthorne Holdings Ltd. v. Canada**, 2011 SCC 63, Case Number 33283, par. 35; O'Brien, M., (2016), s. 127.

[603] Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), s. 605-607. Bueschkens, M.A, Mann, B., (2019), s. 84.

koşular aranmaktaydı. Buna göre "vergi avantajı elde etmek dışında öncelikli olarak iyi niyetli amaçlarla gerçekleştirildiğinin veya düzenlendiğinin makul bir şekilde ortaya konması" koşulu aranmış; diğer deyişle, esas olarak iyi niyetli amaç dâhilindeki işlemler vergiden kaçınma kapsamında olmamıştır. Böylece belirleyici olan işlemin esas amacı olmuş; nihayetinde hem vergi hem de iyi niyetli vergi dışı amaçların tespiti ve bunların ağırlıklandırılması gerekmiştir. 'İyi niyetli' kavramına ise söz konusu amaçların gerçek olması gerekliliğine dikkat çekmek için yer verilmiştir.[604] Vergi idaresi genel kuralın modernize edilmesi sürecinin bir parçası olarak ve bugüne kadar kuralın uygulama dışı kaldığı somut stratejileri dikkate alarak 2024 yılında değişiklik önerisinde bulunmuştur. Bu kapsamda vergiden kaçınmaya yönelik işlemlerde "esas amaç" yerine "esas amaçlardan biri" koşulunu getirmiştir.[605] Değişiklikle birlikte çok daha fazla vergi mükellefinin ve işlemin kaçınma kapsamına girmesine olanak sağlanmıştır. Bilhassa vergi stratejilerindeki karmaşıklık veya diğer faktörler nedeniyle amaçları belirlemenin ve sıralamanın giderek zorlaştığı işlemler; mükelleflerin ve özellikle vergi danışmanlarının işleme 'göz boyayıcı' nitelikte amaçlar dâhil ettiği işlemler genel kural kapsamına dâhil olmuştur. Burada dikkat çekilmesi gerekirse, Kanada'daki bu değişikliğin son dönemdeki OECD, AB ATAD ve Birleşik Krallık'taki genel kural tasarımlarındaki amaç kriterinden etkilenmiş olması kuvvetle muhtemeldir.[606]

---

[604] Arnold, B., J., Wilson, J. R., (1988b), s. 1155-1156; Urinov, V., (2018), s. 106-107.

[605] Department of Finance Canada, (2023), **Budget 2023 - Tax Measures: Supplementary Informatıon**, s. 38; Krever, R., (2024), Policy Forum: Rethinking GAAR— Back to Basics, **Canadian Tax Journal**, 72(3), s. 631.

[606] Department of Finance Canada, (2022), s. 13-14.

4.3.4. Kaçınma İşleminin Sınırlandırılması

4.3.4.1. Kötüye Kullanım Koşulu

Daha önce de dikkat çekildiği üzere, mükellefin bir işlemi gerçekleştirirken vergi avantajını elde etmeyi amaçlaması ancak bunun kanun koyucunun amacı ve öngörüsüne uygun olarak gerçekleşmesi hukuk zemininde kabul edilmektedir. Kanun koyucunun amacını etkisiz kılan, zedeleyen veya bunlara aykırı olan işlemlerle mücadele edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle çatı hükmün devamındaki m. 245(4)'te kötüye kullanılan vergiden kaçınma ile kabul edilebilir vergiden kaçınma (vergi planlaması) arasında ayrıma gidilmektedir.[607] Buna göre:

> *2'nci fıkranın uygulanması*
> *(4) (2)'nci fıkra, bir işlemin ancak aşağıdaki sonuçlardan birini meydana getireceği [sebebiyet vereceği] makul olarak kabul edilebiliyorsa uygulanır:*
> *(a) doğrudan veya dolaylı olarak aşağıdakilerden herhangi birinin veya birkaçının hükümlerinin amacı dışında kullanılmasında(misuse)*
> *(i) bu Kanun,*
> *(ii) Gelir Vergisi Yönetmeliği,*
> *(iii) Gelir Vergisi Uygulama Kuralları,*
> *(iv) bir vergi anlaşması veya*
> *(v) bu Kanın kapsamında bir kişi tarafından ödenecek veya bir kişiye iade edilecek vergi veya diğer herhangi bir tutarın hesaplanmasında veya bu hesaplamaya esas teşkil eden bir tutarın belirlenmesinde ilgili olan diğer herhangi bir kanun; veya*
> *(b) söz konusu bu hükümler [normatif kurallar] bir bütün olarak değerlendirildiğinde, doğrudan veya dolaylı olarak kötüye kullanılmasında (abuse)*

Bu noktada Kanunun ve diğer mevzuatların *"*amacı dışında kullanılması *(misuse)*" ile "kötüye kullanılması (*abuse*)" arasındaki farkın açıklanması gerekmektedir. Vergi idaresine göre bir işlemin Kanunun hükümlerinden faydalanmak üzere teknik olarak yapılandırılması ancak işlemin bu hükümlerin amacıyla bağdaşmaması durumu amacı dışında kullanım olarak değerlendirilebilmekteyken; diğer

[607] MacArthur, C., (2012), s. 89; Raffaele, F., (2010), s. 21.

yandan, belirli bir hükmün amacı dışında kullanımı sayılmayan bir işlem, meğerki kanunun bütünü esas alındığında kötüye kullanım teşkil edebilmektedir. Başka bir deyişle, amacı dışında kullanım belirli hükümlerin amacının incelenmesini gerektirmekteyken; kötüye kullanımda ise daha geniş bir bağlamda yasal hükümlerin birbirleriyle olan ilişkilerinin incelenmesini gerektirmektedir.[608] Arnold ve Wilson'a göre bu ayrım karışıklığa yol açmaktadır. Onlara göre amaç dışı kullanım kanundaki indirim, teşvik, istisna gibi yararlandırıcı vergi hükmü kapsamına girmek için gerçekleştirilmekte ve ancak hedeflenen amaç dışında avantaj elde edilmektedir. Kötüye kullanımda ise bir hükmün uygulanmasından kaçınılmakta (örneğin yükümlendirici vergi normunun kapsamına girmemek üzere) ve yine sağlanan vergi avantajıyla Kanunun bütününün kötüye kullanımı sonucu doğmaktadır.[609] Öte yandan uygulamada bu ayrım gerekli görülmemiş ve tek bir kötüye kullanım koşulu olarak birleştirilmiştir.[610] Öğretideki görüşe göre kötüye kullanım koşulu genel kuralın kapsamını sınırlandıran bir hüküm (*relieving provision*) niteliğindedir.[611]

Yüksek Mahkeme kötüye kullanım koşulunun uygulanmasında iki aşamalı bir belirlenim süreci izlemekte ve uygulama için rehberlik sağlamaktadır. İlk aşamada, vergi mükellefinin avantaj elde etmek amacıyla dayanak aldığı hüküm tespit edilmekte

---

[608] Raffaele, F., (2010), s. 22.

[609] Arnold, B., J., Wilson, J. R., (1988b), s. 1167.

[610] Yüksek Mahkeme Copthorne Holdings Ltd. v. Canada uyuşmazlığındaki kararında kötüye kullanım ile amaç dışı kullanım terimleri arasında bir ayrıma gerek olmadığını; bunun yerine birleşik bir yaklaşım benimsenebileceğine dikkat çekmiştir bkz.: Supreme Court of Canada, (2011), **Copthorne Holdings Ltd. v. Canada**, par. 73.

[611] Dodge, D. A., (1988), s. 20; Arnold, B., J., Wilson, J. R., (1988b), s. 1165-1166; Urinov, V., (2018), s. 107.

ve bu hükmün konusu, ruhu ve amacı (*object, spirit and purpose)* belirlenmektedir. Burada hükmün 'ruhu' muğlak bir kavram olduğundan, genellikle konu ve amaç unsuru olarak indirgenmekte[612]; böylece söz konusu hükmün lafzıyla bağlı kalmayarak, gerekçesi ve kanun koyucunun niyeti ortaya konmaktadır. Bu süreçte örneğin ticaret ve yatırımı teşvik etme gibi genel ve muğlak politika hedefleri uygun bulunmamaktadır.[613] Nihayetinde ilk aşama vergi hükmünün yorumlanmasından müteşekkildir. İkinci aşamada, itiraz konusu işlem nitelendirilmekte ve buna göre söz konusu hükmün konusu ve amacına aykırı olup olmadığı tespitinde bulunulmaktadır. İşlemin dayandığı hükmün konusu ve amacına aykırı olduğu sonucuna ulaşmak makul ise kötüye kullanımın var olduğu tespiti gerekmektedir.[614]

Kötüye kullanım koşulu sürecinde, normatif hukuk kurallarının konusu ve amacının tutarlı bir şekilde ortaya konması oldukça zordur. İçtihat hukukunda, bu koşulun ispat yükünün vergi idaresi üzerine yüklendiği, zira hükümleri yorumlamada idarenin daha iyi bir konumda olduğu kabul edilmektedir.[615] Öte yandan, genel kuralın modernizasyon çalışmalarında ispat yükünün mükellefte olması ve dayandığı

[612] Li, J., (2022b), Finding the Purpose of Tax Treaty Provisions Under GAAR: Lessons From Alta Energy, **Tax Notes International**, 105(2), s. 148.

[613] Supreme Court of Canada, (2021), **Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L.**, par. 49, 58.

[614] Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), s. 615- 619.

[615] Yüksek Mahkeme bunu şöyle ifade etmektedir:

> *Mükellef bir hükmün lafzına uygun hareket ettiğini ortaya koyduktan sonra, ayrıca söz konusu hükmün konusunu, ruhunu ya da amacını ihlal etmediğini ispatlamak zorunda bırakılmamalıdır…İlgili işlemi daha geniş bir mevzuat bütünlüğü içerisinde uyumlu bir şekilde yorumlanması ve yasama niyetine ilişkin değerlendirme yapılması bakımından, idare vergi mükellefinden daha iyi bir konumdadır.*

Bkz.: Supreme Court of Canada, (2005), Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, par. 65.

hükümlerin konusu ve amacı ile tutarlı olduğunu göstermesi gerektiği önerilmiş; ancak kanun koyucu bu yönde değişikliğe gitmemiştir.[616]

4.3.4.2. Ekonomik Özün Dikkate Alınması

Genel kuralın modernizasyon çalışmalarında, kötüye kullanım koşulu değerlendirilirken işlemin ekonomik özünün bir kriter olarak dikkate alınması gerektiği görüşü önem kazanmıştır. Maliye Bakanı'na iletilen yetki mektubunda (*mandate letter*) tüm vergi mükelleflerinin adil vergi paylarını ödemelerini sağlamak için, "vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural rejiminin ekonomik öze odaklanacak şekilde değiştirilmesi" de dâhil olmak üzere, düzenlemeler yapılması istenmiştir.[617] Bu kapsamda 2024 yılında genel kural hükmüne "ekonomik öz" başlığı altında 245 (4.1) ve (4.2) maddeleri dercedilmiştir. Buna göre:

> *Ekonomik öz – etkisi*
> *(4.1) Bir kaçınma işleminin - veya kaçınma işlemini içeren bir dizi işlemin - ekonomik özden önemli ölçüde yoksun olması, işlemin (4)(a) maddesi kapsamında amaç dışı kullanım veya (4)(b) maddesi kapsamında kötüye kullanım sonucunun oluştuğunu gösterme ihtimaline yönelik önemli bir etkendir.*

Vergi idaresine göre bu düzenleme, vergisel işlemlerde ekonomik öz eksikliğinin somut bir faktör olarak dikkate alınmasını sağlamak üzere getirilmiştir. Bu faktörün mutlak olarak belirleyici olamayacağına dikkat çekilmiş; ancak diğer faktörlere bağlı olarak kötüye kullanımın olup olmadığı sonucuna ulaşılabileceğine yer verilmiştir.[618]

---

[616] Department of Finance Canada, (2022), s. 20.

[617] Mihailovich, P. (2024), s. 606.

[618] Department of Finance Canada, (2023b), **Explanatory Notes Relating to the Income Tax Act and the Income Tax Regulations**, s. 329-330.

Şüphesiz ekonomik öz kavramının kendisi çeşitli yorumlara açıktır. Bu nedenle izleyen maddede (m. 245[4.2]) ekonomik öze açıklık sağlamak üzere bir işlemin ekonomik özden yoksun olduğunu gösteren durumlara yer verilmiş ve ancak bu faktörlerin tahdidi olmayacağı belirtilmiştir. Burada yer alan her bir faktör, söz konusu işlemin ekonomik ve vergisel avantajlarının ağırlıklandırılmasına odaklanmaktadır. Buna göre: vergi mükellefinin vergi öncesi kazanç potansiyelinin ve zarar riskinin tümüyle veya önemli derecede değişmemesi; vergi avantajının getirisinin, vergi dışı ekonomik getiriden daha yüksek olması; ve işlemin gerçekleştirilme amacının tamamen veya hemen hemen vergi avantajı elde etmek olmasıdır.

Ekonomik özün genel kural kapsamına dâhil edilmesi öğretide eleştirilmektedir. Değişikliklerin görece yeni olması nedeniyle kapsamlı bir değerlendirme henüz mümkün olmasa da, en dikkat çekici eleştiri ekonomik özün "cazip görünen soyut kavramlarla" ifade edilmesi ve vergi idaresine sağlanan geniş takdir hakkıdır. Kuralda yer verilen "ekonomik özden önemli ölçüde yoksun olma" ibaresinin öngörülebilirlik endişelerine yol açtığı ve kapsamın idare tarafından genişletilebileceği öne sürülmektedir.[619] Öte yandan, 2010 yılında ABD'de, 2013 yılında Birleşik Krallık'ta ve 2016 yılındaki AB ATAD genel kuralında benzer hükümlere yer verildiği dikkate alındığında, Kanada'daki ekonomik öz unsuruna yönelik bu değişikliğin gelişmelere göre şekillendiği anlaşılmaktadır.

[619] Li, J., Rothstein, M., Suarez, S., Trossman, J., (2023), Deeper Into the Knight: Exploring Deans Knight and Its Effects on the Canadian GAARthe Canadian GAAR, **Tax Notes International**, 111, s. 1655-1656; Canadian Chamber of Commerce, (2023), s. 51.

4.3.5. Uygulamaya Bağlanan Hukuki Sonuç ve Cezai Hüküm

Vergiden kaçınmanın tespit edilmesi ve bu kapsamda genel kuralın uygulanmasının sonucu, Kanunun 245(5). maddesinde belirlendiği üzere vergi avantajının yok sayılması ve "koşullar dâhilinde makul olacak şekilde" tarhiyatın yapılmasıdır.

Genel kuralın modernizasyon çalışmalarında hukuki sonucun yeterince caydırıcı olmadığı; vergi mükelleflerinin katlandığı maliyetin, verginin vadesinde ödenmemesinden kaynaklanan faiz ve varsa vergi aracılarına yapılan ödemelerle sınırlı kaldığına dikkat çekilmiştir. Buna karşılık, vergiden kaçınma stratejisinin başarılı olması halinde önemli getiriler sağlanabilmektedir. Bu durumun mükellefleri vergiden kaçınmaya teşvik ettiği düşünülmektedir. İşte bu nedenle, genel kuralın uygulandığı durumlarda vergi avantajının belli bir oranının vergi ziyaı cezası olarak kesilmesi önerilmiştir.[620]

2024 yılında yürürlüğe giren değişiklikle birlikte genel kural kapsamında tespit edilen vergi avantajı tutarının yüzde 25'i oranında vergi ziyaı cezası kesilmektedir. Aynı zamanda bilgi paylaşımını destekleyici teşvik mekanizmalarına yer verilmiş ve işlemin zorunlu ifşa kurallarının bir parçası olarak ya da gönüllü olarak vergi idaresine bildirilmesi durumunda cezanın uygulanmaması öngörülmüştür.

[620] Department of Finance Canada, (2022), s. 32-34.

4.3.6. Mükellef Hakları İçin Sağlanan Güvence Mekanizması

4.3.6.1. Danışma Komitesi

Kanada'da genel kuralın uygulanması Kanada Gelir İdaresi (*Canada Revenue Agency*) tarafından sağlanmaktadır. Bu kapsamda Kanada Gelir İdaresi, mükellefin vergiden kaçınma stratejisi olarak değerlendirdiği işlemi incelemekte ve genel kural hükmünce yeniden değerlendirilmesine karar vermektedir.

Kanada Gelir İdaresi genel kuralın yürürlüğe girdiği dönemde tutarlı bir şekilde uygulanmasını sağlamak üzere bir Danışma Komitesi (*GAAR Committee*) tesis etmiştir.[621] Halihazırda Danışma Komitesi, genel kuralın uygulanmasını onaylamak ve tutarlılığı sağlamak için birincil karar alma organı olarak işlev görmektedir.[622] Danışma Komitesi üyeleri; Maliye Bakanlığı, Adalet Bakanlığı ve Kanada Gelir İdaresi üst düzey yetkililerinden oluşmaktadır. Komitede bağımsız uzmanlar bulunmamaktadır; daha çok vergi idaresinin farklı organizasyonel birimlerinin ve diğer idarelerin temsilcileri tarafından görüş alışverişinde bulunmak ve ortak bir tutum belirlenmesi işlevi üstlenmektedir. Komitenin yasal dayanağı olmadığı için üye sayısına ilişkin esnek yapı söz konusudur. Dolayısıyla diğer ülke uygulamaları dikkate alındığında, bu Danışma Komitesinin idare ile en yakından bağlantılı ve idarenin işlev ve amaçlarına en bağlı olan komite olduğu söylenebilmektedir.[623]

---

[621] Innes, W., Boyle, P., Nitikman, J., (2006), s. 90.

[622] Bueschkens, M.A, Mann, B., (2019, s. 88; Canadian Chamber of Commerce, (2023), s. 60.

[623] Olesinska, A., (2013), The General Anti-Avoidance Rule Consultative Committees, **Comparative Law Review**, 16, s. 76-77. Örneğin Fransa'da Vergi Hukukunda Hakkın Kötüye Kullanılması Komitesinin yasal bir işlevi ve bağımsız bir yapısı vardır.

Danışma Komitesinin görev ve konumunun anlaşılması için genel kuralın uygulanma aşamasına yer vermek aydınlatıcı olacaktır. Kanada Gelir İdaresi birimleri gerçekleştirilen denetimler sonucunda işlemin genel kural kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanısındaysa konu Merkez Birime havale edilmektedir. Merkez Birimde yer alan Agresif Vergi Planlaması Departmanının (*Aggressive Tax Planning Division*) yapacağı değerlendirmeye göre dosya Danışma Komitesine havale edilmektedir. Danışma Komitesi, Agresif Vergi Planlaması Departmanı tarafından kendisine havale edilen dosyaları incelemekte ve genel kurala bağlı olarak yeniden tarhiyatın yapılıp yapılmayacağı kararını almaktadır. Bu noktada Agresif Vergi Planlaması Departmanı da gerekli görmediği takdirde genel kuralın uygulanmayacağına karar verebilmekte ve bu halde dosya Danışma Komitesine intikal etmemektedir. Burada özellikle dikkat çekilmesi gereken husus, Danışma Komitesinin görüşü Kanada Gelir İdaresi için bağlayıcı olmamasına rağmen uygulamada sadece Komite tarafından olumlu görüş verilen vakıalar üzerinde işlem yapılmaktadır. Böylece hem kuralın uygulanmasında tutarlılık sağlanırken hem de çok aşamalı karar verme süreciyle ivedi bir şekilde karar alınması önlenmektedir.[624] Ancak Danışma Komitesinin kararları, gizlilik endişeleri gözetilerek yayımlanmamakta ve bu nedenle eleştirilmektedir.[625]

Güvence mekanizmalarındaki bir diğer araç ise mükelleflerin, gerekli şartları sağlamak koşuluyla, özelge talep edebilmesidir.[626] Böylece mükellefler işlemlerinin genel kural kapsamında bir değerlendirmeyi gerektirip gerektirmediği konusunda bilgi sağlamakta ve belirsizlik endişeleri görece giderilebilmektedir.

---

[624] Olesinska, A., (2013, s. 84-85; Bueschkens, M.A, Mann, B., (2019), s. 88-89; O'Brien, M., (2016), s. 132.

[625] Canadian Chamber of Commerce, (2023), s. 61.

[626] Li, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), s. 594; O'Brien, M., (2016), s. 132.

4.4. Ara Değerlendirme

Kanada vergi sisteminde mevcut genel kural, 1988 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nun 245. maddesiyle yürürlüğe girmiştir. Kural hükmü, kazuistik kanun yapım tekniği nedeniyle hem Almanya'daki kurala hem de ATAD kapsamındaki kurala kıyasla oldukça uzun ve detaylı bir nitelik arz etmektedir. Genel kural tasarımında Yüksek Mahkemenin vergiden kaçınma uyuşmazlıklarında oluşturduğu içtihat belirleyici olmuştur. Bu nedenle, Alman vergi hukukundaki uygulamayla karşılaştırıldığında daha istikrarlı bir işleyişin olduğu gözlenmektedir.

Kanada vergi idaresi, 2024 yılında genel kuralın modernizasyonu kapsamında önemli revizyonlar gerçekleştirmiştir. Bunlar: bir başlangıç hükmünün eklenmesi, vergiden kaçınmada ekonomik özün bir kriter olarak dikkate alınması ve sağlanan vergisel avantajın %25'i oranında vergi ziyaı cezasının getirilmesidir. Bunlardan ilk ikisi hali hazırda kurala açıklık getirmeyi amaçlamaktayken; vergi ziyaı cezası ise genel kuralın caydırıcılığını arttırmayı hedeflemektedir. Ceza oranının belirlenmesinde aşırıya kaçılmaması ve yatırımlar için caydırıcılığa sebebiyet verilmemesi dikkate alınmıştır.

Özellikli bir husus olarak Kanada'da genel kuralın uygulamasında mükellef haklarını koruyucu mekanizma olarak Danışma Komitesinin oluşturulması önemli bir girişimdir. Ancak bu Komitenin vergi idaresi bünyesinde teşkilatlanması idarenin belirleyiciliğini arttırmakta ve kararlarının yayımlanmaması yönlendirme eksikliği olarak değerlendirilebilmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA VE VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL ÖNERİSİ

1. GENEL ÇERÇEVE: ORTAK TERMİNOLOJİ EKSİKLİĞİ

Türk vergi hukukunda vergiden kaçınma olgusunun ne yerleşik bir terminolojik kullanıma ne de vergi kanunlarında doğrudan açık bir düzenlemeye konu olmadığı ve bu halde mükellefler nezdinde hukuki öngörülemezlik sorununa yol açtığı görülmektedir. Gerçekten de mevcut duruma ilişkin genel bağlam incelendiğinde: pozitif hukukta, bilhassa çeşitli çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında[627] "vergiden kaçınmaya engel olma" hedefiyle karşılaşılmakta ancak Türk vergi mevzuatında bir tanıma veya içeriğe yer verilmemektedir. Vergi idaresi özelge, tebliğ, sirküler gibi kaynaklarda vergiden kaçınma terimini oldukça 'istisnai' olarak kullanmakta[628] ve bunun yerine sıklıkla "muvazaa" kurumuna başvurmaktadır. Türk

[627] 31.01.2020 tarih ve 31025 sayılı Resmî Gazete - Türkiye Cumhuriyeti ile Arjantin Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşması ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun; 20.02.2021 tarih ve 31401 sayılı Resmî Gazete – Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bolivarcı Venezuela Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığı ile Vergiden Kaçınmaya Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.

[628] Vergiden kaçınma terimi 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde "Devir ve bölünme halinde zarar mahsubu yapılabilmesinin şartları" başlığı altındaki maddede yer almıştır; Yine Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde "Tevkifat

vergi hukuku öğretisinde uluslararası anlamda mücadele edilmesi gereken vergiden kaçınma stratejileri anlamında daha çok "kanuna karşı hile", "peçeleme", "peçeleme sözleşmesi", "verginin dolanımı", "vergi kaçamağı" gibi kavramlar tercih edilmektedir. Ve nihayetinde yargı içtihatlarında ise yer yer vergi kaçırmayla[629] ilişkilendirilen yer yer öğretideki kavramlara bağlı kalınan açıklamalara rastlanmaktadır. Bu durum vergiden kaçınmanın hem dinamik ve yoruma açık nitelik göstermesinden hem de uluslararası vergi rejimindeki gelişmelerden kaynaklı geçişken bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır.

Bu noktada kavram karmaşıklığının önüne geçilmesi için ortak terminoloji önerileri getirilmektedir. Örneğin, Başaran Yavaşlar ve Kahraman "vergiden kaçınma" ile "vergi planlaması" kavramlarını kabul edilebilir vergi stratejilerine eşdeğer; "verginin dolanımı", "agresif vergi planlaması" ve "kötüye kullanılan vergi planlaması" kavramlarını ise kabul edilemez vergi stratejilerine eşdeğer olarak kullanmayı önermektedir[630]:

Uygulamasında Sınır" başlığı altında dolaylı olarak vergiden kaçınma kavramını anımsatan "tevkifat zorunluluğundan kaçınma" ibaresine yer verildiği görülmektedir.

[629] Yargıtay 11. CD, T. 13/12/2021, E. 2021/12041, K. 2021/12159: "mükellefin vergiden kaçınmak amacıyla sahte fatura kullandığı…" ifadesi buna yönelik bir örnektir.

[630] Başaran Yavaşlar, F., Kahraman, A., (2018), Türkiye Bakımından Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Makul Strateji, içinde **Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasında İşbirliği Stratejileri**, Edt. Başaran Yavaşlar, Berksoy, Güneş, Doğrusöz, Kapucu, Oniki Levha Yayıncılık, s. 204.

Türk Vergi Hukuku'nda vergiyi dolanma (bypassing the law veya circumvention of the tax law) olarak isimlendirilen durum, başka ülkelerde çoğunlukla vergiden kaçınma (tax avoidance) şeklinde nitelendirilmektedir. Ancak, bu yaklaşımın kavramsal açıdan büyük bir sıkıntı yarattığı ortadadır; çünkü, vergiden kaçınma, vergi planlaması, agresif vergi planlaması, kötüye kullanılan vergi planlaması kavramlarını içeriksel olarak birbirinden ayırmak güçleşmektedir. ... Bu nedenle, ilki hukuka ikincisi işletme bilimine ait olan vergiden kaçınma ve vergi planlaması kavramlarını 'hukuka uygun bir durum' u ifade eden eş anlamlı kavramlar; buna karşılık vergiyi dolanma, agresif vergi planlaması ve kötüye kullanılan vergi planlaması kavramlarını ise 'hukuka aykırı bir durum' u ifade eden – farklı bilim dallarına ait- eş anlamlı kavramlar olarak kabul etmek bize daha doğru ve tutarlı görünmektedir.

Bu öneri terminolojik karışıklığa dikkat çekmesi ve bir çözüm üretmesi açısından oldukça değerlidir. Ne var ki, küresel çapta mükelleflerin izin verilebilir hareket alanına daha az tolerans gösterilmesi ve bu kapsamda yürütülen iş birliğinin etkisiyle, vergiden kaçınma ifadesinin daha kapsayıcı ve ulus devletler tarafından üzerinde mutabık kalınan bir kavram olarak ön plana çıktığı aşikardır. Türkiye'nin son dönemdeki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergiden kaçınmaya engel olma ifadesini açıkça kullanması da bu sebepledir. Şayet iç hukukta vergiden kaçınma kavramı yerine farklı bir kavram belirlenecekse de uluslararası gelişmelerin dikkate alınması ve tercih edilen terminolojinin vergiden kaçınmayla eş değer olarak kullanılması gerekmektedir. Nitekim buna örnek olarak, Fransız Parlamentosu OECD tarafından kullanılan vergi stratejileri kavramlarına entegrasyon kapsamında resmi olmayan bir uyumlaştırma raporu hazırlamış ve kavramların Fransızca karşılıklarını belirlemiştir.[631]

Bir diğer tartışma ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun m. 3/B-1 fıkrasının, yasama sürecinde ortaya konan belgeler doğrultusunda vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural (ya da bir diğer ismiyle peçeleme sözleşmelerine yönelik genel

[631] Bletiere, E. R., (2017), s. 311.

düzenleme) olarak değerlendirilmesidir.[632] Öte yandan anılan fıkranın vergiden kaçınmayı önlemede elverişli bir hukuki içeriğe sahip olmadığı[633]; sistematik hatalar içerdiği ve formülasyonunun başarısız olduğu[634] eleştirileri yöneltilmektedir. Gerçek mahiyet dışında kriter içermeyen bu hükmün, bir genel kural kabul edilse dahi, günümüz koşulları ve ülke uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda modernize edilmesi gerekmektedir. İlerleyen bölümde bu hususlara ayrıntılı biçimde yer verilecektir.

2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMA

2.1. Pozitif Hukukta Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma, pozitif hukukta yer alan ancak açık bir tanım veya içeriği olmayan bir hukuki kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Değinildiği üzere, son dönemde Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik uluslararası anlaşmalarda "vergiden kaçınmaya engel olma" amacına da yer verilmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu diğer çeşitli çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ise bilgi değişimi başlığı altında[635] veya menfaatlerin sınırlandırılması

[632] Yaltı, B., (2010), s. 15; Yaltı, B., (2014), s. 457; Başaran Yavaşlar, F., Kahraman, A., (2018), s. 206; Gökçay, Ş. E., (2018), s. 418.

[633] Saban, N., (2014), s. 143.

[634] Akkaya, M., (2021), s. 101.

[635] 16.12.2009 tarih ve 27434 sayılı Resmî Gazete - Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Umman Sultanlığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.

başlığı altında[636] veya ticari kazançlar başlığı altında[637] veyahut tüzel kişilere yönelik olarak doğrudan vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik tedbirler başlığı altında[638] anılmaktadır.

Benzer şekilde 10.07.2011 tarih ve 27990 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının kurulması, görev ve yetkilerinin belirlenmesini konu alan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de Kurumun görevleri arasında "vergi kaçırma ve vergiden kaçınma alanındaki gelişmeler ile bunların ortaya çıkarılması ve önlenmesine yönelik yöntemler konusunda araştırmalar yapmak" sayılmıştır. Her ne kadar mezkûr kanun hükmünde kararname Cumhurbaşkanlığı hükümet sistemine geçilmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılmış olsa

---

[636] 05.05.2005 tarih ve 25806 sayılı Resmî Gazete - Türkiye Cumhuriyeti ile Lübnan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.

[637] 17.03.2007 tarih ve 26465 sayılı Resmî Gazete - Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Etiyopya Federal Demokratik Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının ve Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun; 21.05.1991 tarih ve 20877 sayılı Resmî Gazete - Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.

[638] 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmî Gazete - Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Bahreyn Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun.

da, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının görevleri arasında tekrar yer verilmiştir.

Buna göre çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında ve diğer mevzuat hükümlerinde vergiden kaçınma hedefi yer almakta ancak maddi olayın vergiden kaçınma olduğunun tespitine imkân tanıyan bir tanım veya belirlenime yönelik ölçü ya da ölçütle karşılaşılmamaktadır.[639] Bu halde açık olan tek husus vergiden kaçınmanın kabul edilemez ve vergi idaresi tarafından mücadele edilmesi gereken bir mükellef stratejisi olarak ön plana çıktığıdır.

2.2. Öğretide Vergiden Kaçınmanın Anlam ve İçeriği

2.2.1. Vergiden Kaçınmaya Yönelik Farklılaşan Yaklaşımlar

Öğretide vergiden kaçınma yaklaşımı temelde iki farklı düzeyde şekillenmekte olup, bu kuramsal ayrışma önemli ölçüde farklılaşan sonuçlara yol açmaktadır. İlk yaklaşım, vergiden kaçınmayı mükellefe sağlanan meşru bir hak olarak değerlendirmekte ve dolayısıyla bu stratejiyi vergi planlamasıyla eşanlamlı hale getirerek, müdahale edilmemesi gereken bir alan olarak görmektedir. Bu çerçevede, Nadaroğlu'na göre vergiden kaçınma "bazen kanunlardaki boşluklardan yararlanmak ya da vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermemeye dikkat etmek yolu ile gerçekleştirilebilmektedir"; mükellefin emlak vergisi ödememek için kirada oturmayı

[639] Türkiye'nin Bahreyn Krallığı ile imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına özgü olarak m. 26'da vergiden kaçınmaya ilişkin bazı ölçütler dikkat çekmektedir. Ancak bu hüküm hem yalnızca şirketleri konu alması hem de içeriğiyle sınırlı kalmaktadır.

tercih etmesi veya telif kazancında istisna sınırını dikkate alarak kitap satışını sınırlandırması bu kapsamdadır.[640] Akdoğan'a göre vergiden kaçınma "vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade etmektedir"; ve bu anlamda, vergi kapsamı dışındaki kaynaklardan kazanç veya irat elde edinilmesi yada vergi dışı servet unsurlarının edinilmesi birer kaçınma stratejisidir.[641] Yine bu minvalde Akkaya vergiden kaçınmayı, kişilerin vergileme konusu iktisadi unsurla ilişkiye girmekten imtina ettiği, böylece vergi borcunun doğumunu engellediği bir davranış biçimi olarak tanımlamakta ve vergi hukuku bakımından reddedilmediğini ifade etmektedir.[642,643]

İkinci yaklaşımda ise vergiden kaçınma kavramı yerine "peçeleme", "peçeleme sözleşmesi", "kanuna karşı hile", "verginin dolanımı" kavramları ön plana çıkmaktadır. Öyle ki, vergi yargısı içtihatlarında çoğunlukla bu kavramlara atıf yapılmaktadır. Nitekim bu kavramlar, uluslararası anlamda mücadele edilmesi gereken bir vergi stratejisi olarak vergiden kaçınmanın ulusal plandaki karşılığı olarak kullanılagelmektedir.[644] Bu noktada peçelemenin özellikleri ve niteliği incelendiğinde vergiden kaçınmayla bağlantısı anlaşılacaktır. Türk vergi hukukunda doğrudan anılmayan ve açık bir yasal düzenlemeden yoksun olan peçeleme kurumunun içeriğinin

[640] Nadaroğlu, H., (1998), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta, 10. Baskı, s. 278-279.

[641] Akdoğan, A., (2019), s. 173-174.

[642] Akkaya, M., (2014), s. 26, 38.

[643] Benzer yöndeki açıklamalar için bkz.: Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E., (2020), **Kamu Maliyesi**, Ekin, 11. Baskı, 203-204; Batı, M., (2022), s. 131-132.

[644] Yaltı, B., (2014), s. 456; Eyüpgiller, S., (2002), Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi, **Yaklaşım Dergisi**, 113, s. 148-156.

ve koşullarının ortaya konmasında Alman öğretisi ile Alman Vergi Usul Kanunu'ndaki yasal düzenlemeler referans alınmaktadır.[645]

Burada ayrıca dikkat çekilmesi gereken önemli bir gelişme ise son dönemde vergiden kaçınma teriminin mücadele edilmesi gereken vergi stratejileri anlamıyla öğretide giderek yaygınlık kazanmasıdır.

2.2.2. Öğretide Vergiden Kaçınmanın Karşılığı Olarak Peçeleme/Peçeleme Sözleşmeleri

2.2.2.1. Peçelemenin Tanımı, Niteliği ve Vergisel Sonuçları

Peçeleme kavramı bir şeyi örtmek, gizlemek, uzaktan seçilmesin diye bir şeyin üzerine ağaç dalı, çalı vb. şeyler örtmek, alalamak, kamufle etmek anlamlarına gelmektedir.[646]

Türk vergi hukuku öğretisinde peçeleme kavramının kullanımında ve kuramsal temellendirilmesindeki öncüllerden biri Şanver olarak kabul edilebilir. Şanver, o dönem yaygın olarak kullanılan "kanuni vergi kaçakçılığı" deyiminin kendi içinde çelişkiler barındırdığına, kanununun kaçakçılığı tanımadığına ve bu halde kanuni bir nitelik arz edemeyeceğine dikkat çekmiştir. Bu kavram yerine "vergiden kaçamak" veya "vergi peçelemesi" kavramlarına yer vermiştir. Şanver'e göre peçeleme, mükelleflerin özel hukukun şekil imkânlarını 'mahir' bir şekilde kullandığı ve böylece iktisadi durumlarını 'peçeleyerek' vergi borçlarını azalttığı yapılanmaları ifade etmektedir. Ayrıca Alman ve Amerikan vergi hukuklarına atıfla, peçelemenin yasal düzenleme

[645] Akkaya, M., (2021), **s**. 86; Başaran Yavaşlar, F., Sevgin, M., Uyanık, N. K., (2017), **Turkey**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 717.

[646] Türk Dil Kurumu Sözlüğü bkz.: https://sozluk.gov.tr/

konusu yapıldığına ve vergi hukukunca geçerli kabul edilemeyeceğini vurgulamaktadır.[647]

Öncel vd. ise vergi yükümlüleri ve sorumlularının vergi kaçırmak üzere özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanmalarını "peçeleme", buna yönelik sözleşmeleri ise "peçeleme sözleşmeleri" olarak tanımlamaktadır. Peçeleme sözleşmelerinde taraflar durumun gereklerine göre normalde başvurulması beklenmeyen hukuki biçime başvurmaktadırlar ve böylece vergi normunu dolanmaktadırlar. Peçeleme sözleşmelerinde, vergi normunun lafzına uyulmakta ancak normun amacı bertaraf edilmektedir. Buna ilişkin olarak, bir annenin aslında tek bir bağışlama iradesine dayalı olarak birden fazla bağış yapması örnek verilmektedir. Şöyle ki, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ivazsız servet transferlerinin vergilendirilmesini konu almaktadır. Kanun koyucu burada çeşitli vergi kolaylıklarına da yer vermiştir. Bunlardan biri intikallerin belirli bir tutarının vergiden istisna tutulmasıdır. İşte bu gerekçeyle, annenin vergi kolaylığı sağlayan vergi hukuku normundan faydalanmak üzere istisna sınırını nazara alarak bağışlama işlemini peş peşe ve parçalar halinde gerçekleştirmesi peçeleme olarak kabul edilmektedir.[648]

Kaneti ise iktisadi içeriğiyle vergilendirme konusu yapılan özel hukuk işlemi yerine, vergilendirme konusu yapılmamasından yararlanmak üzere olağan ve doğal kullanımı dışında başvurulan başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemlerini "peçeleme işlemi" veya "perdeleme işlemi" olarak tanımlamaktadır. Bir başka deyişle, vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, başka bir "hukuksal kılıklandırma" altında, vergi dışı bırakılmaktadır. Kaneti peçeleme işleminden söz edebilmek veya en azından

[647] Şanver, S., (1968), s. 79-80.

[648] Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 29-32.

koşullarının mevcut olup olmadığını tartışabilmek için belirli unsurların mevcut olması gerektiğine dikkat çekmektedir[649]:

i- vergi yasasında vergiye bağlanan olay veya hukuki durum, vergi hukuku dışındaki hukukun ve özellikle de özel hukukun kavram ve kurumlarınca tanımlanmalıdır;

ii- vergi yasasındaki bu özel hukuk kavram ve kurumlarına ait oldukları alanlardaki anlamlarıyla değil ancak temsil ettikleri iktisadi sonuç nedeniyle yer verilmektedir;

iii- vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç, bu yasada deyimlenen (lafzında yer verilen) hukuki kavram ve kurumlar tarafından bütünüyle kapsanamamaktadır;

iv- vergi yasasını dolanmak kastıyla, hukuki imkânlar kötüye kullanılmakta ve bu doğrultuda hal ve şartlara göre olağan ve doğal olarak başvurması beklenmeyen hukuki işlemlerden yararlanılmaktadır.

Kaneti her ne kadar bu unsurlar arasında kanun koyucunun amacına aykırılığın teşkil edeceğine yer vermese de bu sonuca açıklamalarından ulaşmaktadır. Dolayısıyla peçelemenin unsurları, vergiden kaçınmanın unsurlarıyla uyuşmaktadır.

Benzer bir yaklaşımla Akkaya peçeleme işlemlerini, vergi hukuku normunda vergilendirilmesi öngörülen soyut olay tanımına uygun maddi olayın, aynı iktisadi içeriği sağlamak üzere ancak başka bir özel hukuk kavram veya kurumu formunda yansıtılması ve normun dolanılması olarak tanımlamaktadır. Mükellef vergi normunun lafzı ile amacı arasındaki farktan yararlanmakta ve somut maddi olay, irade özgürlüğünün sağladığı imkânlarla manipüle edilerek vergi dışı bırakılmaktadır.[650]

---

[649] Kaneti, S., (1986/1897), **Vergi Hukuku**, Özlem Kardeşler Matbaası, s. 44-45.

[650] Akkaya, M., (2021), **s**. 85-86.

Bu noktada öğretideki tanım ve açıklamalara bir ekleme yapılması gerekmektedir. Değinildiği üzere Türk vergi hukuku öğretisinde peçeleme kurumunun içeriğinin ve koşullarının ortaya konmasında, Alman vergi hukukunun belirgin etkisi söz konusudur. Alman vergi hukukunda ise peçelemeye yönelik kanuni düzenlemelerde mükelleflerin özel hukukun biçim ve düzenleme imkânlarını kötüye kullandığı kabul edilmiş; ancak kanun koyucu, gelişmelere bağlı olarak yalnızca özel hukuktan doğan imkânların değil, kamu hukukundan doğan imkânların da kötüye kullanılabileceğini belirleyerek yasal değişikliğe gitmiştir[651]. Dolayısıyla peçeleme işlemi, özel hukuk alanıyla sınırlı tutulmamıştır.

Peçelemeye ilişkin kuramsal açıklamaları somut uyuşmazlıklar üzerinden okumak açıklayıcı olacaktır. Buna göre işyerine levha asmak isteyen ancak 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun İlan ve Reklam Vergisine ilişkin bölümdeki, alanı 1/2 m2'yi aşan levhaların aşan kısmının vergi konusu yapılacağını dikkate alan mükellef, 100*50 cm ebadında 2 adet levha kullanmıştır. Böylece aslında bütün halinde vergi konusu olması gereken işlem parça parça gerçekleştirilmiş ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesine çabalanmıştır. İdarenin tespiti durumunda, vergi yargısına taşınan uyuşmazlıkta Danıştay "100*50 cm ebadında 2 adet levhaların her birinin 1/2 $m^{2'}$yi aşmadığı gerekçesiyle vergiden istisna tutulması vergiden kaçınma sonucu doğurur ki bu durum[un] kanunun amacına aykırı düş[eceğine]" hükmetmiştir.[652]

Bir diğer uyuşmazlıkta ise bir baba henüz reşit olmayan çocuğu adına gayrimenkul satın alıp tescil ettirmiş ve bu iktisap karşılığında satıcıyla vekil ve kefil

---

[651] Bu gelişmeyi konu alan çalışmadaki ilgili bölüm için bkz: "2.2.2.4. Alman Vergi Hukukunda Reform ve Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Yeni Genel Kural".

[652] Danıştay 9. Dairesi, T. 14.10.1986, E. 1984/990, K. 1986/2668 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

sıfatıyla sembolik tutardaki bir kısmı peşin, geri kalan bedel içinse 5 yılda taksitlerle ödeyeceği bir plan üzerinden anlaşmıştır. Vergi idaresi alış bedelinin tamamen baba tarafından karşılanması ve dolayısıyla söz konusu işlemin aslında bir bağış olduğundan bahisle cezalı veraset ve intikal vergisi tarhiyatında bulunmuştur. Mükellef her ne kadar borçların taşınmazdan elde edilecek ürün ve kira gelirleriyle ödenebileceğini savunmuş olsa da, vergi yargısınca taşınmaz bedelinin küçük olan mükellefin hiçbir katkısı olmadan tamamen babanın çalışma ve gayreti, maddi ve manevi olanaklarını kullanmasıyla ödeneceği dikkate alınmıştır.[653]

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını konu alan bir diğer somut uyuşmazlıkta ise mükellef şirketin, ilişkili kişi statüsündeki başka bir şirketle gerçekleştirdiği ticari işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı fiyatlamalar uyguladığı ve bu suretle kazancını serbest bölgedeki ilişkili kişiye aktardığı tespit edilmiştir. Bu tespit doğrultusunda, vergi idaresi ilgili hesap dönemlerine ilişkin olarak mükellefin beyan ettiği ve gelecek yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması yönünde işlem tesis etmiştir. İlişkili kişi konumundaki şirketin tek faaliyetinin yurt dışından ithal ettiği makinaları mükellef şirkete satmak olduğu; bunların alış fiyatının çok üstünde bir fiyatla satıldığı; bu şirketin hiç ücretli personel istihdam etmediği; başka bir alıcıya satış yapmadığı anlaşılmıştır. Vergi yargılamasına intikal eden uyuşmazlıkta Danıştay, mükellef şirketin peçeleme[654] aracılığıyla serbest bölgelere sağlanan vergisel

[653] Danıştay 7. Dairesi, T. 02.07.1985, E. 1984/3975, K. 1985/1531 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

[654] Kararda "kanuna karşı hile" ifadesine yer verilmiştir. Yargı içtihatlarında kabul edildiği üzere kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki görünümü peçelemedir.

avantajlardan faydalanmak üzere hareket ettiğine hükmetmiştir.[655] Mükellef şirketin oluşturduğu bu yapılanma, ticari faaliyetlerin gerçek ekonomik nitelikle örtüşmediğini ortaya koymaktadır. Mükellef şirket, ilişkili kişi konumundaki şirketi aracı kılarak özel hukukun sağladığı düzenleme imkânlarını kötüye kullanmıştır.

Bir başka uyuşmazlıkta ise vergi idaresi, bir bankanın kurduğu vakıf aracılığıyla çalışanları adına yaptığı katılım payı ödemelerinin ücret olarak kabul edilmesi gerektiğini tespit etmiş ve bu ödemeler üzerinden vergi ziyaı cezalı gelir vergisi ile damga vergisi tarhiyatına gitmiştir. Vergi yargısına intikal eden uyuşmazlıkta banka, vakıf tarafından emekli ikramiyesi verilme, emekli maaşı bağlama ve çeşitli yardımlarda bulunma suretiyle çalışanlara ek menfaatler temin edildiğini, ancak banka katılım payının ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla çalışanlara aktarılmadığını, emeklilik koşulları oluşmadan vakıftan ayrılan çalışanlara ise banka katılım payının ödenmediğini ve dolayısıyla ne zaman ve hangi çalışana sağlanacağı belli olmayan bir menfaatin söz konusu olduğunu, ödemenin yapıldığı tarihte çalışanların ödenen tutar üzerinde hukuki ve fiili tasarrufunun bulunmadığını, nihayetinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğini savunmuştur. Danıştay somut uyuşmazlıkta "kanunun vergiyi doğuran olay olarak nitelendirdiği hukuki durumun, kanunda öngörülen istisnalar ve özel düzenlemeler dışında bir özel hukuk işlemi veya tasarrufuyla değiştirilmesi söz konusu ola[mayacağına]" vurgu yaparak, banka tarafından ödenen tutarın anlık olarak işçinin tasarrufuna amade kılınmamasının yasal bir zorunluluktan değil özel hukuk tasarrufu niteliğinde olan vakıf senedinden kaynaklandığını ve bunun vergiyi doğuran olayın niteliğini değiştirmeyeceğine hükmetmiştir. Bir başka deyişle, Mahkeme vakıf aracılığıyla sağlanan bu menfaatlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi hükmü

[655] Danıştay 4. Dairesi, T. 03.10.2022, E. 2019/3484, K. 2022/5317 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

kapsamında ücret olduğuna karar vermiştir. Böylece idarenin cezalı tarhiyat işleminde hukuka aykırılık görülmemiştir.[656] Kararda vergiden kaçınmaya yer verilmemiş olmakla birlikte, ele alınan somut uyuşmazlık tipik bir vergiden kaçınma örneği teşkil etmektedir.

Peçeleme, kanuna karşı hilenin özel bir türü veya vergi hukukundaki görünümü olarak nitelendirilmektedir.[657] Değinildiği üzere, kanuna karşı hilede emredici bir hukuk kuralına aykırı olan fiile veya işleme uygulanacak yaptırımı bertaraf etmek üzere, hukuken uygun görünen başka yollara başvurulmaktadır ve nihayetinde hedeflenen sonuca ulaşılmaktadır. Bu durum kanun koyucunun iradesini etkinsizleştirmesi, kamu düzenini zayıflatması ve hakkaniyetle bağdaşmaması gerekçesiyle hiçbir hukuk sisteminde hoş karşılanmamakta; kişi hileyle amaçladığı kanuni korumadan yoksun bırakılmaktadır.[658] İşte bu halde, peçeleme işlemlerinde de mükellefin vergi normunu dolanarak ortaya çıkarmak istediği vergisel avantaj yok sayılmakta; onun yerine, vergiyi dolanma kastı ortadan kaldırıldığında olağan koşullarda gerçekleştirilmesi muhtemel işlem üzerinden tarhiyata gidilmektedir.[659] Görüleceği üzere kanundan kaçınma ile

---

[656] Danıştay 4. Dairesi, T. 24.12.2013, E. 2013/8030, K. 2013/10451 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

[657] Saban, N., (2021), **Vergi Hukuku**, Beta, 11. Baskı, s. 482; Karakoç, Y., (2019), **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin, 2. Baskı, s. 148; Batı, M., (2022), s. 130; Kaneti, S., (1986/1897), s. 45; Akkaya, M., (2021), s. 86; Doğu, H. M., (2023), s. 223-224.

[658] Oğuzman, K., Barlas, N., (2019a), **Medeni Hukuk: Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar**, Vedat Kitapçılık, 25. Baskı, s. 294-295

[659] Akkaya, M., (2021), s. 90-91; Bayram, A. E., (2017), Peçeleme ve Muvazaa Kurumları ve Kurumların Karşılaştırılması, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2 (2), s. 19-20, 32-33.

peçelemenin unsurları büyük ölçüde örtüşürken, farklılık sadece alana özgü olarak değişmektedir.[660]

2.2.2.2. Muvazaa

Mükelleflerin vergisel amaçlarla özel hukuk işlemlerini biçimlendirdikleri bir diğer kurum ise muvazaadır. Muvazaa hem vergiden kaçınmaya/peçelemeye olan yakınlığı hem de vergi idaresinin adsız düzenleyici işlemlerinde (özelge, tebliğ, sirküler, iç genelge vb.) vergiden kaçınma/peçeleme yerine 'çatı' bir kavram olarak başvurması nedeniyle önem arz etmektedir.

Türk vergi mevzuatında, doğrudan muvazaayı tanımlayan bir hükme yer verilmemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli hükümlerinde[661] muvazaa kavramı kullanılmış olsa da bunlar muvazaanın sadece belirli vergisel ilişkilerde başvurulmasına cevaz verilmeyen bir yöntem olduğunu göstermektedir. Aslında muvazaa, Türk Borçlar Kanunu'nun "Sözleşmelerin yorumu, muvazaalı işlemler" kenar başlıklı m. 19'da ifadesini bulmakta ve bu halde özel hukuka ilişkin olduğu kabul edilmektedir. Buna göre "bir sözleşmenin türünün ve içeriğinin belirlenmesinde ve yorumlanmasında, tarafların yanlışlıkla veya gerçek amaçlarını gizlemek için kullandıkları sözcüklere bakılmaksızın, gerçek ve ortak iradeleri esas alınır" denilmektedir.

Muvazaa tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacı ile kendi gerçek iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve sonuç doğurmayan bir görünüş oluşturmak hususunda anlaşmalarıdır.[662] Muvazaalı işlemlerde tarafların beyan ettikleri ile gerçek iradeleri

---

[660] Saban, N., (2021), s. 483.

[661] Bu hükümler için bkz.: Vergi Usul Kanunu m. 274/A; m. 279; m. 280; m. 294.

[662] Eren, F., (2019), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin, 29. Baskı, s. 394.

arasında kasıtlı olarak oluşturulan bir uyumsuzluk söz konusu olup, böylece taraflar ya aralarında mevcut olmayan bir ilişkiyi varmış gibi göstermekte ya da gerçekte yapmak istedikleri mevcut bir ilişkiyi başka bir biçimde yansıtmaktadırlar.[663] Muvazaa öğretideki ve uygulamadaki yaygın ayrıma göre "mutlak (adi/basit/yalın) muvazaa" ve "nispi (nitelikli/mevsuf) muvazaa" olarak kategorize edilmektedir. Mutlak muvazaada taraflar aralarında herhangi bir işlem yapmayı istemedikleri halde, sırf üçüncü kişilere karşı bir işlem yapma izlenimi uyandırmak için görünürde bir işlem yapmakta ve bu işlemin hüküm ve sonuç doğurmayacağı hususunda anlaşmaktadırlar. Nispi muvazaada ise taraflar görünürdeki işlemin arkasında aslında gerçek iradeleriyle uyuşan gizli bir işlem yapma ve bu gizli işlemin hüküm ve sonuç doğurması hususunda anlaşmaktadırlar. Nispi muvazaada üçüncü kişilere karşı görünürdeki işlem, tarafların gerçekte meydana gelmesini istedikleri gizli işlemi örtmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu itibarla nispi muvazaada, mutlak muvazaadan farklı olarak hem görünürde hem de gizli olmak üzere iki işlem mevcuttur. Muvazaanın özel hukuktaki yaptırımında tarafların yansıttığı görünürdeki işlem geçersiz sayılmaktayken; baştan itibaren bağlanma iradesi gösterdiği gizli (gerçek) bir işlem mevcut ve bu işlem kanunun öngördüğü şekil ve esas şartlarını sağlıyor ise geçerli kabul edilmektedir. Dolayısıyla muvazaalı işlemin geçersizliği gizli işlemin geçersizliği sonucunu doğurmamaktadır.[664]

Vergi hukukunun uygulama alanında muvazaalı işlemlerle sıklıkla karşılaşılmaktadır. Muvazaayı vergi ilişkisine taşıdığımızda, tarafların üçüncü kişileri aldatma kastını vergi idaresine yönelttiği ve bu yolla vergi yükümlülüğünün bertaraf

---

[663] Akkaya, M., (2021), s. 80; Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 32.

[664] Eren, F., (2019), s. 397-398; Oğuzman, K., Barlas, N., (2019b), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Vedat Kitapçılık, 17. Baskı, s. 134; Şenyüz, D., (2002), **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, s. 68, 72.

edilmesinin veya azaltılmasının hedeflendiği anlaşılmaktadır.[665] Bir diğer ifadeyle, mükellefler vergi idaresini yanıltmak ve bu yolla vergiden kurtulmak istedikleri için kendi aralarında göstermelik bir anlaşma üzerinde mutabık kalmakta; bunun için görünürde norma uygun fakat gerçekte vergiden kurtulmayı amaçlayan, hüküm ve sonuç doğurmayacak sözleşmeler yapmaktadırlar.[666] Vergi borcunu etkilemeye yönelen ve bu nedenle öğretide "vergisel saikli muvazaa[667]" olarak anılan bu işlemlerde vergi hukuku açısından ortaya çıkan sonuç ise gerçek işleme (yani gizli işleme) bağlı olarak vergi ilişkisinin kurulmasıdır. Öyle ki, tarafların sadece aralarında mevcut olmayan bir ilişkiyi varmış gibi gösterdiği, yani ortada gerçek bir işlemin (yani gizli işlemin) mevcut olmadığı mutlak muvazaa hallerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş sayılacağından, görünürdeki işleme göre bağlı olarak tarh edilen vergi terkin edilebilecek ya da tahsil edilmişse düzeltme hükümleri uygulanarak iade edilebilecektir. Bu noktada uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir örnek taşınmaz devir ve iktisaplarında daha düşük harç ödemek üzere gerçek değerin altında bedelin gösterilmesidir. Böyle bir durumda gerçek iktisap bedelinin araştırılması ve buna dayalı olarak vergi tarhiyatının gerçekleştirilmesi gerekmektedir.[668] Bir diğer yaygın örnek ise muris muvazaası

---

[665] Bilici, N., (2020), **Peçeleme mi, Muvazaa mı, Kaçınma mı?**, içinde Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Atılım Üniversitesi Yayınları 63, s. 125.

[666] Akkaya, M., (2013), **Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı - İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar-**, içinde Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı, Edt. Funda Başaran Yavaşlar, Marmara Üniversitesi Yayınları, s. 36.

[667] Akkaya, M., (2021), s. 92.

[668] Öğreti de tapu harcının eksik ödenmesini peçeleme olarak kabul eden çalışmalara da rastlanmaktadır bkz: Şişman, B., (2002), Tapu Harcının Eksik Ödenmesi Yoluyla Peçeleme ve Zararı, **Yaklaşım Dergisi**, 111, s.32-40.

sebebiyle tapu iptali ve tescilini konu alan uyuşmazlıklardır. Taşınmaz devri işleminin muvazaa kapsamında değerlendirilmesinin vergisel sonucu olarak, ortada gerçek bir işlem olmayacağından bahisle tahsil edilen tapu harcının düzeltme işlemiyle mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.[669] Yine bir başka örnek ise kişilerin ticari organizasyon içerisinde ticaret yapıyor olarak görünmemek için başkaları üzerinden mal alım satımı yapmasıdır. Burada kişi fiilen otomobil alım satım işiyle sürekli iştigal etmesine rağmen, bu işlemleri bir tanıdığı üzerinden yapmakta ve böylece ticari faaliyetin süreklilik boyutunu gizlemektedir; bu halde karşı taraf işlemin gerçek boyutunu bilerek sözleşme yapıyorsa muvazaa söz konusu olmaktadır.[670]

2.2.2.3. Peçeleme ve Muvazaanın Farklılıkları

Peçeleme ile muvazaanın birbirleriyle oldukça yakın olduğu açıktır. Bu alandaki çalışmaların çoğu da haklı bir şekilde peçeleme ile muvazaa arasındaki farklılıkları tespit etmeye yöneliktir.[671] Gerçekten de hem peçelemede hem de muvazaada yapılan işlemlerin ardındaki amaç çoğunlukla güven vermeyen, samimiyetsiz olarak addedilebilecek bir nitelik taşır. Hatta bundan bahisle 19. yy'da Alman vergi hukukunda

---

[669] Şenyüz, D., (2002), s.75, 78-79; Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 32.

[670] Şenyüz, D., (2002), s. 83-84.

[671] Bu çalışmalardan bazıları için bkz.: Şenyüz, D, (2008), Peçeleme ve Muvazaanın Niteliği Arasındaki Farklar, **Yaklaşım Dergisi**, 185, s. 24-27; Yılmaz, E., (2013), Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17 (2), s. 1757-1782; Oğuz, C., (2017), Peçeleme ve Muvazaa Kurumları ile Bu Kurumların Karşılaştırılması, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2 (2), s. 13-68.

iki kurum arasında ayrıma gidilmesi gerekli görülmemiş; peçeleme o dönemde kuramsal temelleri daha yerleşik olan muvazaalı işlem teorisi kapsamında değerlendirilmiştir. 19. yy'ın ortalarından itibaren ise öğretide bu iki kurum arasında bir farklılık olduğu görüşü ağırlık kazanmıştır. Bu bağlamda peçeleme işlemleri ile muvazaa işlemleri arasındaki fark işlemlerin hukuki geçerliliğinin taraflarca gerçekten istenip istenmediğine dayanmaktadır. Öyle ki, taraflar muvazaada dışa yansıyan işlemin hukuki geçerliliğini ve sonuçlarını gerçekten istememekteyken; peçelemede işlemin hukuki geçerliliği ve sonuçları gerçekten istenmektedir. Bu bakış açısıyla, peçeleme bir hukuk kuralının uygulanması/tatbiki sorunu olarak daraltılabilmektedir. Alman vergi hukukunda görece erken bir dönemde gerçekleştirilen bu kuramsal ayrım hâkim görüş olarak benimsenmektedir.[672] Buna yönelik olarak, Alman Vergi Usul Kanunu'nun 41/2 maddesinde "Geçersiz Hukuki İşlemler" başlığı altında muvazaalı işlemler düzenlenmişken[673]; peçeleme/vergiden kaçınma işlemleri içinse aynı Kanunun 42. maddesinde ayrı bir düzenlemeye yer verilmiştir.

Bu noktada vergisel işlemin muvazaa kapsamında mı yoksa peçeleme kapsamında mı değerlendirilmesi gerektiği sorunsalının neden önemli olduğu sorulabilir. Şöyle ki, hem muvazaada hem de peçelemede bilhassa özel hukuk kavram veya kurumu aracılığıyla vergiyi doğuran olayın biçimlendirilmesine dayanılmaktayken ve bu suretle vergi yükünün etkilenmesi söz konusu olmaktayken; vergi idaresi iktisadi içeriği dikkate alarak değerlendirme yapmak zorundadır. Ancak bu iki kurumun vergisel

[672] Osterloh-Konrad, C., (2020), s. 88-92.

[673] "Muvazaalı işlemler ve eylemler vergilendirme açısından geçersizdir. Muvazaalı bir işlemin başka bir hukuki işlemi gizlemesi halinde, gizlenen hukuki işlem vergilendirmede esas alınır." bkz.: Federal Ministry of Justice, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/.

sonuçlarındaki farklılık, anayasal vergileme ilkelerini tartışılabilir kılacak kadar derinliklidir. Muvazaa durumunda görünürdeki işlemin yerine taraf iradelerini yansıtan gerçek işlemin bağlayıcı olması gerektiğinden, vergi uygulayıcısının görevi gerçek işlemi saptamak ve uygun hukuki nitelendirme yapmaktır. Buna karşılık peçeleme durumunda ise tek bir işlem mevcut olduğundan, vergi idaresinin öncelikle objektif koşullarda olağan varsayımsal işlemi belirlemesi gerekmektedir. Şüphesiz bu husus vergi hukukunda takdir yetkisinin sınırları dikkate alındığında özel bir dikkat ve hassasiyet gerektirmektedir.[674]

Peçeleme ile muvazaa arasındaki ayrımın somut uyuşmazlıklar zemininde değerlendirilmesi, farklılıkları ortaya koymak açısından son derece açıklayıcı olacaktır. Motorlu araç ticaretiyle iştigal olan bir mükellefin işlemlerinin konu alındığı ve vergi yargısına taşınan somut olayda, mükellef indirimli özel tüketim vergisi oranlarının uygulandığı dönemde kendi adına araç satış ve tescil işlemi gerçekleştirmiş; vergi oranlarındaki artışa müteakip ise bu araçları daha yüksek bedelle üçüncü kişilere ikinci el olarak satmıştır. Vergi idaresi mükellefin kendi adına araç satış ve tescil işleminin ilk iktisap mahiyetinde olmadığı, yani bir başka deyişle kendi adına araç satış ve tescil işleminde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmeyeceği gerekçesiyle işlemi muvazaalı olarak nitelendirmiş; bu gerekçeyle vergi ziyaı cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatı yapmıştır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu anılan işlemi muvazaa kapsamında değil; peçeleme/vergiden kaçınma kapsamında değerlendirmiştir. Mahkeme mükellefin vergiyi doğuran olayı sadece şekli olarak meydana getirdiğini; kaldı ki, kanun koyucunun indirimli oran düzenlemesindeki amacının, otomotiv sektöründe oluşan stok fazlasını eritmek olduğu ve bu doğrultuda indirimli oran uygulaması ile yüksek oranlı dönem arasındaki vergi farkının ticari faaliyet yürüten mükellefler uhdesinde

[674] Akkaya, M., (2021), s. 91-92.

kalamayacağına hükmetmiştir. Nihayetinde açıklanan gerekçelerle re'sen tarhiyatı uygun bulmuştur.[675] Söz konusu işlemde muvazaa değerlendirmesini mümkün kılacak ne muvazaa anlaşmasının ne de gizli işlemin mevcut olmadığı açıktır. Buna karşılık peçelemenin/vergiden kaçınmanın tipik bir özelliği olarak mükellef kendi adına araç satış ve tescil işlemini tam manasıyla iradesine uygun ve hukuk düzeninde sonuç doğuracak şekilde icra etmiştir. Bu halde vergi idaresi, gizli bir işlem mevcut olmadığından, objektif şartlar altında makul kabul edilebilecek varsayımsal bir işlem üzerinden vergi ilişkisini kurmuştur.

3. VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEDE EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ

3.1. Genel Çerçeve

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergiyi doğuran olayın saptanmasında ve vergi hukuku normlarının yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilmesi, gerçek iktisadi nitelik ve içeriğin esas alınmasını ifade etmektedir. Öğretide vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olarak kabul edilmekle birlikte[676]; salt vergi hukukuna atfedilemeyeceği ve kanun koyucunun ekonomik ilişkileri düzenlediği diğer hukuk alanlarında da uygulama alanı bulduğu savunulmaktadır.[677]

Ekonomik yaklaşım ilkesinde bir yandan vergi hukuku normlarının anlam ve amacının belirlenmesinde iktisadi boyutun göz önüne alınması yani "ekonomik yorum";

---

[675] Danıştay VDDK, T. 08/06/2022, E. 2020/1622, K. 2022/676(Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

[676] Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 32; Karakoç, Y., (2019), s. 143.

[677] Akkaya, M., (2021), s. 38; Tipke, K., Lang, J. vd., (2021), s. 239/par. 5.70; Saygılıoğlu, N., (1987), **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı: Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu; Başkanlığı Yayın No: 1987/288, s. 96.

diğer bir yandan ise gerçekleşen somut maddi olayın iktisadi mahiyetine göre hukuk düzeni içerisindeki yerinin araştırılması ve nitelendirilmesi yani "ekonomik irdeleme" izlenmektedir. Bu kapsamda ekonomik yaklaşım ifadesinin üst bir kavram olarak hem ekonomik yorumu hem de ekonomik irdelemeyi kapsadığı anlaşılmaktadır.[678] Ekonomik yaklaşım ilkesinin kuramsal temellerinin Alman vergi hukukunda inşa edildiği ve Almanca karşılığının "*wirtschaftliche Betrachtungsweise*" olduğu dikkate alındığında, "ekonomik yaklaşım" üst kavramının isabetli bir çeviri olduğu anlaşılmaktadır. Zira ilkenin İngilizce yazında "ekonomik yorum (*economic construction*)" şeklindeki ya da "özün biçime önceliği yaklaşımı (*substance-over-form approach*)" şeklindeki çevirileri isabetli bulunmamaktadır.[679]

Ekonomik yaklaşım ilkesinin gelişimine dair tarihsel süreç dikkate alındığında, vergi hukukunun kendisini ve temel ilkelerini savunma mekanizması olarak değerlendirilmektedir. Nitekim 20. yüzyıl başlarında Alman vergi hukuku öğretisinin etkisiyle birlikte vergi hukukunun, özel hukukun katı biçimselciliğinden ayrı, kendine özgü anlam ve içeriğin tesis edilmesine yönelik girişimler etkinlik kazanmış; bu kapsamda vergi hukuku normlarının uygulanmasında iktisadi boyutun esas alınmasını gerektiren ekonomik yaklaşım ilkesi ortaya çıkmıştır. Böylece devletin vergi politikasıyla amaçladığı kamu finansmanın sürdürülebilir olması ve mali güce göre vergilendirmenin olanaklı hale geleceği savunulmuştur.[680] Bu noktada ekonomik yaklaşım ilkesi Alman hukukunda formalizme karşı geliştirilen anti-formalist bir tepki

[678] Karakoç, Y., (2019), s. 143.

[679] Seiler, M., (2016), s. 11/dipnot 67.

[680] Akkaya, M., (2021), s. 30-31.

olarak kabul edilebilir.[681] Alman vergi reformunun öncüsü Enno Becker, ilkenin vergi kanunlarının gerçeklikle bağ kurarak uygulanmasına yardımcı olacağını savunmuş; 1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiş ve ta ki, 1977 yılındaki vergi reformuna kadar Alman vergi hukukunda pozitif dayanağını sürdürmüştür. Öyle ki, Alman vergi sistemine yerleşmesi, yani bir diğer deyişle vergi hukukuna içkin hale gelmesi gerekçe gösterilerek bir norm olarak düzenlenmesine gerek duyulmamıştır.[682]

Türk vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesinin pozitif dayanağını ise 30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanunla ihdas edilen, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde uygulamaya giren hüküm teşkil etmektedir. Kanun koyucu Alman vergi hukukundan etkilenerek bu düzenlemeye gitmiştir. Her ne kadar söz konusu dönemde Alman vergi hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesine bir norm olarak yer verilmemişken, Türk vergi hukukuna iktibas edilmesi eleştiri konusu olmuş olsa da, vergi hukukunun uygulanmasında yorum ve ekonomik yaklaşım ilkesinin tutarlı bir trendi izlenemediği dikkate alındığında[683] hükmün mevcudiyeti anlaşılabilmektedir. Öte yandan, kanun koyucu ekonomik yaklaşım ilkesinden açıkça bahsetmemiş ancak hem maddenin lafzından çıkarım yoluyla hem de gerekçesinden hareketle bu ilkenin benimsendiği anlaşılmaktadır.[684] 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Kanunlarının uygulanması ve ispat" başlıklı 3. maddesi şöyledir:

> *A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*

---

[681] Vergi hukukunda formalist ve anti-formalist yaklaşımlar için çalışmada bkz.: "3.5.1.2. Vergi Hukukunda Formalizmin Etkisi"

[682] Seiler, M., (2016), s. 13, 24.

[683] Saygılıoğlu, N., (1987), s. 140.

[684] Akkaya, M., (2021), s. 35.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.
B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.
Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.
İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu hükmün ekonomik yaklaşım başlığı altında hem ekonomik yorum hem de ekonomik irdelemeyi içerdiği kabul edilmektedir. Kanunun m. 3/A-2 fıkrasında vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile anlam taşıyacağı; hükümlerin açık olmaması veya ulaşılan anlamın Kanun'un ruhuyla örtüşmemesi halinde, normun amacı, kanundaki yeri ve diğer hükümlerle bağlantısı dikkate alınarak yorum yapılması gerektiğinden, vergi hukukunun özellikleri çerçevesinde ekonomik yoruma olanak sağlanmaktadır.[685] Her ne kadar vergi normlarında yer verilen kurum ve kavramların iktisadi boyutunun dikkate alınmasını gerektiren açık bir ibareye yer verilmemiş olsa da[686], mali gücün göstergesi olarak değerlendirilen ve tam da bu nedenle kavranmaya çalışılan unsurların, vergi hukukunun kendi alanı içerisinde yorumlanması ve bilhassa hükümlerin maksadına bir araç olarak başvurulması ekonomik yoruma ulaştırmaktadır. Diğer yandan, m. 3/B-1 fıkrasında ise vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetin esas alınmasına yer verilmiştir. Bu fıkra ise vergi hukukunda nitelendirmenin hukuki biçimlerin temsil

[685] Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 27; Kaneti, S., (1986/1897), s. 42.

[686] Akkaya, M., (2021), s. 42.

ettikleri iktisadi içeriğe/öze dayanmasını gerektirmektedir ve böylece ekonomik irdelemeye ulaştırmaktadır.[687] Nitekim Danıştay içtihatlarınca VUK m.3 hükmü doğrudan ekonomik yaklaşım ilkesi olarak anılmaktadır.[688]

3.2. Vergiden Kaçınmayı Önlemede VUK 3. Maddesinin Uygulanabilirliği

3.2.1. Gerçek Mahiyet

Türk vergi mevzuatında, vergiden kaçınmayı ve vergisel sonuçlarını 'açıkça' konu alan bir genel kural mevcut değildir. Kanun koyucu, mükelleflerin belirli ve tanımlanmış vergiden kaçınma stratejilerini öngörmekte ve bunlarla mücadele etmek amacıyla özel kurallar ihdas etmektedir. Özel kurallar ise sadece düzenlendikleri alandaki kaçınma stratejilerini konu almaktadır. Bu halde vergi uygulayıcısı özel kuralların kapsamına dâhil olmayan vergiden kaçınma stratejilerini tespit etmek ve vergi ilişkisini yeniden kurmak üzere VUK m.3/B-1 fıkrasındaki "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*"* hükmüne başvurmaktadır. Yani bir diğer deyişle, vergiden kaçınmanın tespitinde ve

[687] Kaneti, S., (1986/1897), s. 44

[688] Bu yöndeki çeşitli kararlar için bkz: Danıştay 3. Dairesi, T. 7/5/1998, E. 1197/293, K. 1998/1650 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası); Danıştay 3. Dairesi, T. 14/10/1999, E. 1998/705, K. 1999/3359 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası); Danıştay 4. Dairesi, T. 22/2/2018, E. 2014/1956, K. 2018/1819 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası); Danıştay 4. Dairesi, T. 8/6/2021; E. 2021/910, K. 2021/3053 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

önlenmesinde ekonomik irdelemenin yer bulduğu VUK m.3/B-1 fıkrası temel kanuni dayanak alınmaktadır.[689]

Tam bu noktada bir hususa değinilmesi gerekmektedir. Hatırlanacağı üzere vergiden kaçınma stratejilerinde, mükellefin vergi normunda vergilendirilmesi öngörülen soyut olay tanımına uygun maddi olayı hukukun sağladığı imkânları kötüye kullanmak suretiyle yapılandırması ve nihayetinde bu normun uygulama kapsamı dışında kalması veya dâhil olmasıyla karşılaşılmaktadır. Yani bir diğer deyişle, mükellef vergi normunu dolanma becericisi göstermektedir; böylelikle normun anlam ve amacının tespit edilmesi meselesi ön plana çıkmaktadır. Bu gerekçeyle, vergiden kaçınma kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki görünümü olarak kabul edilmektedir. Bu açıklamalardan hareketle, vergiden kaçınma stratejilerinin tespitinde öncelikle ekonomik yorum hareket noktası olmaktadır. Pek tabi ki, somut maddi olayın saptanması ve değerlendirilmesinde ekonomik irdeleme dışlanmamakta, bilhassa mükellefin hukuk imkânlarını kötüye kullanıp kullanmadığının belirlenmesindeki işlevi önem arz etmektedir. Ancak vergiden kaçınmada temel kanuni dayanak VUK m.3/B-1 fıkrasıyla sınırlı kalmamalı ve ekonomik yorumun yer aldığı VUK m.3/A-2 fıkrasına da yer verilmelidir.[690] Türk vergi hukuku öğretisinde ise VUK m. 3/B-1 fıkrasının daha çok ön plana çıkması kuvvetle muhtemel kanun koyucunun fıkranın konuluş maksadında yer verdiği açıklamalardan kaynaklanmaktadır. Nitekim kanun koyucu da

---

[689] Şenyüz, D, (2008), s. 24; Akkaya, M., (2021), s. 94; Gökçay, Ş. E., (2018), s. 454-455; Apak, S., (2017), Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, 346, s. 28-29; Ateş, L., (2011), **Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme**, Tuhan Kitapevi, s. 33-34.

[690] Benzer bir görüşü paylaşan bir diğer çalışma için bkz: Bayram, A. E., (2017), s. 20-23.

VUK m. 3/B-1 fıkrasının gerekçesinde bu düzenlemenin konuluş maksadını mükelleflerin vergi ödememeye yönelik girişimlerinin önlenmesi olarak saptamıştır[691]:

> *Vergiye tabii olay ve konuların tespitinde, bunların sadece ortaya çıkarılması yetmemekte, aynı zamanda bu olayların gerçekliğinin ispatlanması, delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir. Vergi adaleti ve güveliğinin gereği de buldur. Toplum hayatında vergi şuuru ne kadar yerleşmiş olursa olsun, bir kısım mükelleflerin mümkün olduğu kadar az vergi verme gayreti içinde bulundukları ve bunu sağlamak için de vergiye tabi gelir ve işlemlerini, kanunların açık ve müsamahalı bulunduğu imkânlardan faydalanmak veya kanunları hiçe saymak süratiyle gizledikleri ve vergiye tabi değilmiş gibi gösterdikleri bir gerçektir. Vergiciliğe düşen görev ise, gizlenen gelir ve işlemleri ortaya çıkarmak bunların gerçekliğini ispat etmek suretiyle gerekli verginin tahsilini temin etmektir ... Bu amaca uygun olarak maddemin ilk fıkrası, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti ve oluş şeklinin esas alınacağı ilkesini açıklamaktadır. Bu hüküm, uygulama yönümden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın, gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.*

VUK m.3/B-1 fıkrası vergi uygulayıcısına bir yandan mükelleflerin yükümlülüklerini etkilemek üzere somut maddi olayı olduğundan farkı göstermeleri durumunda başvurabilme ve böylece gerçek durumu araştırma, iktisadi boyutunu saptama, saptanan iktisadi boyuta uygun olarak yeniden nitelendirme yapma ve vergi ilişkisini buna bağlı olarak belirleme yetkisini vermekte diğer bir yandan somut maddi olayı değiştirmeme yükümlülüğünü yüklemektedir.[692] Nitekim vergi idaresi VUK m.3/B-1 fıkrasını vergilendirme düzenini bozucu tüm girişimleri kapsayacak şekilde aktif olarak kullanmakta ve böylece devlet hazinesi lehine işleyen bir "maymuncuk"

---

[691] Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi, (26.12.1980), 4.1.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu (1/64), s. 2-3, bkz.: https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028.pdf

[692] Akkaya, M., (2014), s. 34.

işlevi görmektedir.[693] Bu halde vergilerin yasallığı ve hukuki güvenlik gibi temel vergisel ilkelere karşı endişeler doğmaktadır.[694] VUK m.3/B-1 fıkrasında geniş bir kapsam öngörmesine karşın, "gerçek mahiyet" dışında herhangi bir ölçüt veya koşula yer verilmemiştir.[695] Vergi yargısı içtihatları da öğretiye müteakip olarak, gerçek mahiyeti mükelleflerin gerçekleştirdiği işlemlerin biçimselliğinin ötesine geçilmesi ve taraflar arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin araştırılması gerekliliği olarak açıklanmaktadır.[696]

Bu noktada öğretide asıl ve en önemli tartışma konularından birisi de vergiden kaçınmanın tespiti ve buna bağlı olarak vergi ilişkisinin kurulmasında VUK m.3/B-1 fıkrasının hukuki dayanak teşkil edip etmeyeceği üzerinedir. Her ne kadar vergi idaresince ve vergi yargısı içtihatlarında anılan fıkra *de facto* dayanak kabul görmekte ve bu yönde bir tartışmaya yer verilmese de fıkranın kapsam ve sınırları teorik boyutuyla ciddi bir belirsizliğe yol açmaktadır. Bir görüş, VUK m. 3/B-1 fıkrasını Anglo-Sakson hukuk sistemindeki "özün biçime önceliği ilkesine" benzer nitelikte değerlendirmekte ve vergiden kaçınmayı kapsayarak uygulama alanı bulabileceğini aktarmaktadır.[697] Diğer bir görüş, vergiden kaçınmanın tespiti durumunda vergi

[693] Gökçay, Ş. E., (2018), s. 499.

[694] Başaran Yavaşlar, F., Sevgin, M., Uyanık, N. K., (2017), s. 721.

[695] Yaltı, B., (2014), s. 457.

[696] Vergi yargısı içtihatları için bkz.: Danıştay 9. Dairesi, T. 9.11.2023, E. 2021/2399 K. 2023/4495 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası); Danıştay 9. Dairesi, T. 15.10.2019, E. 2016/14826, K. 2019/4699 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası); Danıştay 4. Dairesi, T. 7.5.2015, E. 2014/4884, K. 2015/1966 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

[697] Yaltı, B., (2007), Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması, **Vergi Sorunları Dergisi**, 22, s. 10-11; Yaltı, B., (2010), s. 14-15.

ilişkisinin varsayımsal bir işlem yoluyla kurulması gerektiğinin göz ardı edildiğine ve anılan fıkrada vergi idaresinin açıkça yetkilendirilmediğine dikkat çekmektedir. Buna göre vergi hukukunun en temel ilkelerinden biri olarak kabul gören yasallık ilkesi gereği, vergi uygulayıcısı somut olayı olduğu gibi tespit etmek ve herhangi bir değişiklikle müdahil olmamak zorunluluğu altındadır. Bunun tek istisnası sayılabilecek hal ise vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınmada hukuksal kılıklandırma altında tek bir gerçek işlem ortaya çıkmakta ancak bu halde vergi ilişkisi bu işlem üzerinden kurulamayacağı için iktisadi mahiyeti yansıtan varsayımsal bir işlem esas alınmaktadır. VUK m.3/B-1 fıkrasında vergi idaresi bu takdir yetkisiyle açıkça yetkilendirilmediği için yani bir diğer deyişle vergilendirme ilişkisinin sebep unsurunu değiştirme yetkisi haiz olmadığı için tarhiyat yapamayacaktır.[698] Uygulamada sorunun çözümü için her somut olayda hayatın olağan akışı karinesinin uygulanmasıyla ortaya çıkan fiili karinelere dayanılmaktadır.[699] Bir diğer görüş ise VUK m. 3/B-1 fıkrasının vergiden kaçınma durumunda temel dayanak teşkil edemeyeceğini savunmaktadır. Nitekim vergiden kaçınmanın suç yahut hukuka aykırılık teşkil edip etmediğinin yasada düzenlenmediği; bu eksiklik nedeniyle vergiden kaçınmanın tespitinin de mümkün olmadığı diğer bir deyişle vergiden kaçınmanın nasıllığını ortaya koyacak ölçü ya da ölçütün eksikliğine dikkat çekilmektedir.[700]

Kanaatimizce Türk vergi hukuku mevzuatında vergiden kaçınmanın ayrı bir yasal düzenlemeye konu olması gerekmektedir. Bu yasal düzenleme hem ulusal hukuktaki belirsizliği önleme ve mükellef haklarını gözetme açısından hem de son

[698] Akkaya, M., (2013), s. 35-36; Akkaya, M., (2021), s. 94-96.

[699] Özdiler Küçük, E., (2011), Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınları, s. 149

[700] Saban, N., (2014), s. 163-164.

dönemde uluslararası vergi rejimindeki mücadele girişimlerine uygunluk açısından önem arz etmektedir.

3.2.2. İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uymayan veya Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Olmayan Durum

Kanun koyucu VUK m.3/B-3 fıkrasında vergi hukukunda ispat yükünü düzenlemiştir: "[i]ktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir." Bu fıkra bir yasal karine olan "hayatın olağan akışı karine"sine yer vermesi bakımından önemlidir ve oldukça işlevselidir.

Hayatın olağan akışı karinesine göre vergiyi doğuran somut maddi olayın iktisadi, ticari ve teknik gereklere uygun olarak oluşacağı ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad olan şekilde ortaya çıkacakları kabul edilmektedir.[701] Bir başka deyişle, mükellefin düzenlemede yer bulan gereklere uygun olarak ve alışılmışa bağlı kalarak hareket edeceği sonucu çıkartılmaktadır.

Burada iktisadi gerekler içinde bulunulan ekonomik ortam ve şartları; ticari gerekler ticari örf ve âdetleri; teknik gerekler ise herhangi bir imalat faaliyetinde bulunması gereken unsurlar ve mamuldeki özellikleri ifade etmektedir.[702] Bunların her birinin somut olay bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer bir yandan normal ve mutat durumlar koşulu ise vergi yargısı içtihatlarınca bazen iktisadi, ticari ve teknik gereklerle birlikte ele alınmakta ve bu gereklere aykırılıkların normal ve mutat olmadığı kabul edilmekte; bazen ise normal ve mutat olmayan durum iktisadi,

[701] Kaneti, S., (1986/1897), s. 50.

[702] Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), s. 208-209.

ticari ve teknik icaplardan ayrı düşünülmektedir. Kanun koyucunun maddeyi ele alış biçimi de zaten bunu gerektirmektedir.[703]

Vergiden kaçınma stratejileri bakımından hayatın olağan akışı karinesi, vergisel işlemin makul kabul edilip edilemeyeceğini ve bu bakımdan vergisel bir amaç dâhilinde hareket edilip edilmediğini belirlemede dayanak alınmaktadır. Vergi uygulayıcısı somut olaya bağlı olarak mükellefin iktisadi, ticari ve teknik gereklere veya hayatın normal ve mutad akışına göre 'makul bir hareket tarzı' içerisinde olduğunu kabul ederse vergiden kaçınma iddiası ileri sürülemeyecektir. Hatırlanacağı üzere, Alman Vergi Usul Kanunu'nda da vergiden kaçınma durumunda "uygun olmayan işlem" koşulu aranmakta; içtihat hukukunca ise bu koşulun değerlendirilmesinde mükellefin seçtiği hukuki işlem ile amaçlanan ekonomik sonuç ve mevcut ekonomik koşullar arasındaki ilişkiye odaklanılmakta, benzer işlemleri gerçekleştiren vergi mükelleflerince tercih edilebilecek en az bir alternatif işlemin bulunabileceği kabul edilmektedir.[704]

Vergi yargısı içtihatlarında hayatın olağan akışı karinesinin vergi ilişkisine yansıması şu örneklerle açıklanabilir: yakın akrabalık veya iş ilişkisi bulunmayan kişiler arasında borç verme işlemi karşılıksız (faizsiz) olamayacakken, iş ilişkisi bulunan kişiler arasında karşılıksız olmasının normal ve mutad bir durum olduğu kabul edilmiş ve bu halde vergi idaresince, şirkete verilen borç karşılığında menkul sermaye iradı niteliğindeki faiz gelirinin elde edildiği iddiasında hukuki isabet görülmemiştir[705];

---

[703] Öner, C., (2014), Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Ticari İcaplar, TBB Dergisi, 115, s. 245-246.

[704] Çalışmanın ilgili bölümü için bkz. "2.3.2. Uygun ve Uygun Olmayan İşlemler Ayrımı".

[705] Danıştay VDDK, T. 23.03.2022; E.T.: 2021/207; K. T.: 2022/365 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

askeri hastanede görevli hekimin mesai saatleri dışında faaliyet göstermesinin kazançsız olduğu iddiasının hayatın olağan akışına uymaması ve mükellef tarafından ispat edilmemiş olması gerekçesiyle serbest meslek kazancı yönüyle yapılan tarhiyat hukuka uygun bulunmuştur.[706] Aslında bu noktada anlaşılmaktadır ki, vergiden kaçınma durumunda vergi ilişkisinin kurulabilmesi ve tarhiyat yapılabilmesi için ikame edilecek işlem hayatın olağan akışı karinesine dayanılarak somut olaya özgü fiili karinelerle oluşturulmakta yani hayat tecrübeleri ve olayların olağan gidişi nazara alınarak gerçek mahiyete ulaşılmaya çalışılmaktadır.[707]

4. VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK ÖZEL KURALLAR

Özel kurallar, kanun koyucunun öngördüğü veya tespit ettiği belirli tür ve kategorideki kaçınma stratejileriyle mücadele etmek üzere ihdas edilen normlardır. Bu kuralların kapsamı oldukça geniştir; mükelleflerin mevcut kuralları kötüye kullanmalarına ve gelişmelere bağlı olarak vergi sistemlerinde güncel kalmaktadırlar. Daha önce dikkat çekildiği üzere, bu kurallar işlevlerine göre 4 grup altında kategorize edilebilmektedir: (i) belirli unsurların matraha dâhil edilmesini zorunlu tutan kurallar; (ii) belirli unsurların matrahtan indirimini yasaklayan veya miktar yönüyle sınırlandıran kurallar; (iii) matrahın belirlenmesinde kapsanan ve indirilen unsurları süre yönüyle düzenleyen kurallar ve (iv) belirli unsurların, işlemlerin veya tarafların niteliğini belirleyen kurallar.[708]

Türk vergi hukukunda gerek VUK'ta gerek diğer vergi kanunlarda birçok özel kurala yer verilmiştir. Kanun koyucu kimi kurallarda vergiden kaçınmayı konu almayı

[706] Kaneti, S., (1986/1897), s. 50-52.

[707] Özdiler Küçük, E., (2011), s. 47-48, 141, 149-150.

[708] Çalışmada bkz.: "2.3. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Özel Kurallar".

ve bu halde vergi ilişkisinde ikame edilecek olayı belirlemeyi hedefleyebileceği gibi kimi kurallarda ise daha geniş kapsamda vergi kayıp kaçağını önlemeyi hedeflemektedir. Özel kuralların kapsamlı bir dokümanını sunmaktan ziyade çeşitli örnekler verilebilir. Bu doğrultuda:

- VUK'un 228. maddesinde tevsiki zorunlu olmayan kayıtların indirim unsuru olabilmesi için "işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması" koşuluna yer verilmesi; 313-321 maddeleri arasında amortisman usulü ve sınırlarının belirlenmesi; mükerrer madde 257'de belirli tutarın üzerindeki tahsilat ve ödemelerin banka, finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi hüküm altına alınmıştır.
- Damga Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde kağıtların tabi olacağı verginin tayininde 'mahiyetine' bakılacağı ve tabloda yazılı vergisinin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Burada yer verilen mahiyet ifadesinden, vergi konusu kâğıdın iktisadi içeriğinin esas alınması anlaşılmaktadır.
- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde kontrol edilen kurum kazancı; madde 5/B-3 fıkrasında sınai mülkiyet haklarına ilişkin olarak üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırmasının esas alınması; 9. maddesinde tam mükellefiyet esasında kurumlar vergisi matrahının tespitinde zarar mahsubunun sınırlandırılması ve 11. maddesinde belirli indirim kalemlerinin yasaklanması; 12. maddesinde örtülü sermaye; 13. maddesinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hüküm altına alınmıştır.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde "işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip" veya "işletme ile ilgili olmak şartıyla" gibi ölçütlerle belirli indirim unsurlarının sınırlandırılması; 61. maddesinde ücretin mahiyetinin tespit

edilmesi; 73. maddesinde emsal kira bedeli esası; 89. maddesinde belirli indirim unsurlarının matraha oranla sınırlandırılması hüküm altına alınmıştır.

5. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİDEN KAÇINMAYI ÖNLEMEYE YÖNELİK GENEL KURAL ÖNERİSİ

5.1. Tasarımda Ön Koşullar

Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural, kanun koyucunun öngöremediği, arzu ve iradesi dışında gelişen kaçınma stratejilerini hedeflemektedir. Vergi uygulayıcılarına mükellefin yöneldiği stratejinin ne zaman kabul edilebilirlik sınırını aşıp vergiden kaçınmaya dönüştüğünü belirlemeye yardımcı olan bir dizi uygulama parametresi sağlanmakta ve tespit edilen stratejinin vergisel sonuçları geçersiz kabul edilerek, vergi ilişkisi yasaya uygun olarak tesis edilmektedir. Dolayısıyla genel kuralın etkin bir şekilde işleyebilmesi için normda yer alacak kavramların, ifadelerin ve ortaya çıkacak sonuçların açık ve öngörülebilir olması gerekmektedir. Bu nedenle, genel kural hükmünün tasarımı, uygulamanın etkili ve sonuçlarının yeterli derecede öngörülebilirlik sağlaması için önem arz etmektedir.

Türk vergi hukukunda vergiden kaçınmayı önlemede hukuki dayanak olarak kabul gören VUK m. 3/B-1 fıkrası bu doğrultuda modernize edilmelidir.

5.2. Vergi Usul Kanunu Taslak Metninde Öngörülen Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kural

Türkiye'de 1961 yılından bu yana yürürlükte bulunan VUK'un zamanın gerekliliklerine göre gözden geçirilmesi amacıyla çalışmalar yürütülmüş ve neticede

VUK Tasarısı 2016 yılında kamuoyunun bilgisine sunulmuştur.[709] Her ne kadar söz konusu Tasarı yeterli desteği görememiş ve yasalaşma sürecini tamamlayamamış olsa da, mevcut VUK m.3'te belli başlı değişikliklerin öngörülmesi nedeniyle genel kural bakımından bir değerlendirme zemini sağlamaktadır.

VUK Tasarısı'nda genel kural niteliğinde değerlendirilebilecek hüküm "Yorum ve İspat" başlığı altında m.5/2-3 fıkralarında yer almıştır. Buna göre:

> *(2) Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*
> *(3) Vergi kanunları hükümlerinin dolanılması, olması gereken vergi yükümlülüğünün dışında kalınması veya vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması gibi yöntemlerle vergiyi doğuran olay veya bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin gizlenmesi veya değiştirilmesine yönelik muamelenin vergi yükümlülüğüne yönelik etkisi dikkate alınmaz. Bu muamelenin hukuken geçerli olması, bir sicile tescil edilmesi ya da resmî şekle tabi olması bu sonucu değiştirmez.*

Buna göre mevcut VUK m. 3/B-1 fıkrasının aynen korunduğu ve esaslı değişikliğin Tasarı m./5-3 fıkrasında olduğu anlaşılmaktadır. Her şeyden önce Tasarı'da öngörülen değişiklik hem muvazaalı işlemleri hem de vergiden kaçınma işlemlerini kapsar niteliktedir. Daha önce de değinildiği üzere, bu iki kurum özellikle vergi ilişkisinin yeniden kurulmasında farklı 'gerçeklik' anlayışlarına dayanmaktadır. Muvazaa durumunda gerçek mahiyet için gizlenen işlemin tespiti gerekmekte; vergiden kaçınma durumunda ise aslında tek bir gerçek işlemin bulunması ve ancak vergi ilişkisinin bu işlem yerine geçecek varsayımsal bir işlemle tesis edilmesi gerekmektedir. Bu farklılık, her iki kurumun ayrı hükümlere konu edinmesini zorunlu kılmaktadır.

[709] Kamuoyuyla paylaşılan Vergi Usul Kanunu Tasarısına ulaşmak için bkz.: https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_tasarisi_gib.pdf.

İkinci olarak, Tasarı'da "vergi kanunları hükümlerinin dolanılması" ifadesine yer verilmiş; peşi sıra ise "olması gereken vergi yükümlülüğünün dışında kalınması veya vergi yükümlülüğünün lehe etki doğuracak şekilde planlanması" ifadelerine yer verilmiştir. Aslında vergi mükellefi vergi kanunu hükümlerini dolanmayı tam da bu iki seçeneği sağlamak üzere gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla eğer hükümlerin dolanılmasının neyi ifade etmek istediği açıklanmak isteniyor ise buna ayrı bir fıkrada yer verilmesi daha uygun olacaktır. Üçüncü olarak "gibi" edatına yer verilmesi kuralın kapsamını çok büyük ölçüde genişletmekte ve halihazırda öngörülebilirlik eleştirinsine sebebiyet vermektedir. Tasarı'nın genel kuralı ilgilendiren bir diğer hükmü ise ispat kuralının düzenlendiği m. 5/5 fıkrasıdır:

> *"(5) Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti ile bu maddedeki diğer hükümlere uygun olarak yapılan bir tespit veya tarhiyatın iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymadığının veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığının mükellef tarafından iddia olunması hâlinde ispat külfeti kendisine aittir."*

Bu değişiklikte sadece mükellefin ispat yüküne yer verilmiş; idarenin ispat yükünden bahsedilmemiştir. Dolayısıyla mevcut hükümde ispat yükü tarafın iddiasına göre mükellefte veya vergi idaresinde olabilirken; Taslak'ta ispat yükü mükellefte bırakılmıştır. Taslak'taki ispat yükü bu haliyle evrensel hukuk ilkelerine aykırı düşmektedir.[710]

[710] Özdiler Küçük, E., (2017b), s. 115-116.

5.3. Türk Vergi Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kurala İlişkin Öneriler

5.3.1. Norma İlişkin Öneriler

Bu bölümde Türk vergi hukukunda vergiden kaçınma stratejileriyle mücadele etmek üzere işlevsellik kazanacak bir genel kural önerisi sunulması amaçlanmaktadır. Şüphesiz böyle bir öneri hem Türk vergi hukukunun kendine özgü yapısı ve özelliklerinin hem de diğer ülkelerin deneyimlerinden sağlanan katkıların dikkate alınmasını gerektirmektedir.

İlk olarak, Türk vergi hukuku kanunlarında açıkça 'vergiden kaçınma' kavramının kullanılması önerilmektedir. Zira kavramsal ifadenin eksikliği hem mükelleflerin özgürlük alanının sınırlarının belirlenmesini zorlaştırmakta hem de bu eksikliği gidermek üzere çok çeşitli kavramların tercih edilmesiyle terminoloji karışıklığına sebebiyet vermektedir. Bu noktada vergiden kaçınma kavramı, uluslararası girişimlerin etkisiyle daha kapsayıcı ve devletler tarafından üzerinde mutabık kalınan bir ifade olarak ön plana çıkmaktadır. Öyle ki, Türkiye'nin diğer ülkelerle akdettiği birçok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında gerek anlaşma başlığında gerekse de içeriğinde vergiden kaçınma kavramına mücadele edilmesi gereken bir mükellef stratejisi anlamında yer verilmektedir. Yani bir diğer deyişle, Türk vergi hukuku bu kavrama halihazırda yabancı değildir. Öğretideki son dönem çalışmalarda bu kullanımın giderek daha çok benimsendiği görülmektedir.

Öte yandan bu öneriyi sunarken bir gerçeğin de dikkate alınması gerekmektedir: uluslararası hukuktaki gelişmelere bağlı olarak yeni kavramların türetilme hızı. Son dönemde aslında vergiden kaçınma stratejisi başlığı altında toplanabilecek birçok yeni kavram (agresif vergi planlaması, agresif vergiden kaçınma, suistimal edici vergiden kaçınma vb.) ortaya çıkmakta ve uluslararası metinlerde karmaşık bir biçimde

kullanılmaktadır. Vergiden kaçınmanın ve türetilen diğer kavramların ortak özelliği, hukukun tanıdığı hak ve imkânların kötüye kullanılmasına dayanmaktadır. Dolayısıyla genel kuralın yer aldığı madde başlığının "vergi yükümlülüğünü planlama hakkının kötüye kullanılmasına karşı genel kural" veya "vergi hukukunda kötüye kullanımı önlemeye yönelik genel kural" şeklinde ifade bulması hem anlam itibariyle hem de uluslararası hukuktaki entegrasyona uyum açısından daha isabetli olacaktır. Bu doğrultuda Alman Vergi Usul Kanunu'nun 42. maddesinde yer bulan genel kural normunun madde başlığı "hukuki düzenleme imkânlarının kötüye kullanılması (vergi planlaması işlemlerinin kötüye kullanılması), ATAD kapsamında üye ülkelere önerilen genel kural normunun madde başlığı ise "kötüye kullanmayı önlemeye yönelik genel kural" biçiminde ifade edilmiştir.

İkinci olarak, vergiden kaçınmaya yakın bir nitelik gösteren muvazaalı işlemlerin ayrı bir yasal düzenlemeye konu olması gerekmektedir. Türk vergi hukukunda muvazaanın tanımına ve sonuçlarına yer verilmemişken, VUK m.3/B-1 fıkrasının muvazaalı işlemleri de kapsayacağı genel kabul görmektedir. Bu noktada Alman Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi VUK'ta muvazaa işlemlerini konu alan münhasır bir hükme ihtiyaç duyulmaktadır. Pek tabi ki, Fransa gibi çeşitli hukuk sistemlerinde muvazaalı işlemler de genel kural kapsamına (vergi hukukunda hakkın kötüyü kullanılması hükmü – L64) dâhil edilebilmektedir.[711] Ancak Türk vergi hukukunda genel kabul gördüğü üzere muvazaa ile vergiden kaçınma vergisel sonuçlar bakımından ayrışmaktadır.

Üçüncü husus, genel kuralın amaç ve işlevlerinin açıkça ortaya konması gerekliliğidir. Bu bakımdan genel kuralın, vergi hukukunda birbiriyle çatışabilen iki temel politika sorunu yani Anayasa'nın m. 73 kapsamında mükelleflerin mali gücüne

[711] Gutmann, D., (2014), s. 7.

göre vergi ödeme yükümlülüğü ile hukuki öngörülebilirlik ilkesi arasında bir denge kurmayı amaçladığına ve dolayısıyla salt mali bir önlem olmadığına yönelik açıklayıcı bir norma yer verilmelidir. Daha önce de ifade edildiği üzere, Kanada'da 2024 yılında kanun koyucu tarafından vergi kanununda ilk kez bir başlangıç normu ihdas edilmiş ve bu hükümde genel kuralın amaç ve işlevi ortaya konmuştur. Bu doğrultuda Türk vergi hukukunda da genel kuralın amaç ve işlevini açıkça beyan eden bir başlangıç normu, genel kuralın uygulanmasına yönelik endişeleri gidermek açısından kayda değer bir nitelik taşıyacaktır. Bu mahiyetteki bir başlangıç hükmüne kanunda yer verilmeyecekse dahi kanun gerekçesinde amaç ve işlevine mutlak suretle vurgu yapılmalıdır.

Dördüncü olarak; Türk vergi kanununda yer bulacak bir genel kural şöyle tasarlanabilir:

(1) Kanundaki hükümlerin amacına aykırı olarak vergisel bir avantaj elde etmek üzere iktisadi mahiyetten yoksun işlem veya işlem dizisinin gerçekleştirilmesi halinde vergiden kaçınıldığı kabul edilir. Vergisel avantaj; tamamen veya kısmen vergi alacağı doğuran hükmün kapsamı dışında kalınması veya vergi kolaylığı sağlayan hükmün uygulanması yoluyla ortaya çıkar. İşlem veya işlem dizisi esas olarak ticari veya başkaca bir vergi dışı amaç doğrultusunda gerçekleştirilmediği ve ekonomik durumu vergisel avantaj dışında değiştirmediği ölçüde iktisadi mahiyetten yoksundur.

(2) Vergiden kaçınma durumunda işlem veya işlem dizinin vergi yükümlülüğüne yönelik etkisi geçersizdir. Bu halde vergi, tüm ilgili olgu ve koşullar değerlendirildiğinde, iktisadi mahiyetine uygun aynı işlem veya işlem dizisi dikkate alınarak tarh edilecektir.

(3) Mükellefin aksini ispat etmesi halinde bu hüküm uygulanmaz.

Genel kural normunun neden bu yönde tasarlandığına yönelik açıklamalarda bulunulması da gerekmektedir. Her şeyden önce, genel kural tasarımlarındaki asli unsurlara mutlak suretle yer verilmesine dikkat edilmiştir. Bu unsurlardan ilki, vergiden kaçınmada kanundaki hükümlerin amacına aykırılık teşkil edildiğine yönelik nesnel unsurdur. Nesnel unsur, vergiden kaçınmada hukuk zemininde kabul görmeyen bir sonucun oluştuğuna dikkat çekilmesi bakımından önem arz etmektedir. İncelenen genel kural normlarının tümünde nesnel unsura yer verilmektedir. Nitekim Türk hukukunda vergi yargısının yerleşik içtihatlarınca vergiden kaçınmanın kanunun amacına aykırılık teşkil ettiği kabul edilmektedir.[712] İkinci unsur, mükellefin gerçekleştirdiği işlemin vergi avantajı sağlamaya yönelmesidir. Bu minvalde Alman genel kuralında vergi avantajına yer verilmiş ve idarenin mükellef nezdinde uygun işlem ile uygun olmayan işlemi karşılaştırılmasına dayanılmış; ATAD genel kuralında vergi avantajı kavramına yer verilmiş ancak kapsamı uygulayıcıya bırakılmış; Kanada genel kuralında ise vergi avantajı oldukça geniş bir içerik ihtiva edecek şekilde maddeler halinde sıralanmıştır. Bu noktada önerimiz vergi avantajı kavramına belirlilik kazandırmaktır. Vergi avantajı, mükellefin tamamen veya kısmen vergi alacağı doğuran hükmün kapsamı dışında

[712] Danıştay VDDK, T. 6.12.1996; E. 1996/320; K. 1996/410: "…yapılan bu işlemin, yukarıda amacı açıklanan istisna hükmünden yararlandırılmasına olanak bulunmadığı sonucuna varılmaktadır." (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası)

Danıştay VDDK, T. 8.6.2022; E. 2020/1622, K. 2022/676: "Anılan özel tüketim vergisi indirimiyle otomotiv sektöründe oluşan stok fazlalıklarının azaltılması amaçlandığından, bir başka anlatımla anılan indirim uygulamasıyla indirim dönemi ile bu dönem sonrasında farklılaşan vergi oranları nedeniyle ortaya çıkan vergi farkının motorlu araç ticareti yapanların uhdesinde kalması amaçlanmadığından, …vergiyi doğuran olayın araçların nihai tüketicilere teslim aşamasında gerçekleştiğini kabul etmek gerekmektedir." (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

kalması veya vergi kolaylığı sağlayan hükmün uygulanması yoluyla ortaya çıkmaktadır. "Vergi kolaylığı" kavramı kanun koyucunun vergi kanunlarında yer verdiği bir kavram olmamakla birlikte, vergi yargısı içtihatlarında kullanımına sıklıkla rastlanmaktadır. Bu gerekçeyle genel kural normunda ifade bulmasının bir boşluk oluşturmayacağı düşünülmektedir.[713] Zira vergiden kaçınma stratejilerinde mükellef ya yükümlendirici vergi normunun uygulanmaması ya da istisna, muafiyet, erteleme gibi yararlandırıcı vergi normunun kapsamına dâhil olmak üzere hareket etmektedir. Üçüncü unsur, işlemin yapay olduğunu ifade etmek üzere iktisadi mahiyetten yoksunluktur. Mevcut VUK m.3/B-1 fıkrasında yer verilen gerçek mahiyet kavramı öğretide ve vergi yargısı içtihatlarında iktisadi mahiyet olarak kabul edildiğinden, bu yönde bir kullanım tercih edilmiştir. Alman genel kuralında uygun olmayan işlem ifadesi işlevsel bir şekilde yapay, iktisadi içerik ve nitelikten yoksun işlemlere gönderme yapmakta; ATAD genel kuralında "gerçek olmayan işlemler"e dikkat çekilmekte; Kanada genel kuralında son dönemdeki değişikliklerle kötüye kullanımın göstergesi olarak "ekonomik öz"e yer verilmektedir. İktisadi mahiyet kavramına içerik kazandırma gerekliliği de gözetilmelidir. Bu bağlamda, iktisadi mahiyet mükellefin esas olarak ticari veya başkaca bir vergi dışı amaç doğrultusunda hareket ettiği ve ekonomik durumun vergisel avantaj dışında değişeceği dikkate alınarak tanımlanmıştır. Bu tanımlamada ATAD genel kural önerisi ve 2010 yılında ABD'de Ulusal Gelir Kanunu'nun 7701. maddesinin (o) fıkrasına dercedilen "ekonomik öz ilkesinin açıklığa kavuşturulması" hükmü dikkate alınmıştır. Burada ayrıca değinilmesi gereken bir diğer husus ise işlem veya işlemler dizisi kavramıdır. Anglo-Sakson hukuk sistemlerinde basamaklı işlemler ilkesinin bir

[713] Bkz.: Danıştay VDDK, T. 14.11.2000; E. 2000/181; K. 2000/363 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası); Danıştay VDDK, T. 19.1.2022; E. 2021/8; K. 2022/1 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası).

yansıması olan bu ifade, ATAD genel kuralında veya Kıta Avrupası hukuk sistemlerindeki çeşitli ülkelerin (örneğin Belçika) genel kurallarında benimsenmekte ve bu yönde yasal düzenlemelere gidilmektedir. Bu gelişmeleri dikkate alarak, birden çok işlemin amaçları doğrultusunda bağlantı kurularak konsolide edilebileceğini belirtmek üzere "işlemler dizisi" kavramına yer verilmiştir.

Genel kuralın uygulanmasına bağlanan hukuki sonuç ise vergiden kaçınmanın tespiti durumunda iktisadi mahiyetine uygun aynı işlem veya işlem dizisi dikkate alınarak tarh işleminin gerçekleştirilmesidir. Bu sonuç vergiden kaçınma durumunda gerçekleşen somut olay yerine varsayımsal somut maddi olayın esas alınmasının gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Ve nihayetinde son fıkrada ispat yüküne yer verilmiştir. Buna göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin ya da vergi kolaylığından yararlanamayacağının ispat yükü öncelikle idarede olup, mükellef ise aksini ispatlayarak genel kuralın uygulanmasından kurtulabilmektedir.

Önerilen genel kuralın uygulanması neticesinde bir yaptırıma (vergi suç veya kabahatine) yer verilip verilmeyeceğine de değinilmelidir. Ülke uygulamalarında kanunilik ilkesi gereği yaptırımların vergi kanunlarında düzenlendiği görülmektedir. Alman vergi hukukunda genel kuralın uygulanması neticesinde bir suç veya kabahate yer verilmezken (sadece vergi alacağına bağlı olarak geç ödeme faizi işletilmektedir)[714], Kanada vergi hukukunda ise genel kuralın etkinliğini sağlamak üzere vergi avantajı tutarı üzerinden sabit oranda (%25) vergi ziyaı cezası uygulamasına geçilmiştir.[715] Benzer bir yaptırıma Fransız genel kuralının uygulanmasında da karşılaşılmaktadır

[714] Bkz.: "2.3.6. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Uygulanmasına Bağlanan Hukuki Sonuç".

[715] Bkz.: "4.3.5. Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Genel Kuralın Uygulanmasına Bağlanan Hukuki Sonuç ve Cezai Hüküm".

(vergi avantajı tutarının %40 ila %80'i arasında değişkenlik gösteren vergi ziyaı cezası).[716] Bu kapsamda Türk vergi hukukunda da genel kuralın uygulanması neticesinde vergi ziyaı yaptırımının kanunda açıkça düzenlenmesi gerekmektedir; zira vergi idaresi mevcut uygulamada vergiden kaçınma durumlarına ilişkin bir kat vergi ziyaı cezası kesmektedir.[717]

5.3.2. Uygulamaya İlişkin Öneriler

Genel kural hükmünün tasarımıyla sınırlı kalmayarak uygulanmasına yönelik önerilerin de sunulması gerekmektedir.

Uygulamada mükellef hakları gözetilerek, güvence mekanizması işlevi üstlenecek bir danışma komitesinin tesis edilmesi önerilmektedir. Danışma komitesi, idarenin genel kuralı uygulama kolaylığına kapılmasını ve çok aşamalı karar verme süreciyle ivedi karar almasını önleyebilmektedir. İncelenen ülkelerden Almanya'da bu

[716] Monès, S., Durand, P. H., Mandelbaum, J. F., Klein, M., Niemann, A., Manzitti, A., Lasarte, G.C., Benítez G.M., Airs, G. H., (2010), s. 85, 89.

[717] Türk vergi hukukunda mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde vergiden kaçınmanın yaptırımına ilişkin vergi idaresince değişen kararlara da rastlanmaktadır. Vergi yargısına intikal eden somut uyuşmazlıklar incelendiğinde, aynı vakıada vergi idaresi mükellefe bir kat vergi ziyaı cezası keserken; bir diğerinde ise üç kat vergi ziyaı cezası kesmiştir. Kararlar için bkz.: Danıştay 7. Dairesi, T. 11.06.2020, E. 2019/2026, K. 2020/2840 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası); Danıştay 7. Dairesi, T. 28.05.2019, E. 2016/2546, K. 2019/3676 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası); Danıştay VDDK, T. 08.06.2022, E. 2020/1622, K. 2022/676 (Kazancı Bilişim İçtihat Bankası). Bu sorun vergiden kaçınmanın kanunda düzenlenmemesinden kaynaklanmaktadır.

nitelikte bir kurum, kurul veya konseye yer verilmemiştir. Kanada'da ise vergi idaresinin çatısı altında ve danışma organı işlevi gören bir Danışma Komitesi kurulmuştur. Hatırlanacağı üzere Danışma Komitesi, genel kuralın uygulanmasını onaylamak ve tutarlılığını sağlamak için karar alma organı işlevi görmektedir. Komitede bağımsız uzmanlar bulunmamakta; vergi idaresinin farklı organizasyonel birimlerinin ve diğer idare birimlerinin temsilcileri tarafından görüş alışverişinde bulunmak ve ortak bir tutum belirlemek üzere hareket etmektedir. Komitenin yasal bir dayanağı olmadığı için üye sayısına ilişkin esnek bir yapı mevcuttur. Dolayısıyla bu yapılanmanın idareyle yakından ilişkili ve idarenin işlev ve amaçlarına bağlılık gösteren bir nitelik arz ettiği söylenebilmektedir. Kanada'da Danışma Komitesinin yasal bir dayanağı olmamasına rağmen uzun yıllardır faaliyet göstermektedir. Bu minvalde Türkiye'de ise 2021 yılında Vergi Denetim Kurulu çatısı altında kurulan Danışma Komisyonu genel kuralın uygulanmasında etkinlik kazanabilir. Danışma Komisyonu halihazırda vergi inceleme görevlerinin yürütülmesi sırasında mevzuat hükümlerine ilişkin ortaya çıkan tereddütlü hususları gündeme alarak görüşmekte ve Başkanlığa bildirme görevini yürütmektedir.

Öte yandan vergi idaresinden görece bağımsız bir kurulun tesis edilmesi, güvence mekanizmasının mahiyetine daha uygun düşecektir. Bu doğrultuda Fransa'da Vergi Hukukunda Hakkın Kötüye Kullanılması Komitesi veya Birleşik Krallık'ta GAAR Danışma Paneli uygun örneklerdir. Birleşik Krallık'ta GAAR Danışma Paneli, genel kuralın uygulanmasına bağımsız ve vergi idaresi (HMRC) dışında bir perspektif sağlamayı amaçlamaktadır. Vergi idaresi yetkilileri Panel temsilcisi olarak atanamamaktadır. Vergi idaresi (HMRC) Panelin sekreterya işlerini üstlenmektedir. Panelin iki özel işlevi vardır: kendisine havale edilen uyuşmazlık hakkında görüş bildirmek ve vergi idaresinin genel kuralı konu alan rehberini onaylamaktır. Panel bir yargı organı olmadığı için görüşleri idare veya vergi mükellefi nezdinde bağlayıcı

değildir.[718] Bu açıklamalar zemininde, Türkiye'de genel kuralın uygulanmasında oluşturulacak idari yapının organizasyonunda Fransa ve Birleşik Krallık örnekleri daha uygun örnekler olacaktır.

Ayrıca değinilmesi gereken bir diğer husus özelge konusudur. Türkiye'de VUK m. 413 maddesi uyarınca mükelleflere ve vergi sorumlularına Gelir İdaresi Başkanlığından veya bu hususta yetkili kılınan makamlardan, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüte düştükleri hususlar hakkında yazı ile izahat isteme imkânı tanınmıştır.[719] Özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki bir komisyon (Özelge Komisyonu) marifetiyle oluşturulmaktayken; idarenin taşra teşkilatları da komisyon tarafından oluşturulan özelgelere uygun olmak şartıyla özelgeler sağlayabilmektedir.

Özelge sistemlerinin nihai amacı vergi idaresinin mükellefe danışmanlık hizmeti sunması değil; somut olaya yönelik vergisel muamele konusunda idarenin görüşünün aktarılmasıdır[720]. Nitekim sistemin danışmanlık hizmetine evrilmesi nedeniyle, ABD'de 1987 yılında "rahatlatıcı özelge (*comfort rulings*)" talep etme yasağına gidilmiş ve yönetmelikler, Yüksek Mahkeme kararları, vergi anlaşmaları ve hazine izahatları/sirküleri (*revenue rulings*), açıkça ele alınan konulara dair yöneltilen özelge talepleri kapsam dışına çıkartılmıştır. Bu kapsamda mükelleflerin ancak özelge talep edilen husus hakkında yasal koşulların belirsiz olduğu ve konunun daha önce yeterince

[718] HMRC, (2021), General Anti-Abuse Rule (GAAR) Guidance Part E – GAAR Procedure, s 29-31.

[719] Gelir İdaresi Başkanlığı, tüm mükellefler bakımından uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere sirküler de yayımlayabilir.

[720] Romano, C., (2002), **Advance Tax Rulings and Principles of Law - Towards a European Tax Rulings System?**, IBFD Publications, s. 227.

ele alınmadığına dair açıklama sunması aranmaktadır.[721] Bu süreç özelgelerin mali planlama güvenliğinin sağlanması yerine vergiden kaçınma kapsamında başvurulmasından kaynaklanmaktadır. Bu halde Türk vergi hukukunda genel kuralla birlikte mükelleflerin özelge talebinde yer alan işlemlerin vergiden kaçınma ölçütlerini taşıyıp taşımadığı incelenmeli ve vergiden kaçınma amacı taşıyan özelge talepleri reddedilebilmelidir.[722] Keza cari düzenlemede özelge talep formundaki uyarılar kısmında "olayın gerçek mahiyetinin mükellefin özelge talebinde belirttiği hususlardan farklı olduğunun anlaşılması durumunda ve Özelge Talep Formunun ve eklerinde yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmadığının tespiti durumunda verilmiş olan özelge geçersiz olacaktır" ibaresine yer verilmektedir. Ülke uygulamaları açısından ise Almanya'da vergi idaresi mükellefin işlemini vergiden kaçınma olarak değerlendirdiği takdirde özelge sağlamama hakkına sahiptir[723]; Kanada'da belirli koşullarla sınırlandırılmış özelge talep hakkı sağlanmaktadır; Birleşik Krallık'ta ise özelgelerin idareye önemli bir takdir yetkisi sağlayacağı ve vergiden kaçınmanın sınırlarını belirleyen mercii haline geleceği endişeleri üzerine sistemde yer verilmemiştir.[724] Aksi yöndeki uygulamaya örnek olarak, Fransa'da mükellefler belirli bir işlemin genel kurala tabi olup olmayacağına dair güvence almak için bilgi talep edebilmektedir. İdare bilgi talebini 6 ay içerisinde cevaplandırmakla yükümlü tutulmuştur. Bununla birlikte, idarenin bilgi sağlayabilmesi için mükellefin işleme dair gerekli tüm koşulları açıklaması

[721] Ibid, s. 19-20.

[722] Gümüşkaya, G., (2021), s. 282-286, 291.

[723] Monès, S., Durand, P. H., Mandelbaum, J. F., Klein, M., Niemann, A., Manzitti, A., Lasarte, G.C., Benítez G.M., Airs, G. H., (2010), s. 95.

[724] Aaronson QC, G., (2011), par. 1.6, s. 4; Rosenblatt, P., (2013), s. 214-215.

aranmaktadır.[725] Çalışmadaki önerimiz, özelgeler yerine Danışma Komitesine tevdi edilen uyuşmazlıklara ilişkin kararların bir rapor halinde yayımlanması ve gerekli görüldüğünde belirsiz kalan alanlara ilişkin rehberler sunulmalıdır.

Son olarak ülke deneyimleri göstermektedir ki, genel kuralın uygulanmasında vergi yargısı içtihatları oldukça belirleyici bir rol üstlenmektedir. Nitelim incelenen ülkeler açısından Alman vergi hukukunda vergi idaresinin genel kurala etkinlik kazandırma girişimleri sıklıkla vergi yargısı içtihatlarıyla çatışmıştır. Öyle ki, genel kuralın bu sebeple belirli periyotlarla revize edildiği görülmektedir. Benzer şekilde, Kanada vergi hukukunda mevcut genel kuralın ortaya çıkış sebebi Yüksek Mahkemenin Stubart Investments Ltd. v. The Queen uyuşmazlığında vergi idaresi aleyhine karar vermesi olmuş; genel kurala ilişkin düzenlemeler ise yargı içtihatlarına paralel bir nitelik göstermiştir. Keza ATAD genel kural önerisinde, Divanın vergiden kaçınma içtihatları dayanak alınmıştır. Bu nedenle Türk vergi hukukunda yer verilecek genel kuralın vergi yargısınca uygulanması göz ardı edilmemeli ve bu yönde uygun değişiklikler gerçekleştirilmelidir.

[725] Rosenblatt, P., (2013), s. 214; Monès, S., Durand, P. H., Mandelbaum, J. F., Klein, M., Niemann, A., Manzitti, A., Lasarte, G.C., Benítez G.M., Airs, G. H., (2010), s. 90.

SONUÇ

Çalışmanın girişinde yer verilen Keynes'in vergiden kaçınma açıklaması bu aşamada anlam kazanabilir: "vergiden kaçınma, halen getirisi olan tek entelektüel girişimdir". Vergiden kaçınma stratejilerinin özellikle vergi hukukunun teknik bilgisine oldukça yüksek düzeyde hâkim olmayı gerektirmesi, bu entelektüel derinliğe işaret eder. Böylece mükellef, kanun koyucunun ödeme gücünün göstergesi olduğunu varsayarak vergi saldığı hükmün uygulanmamasını veya ekonomik ve sosyal amaçlarla indirim, istisna, muafiyet sağladığı hükmün uygulanmasını sağlar. Nitekim vergisel 'getiri' elde edilir. Ancak bu girişimlerin devletler açısından her zaman bir sınırı olmuştur. Öyle ki, ulusal hukukta ve uluslararası kurumlar tarafından kaçınmanın sınırı aşıcı özelliğini vurgulamak ve pejoratif bir anlam yüklemek için "kabul edilemez", "izin verilemez", "agresif", "suistimal edici" gibi terimlerle birlikte kullanılmakta ve kaçınmanın mücadele edilmesi gereken bir strateji olduğu ön plana çıkartılmaktadır. Nihayetinde vergiden kaçınma, mükellefe tanınan hukuki olanakların kötüye kullanıldığı pragmatik vergisel davranışları ifade etmektedir.

Vergiden kaçınmanın tarihsel kökenleri oldukça eskiye dayanmakla birlikte, hukuk disiplini içerisinde bağımsız stratejik vergi davranışı olarak tanımlanması ve değerlendirilmesi modern vergi hukukunun gelişimiyle ortaya çıkmıştır. Kavramsal düzeyde ayrışması 20. yüzyılda gerçekleşmiş; 19. yüzyılda bu tür stratejiler genellikle vergi kaçakçılığı başlığı altında ele alınmıştır. Örneğin, Türkiye'de vergiden kaçınmayı imlemek üzere **"**kanuni vergi kaçakçılığı" kavramıyla karşılaşılmaktadır.

Vergiden kaçınmanın göstergesi olarak kabul gören unsurlar ülke politikaları, içtihat ve öğretiye göre şekillenmekteyken, vergiden kaçınma tekniklerinin benzeşmesi nedeniyle belirli unsurlar özellikle ön plana çıkmaktadır. Vergiden kaçınmanın ilk unsuru mükellefin vergiden kaçınma amacı içerisinde olmasıdır. Bu amacı ortaya

konarken mükellefin subjektif amacı ile işlemlerin objektif unsurları arasında bağlantının kurulması gerekmektedir. Bir diğer deyişle, öncelikli olarak mükellefin amacı doğrudan araştırılmalı; eğer ki, bu aşamada açıklığa ulaşılamazsa, işlemin objektif unsurları değerlendirilmelidir. İkinci unsur vergi avantajının gerçekleşmesidir. Basit bir denklemsel hesaplama olarak görülmesine rağmen, vergi avantajının belirlenmesi oldukça tartışmalı olarak kabul edilen bir değerlendirmeyi gerektirmektedir. Vergi avantajının oluşup oluşmadığının belirlenmesi vergi idaresi veya vergi yargısı tarafından ikame edilen farklı vergisel yükümlülüklerin karşılaştırılmasına dayanmaktadır. Diğer bir yandan vergi avantajı kanun koyucu tarafından amaçlanmamalıdır. Zira bu avantajın elde edilmesi kanun koyucu tarafından amaçlanıyor ise vergi planlaması söz konusu olacaktır. Üçüncü ve son unsur ise mükellefin yapay bir durum yaratmasıdır. Yapaylık kavramının tanımında birbirleriyle önemli ölçüde örtüşen üç kriter ön plana çıkmaktadır. Buna göre mükellefin gerçekleştirdiği işlem: (i) anormal, olağan dışı, gereksiz yere karmaşık, alışılmışın dışında, düzensiz, uyumsuz olarak nitelendirilmektedir yani hukuki biçim kötüye kullanılmaktadır; (ii) herhangi bir ticari veya vergi dışı amaçtan yoksundur; ve (iii) ekonomik gerçekliği yansıtmamaktadır. Bu kriterler bağımsız ve birbirlerini dışlayıcı olmaktan ziyade oldukça iç içe geçmektedir.

Son dönemde karşılaşılan vergi stratejilerinden bir diğeri de agresif vergi planlamasıdır. Agresif vergi planlaması, çok uluslu şirketlerin vergi yükümlülüklerini azaltmaya yönelik girişimlerinin kamuoyunda sıkça yer alması ve BEPS Eylem Planı'na yönelik çalışmalarla ön plana çıkmıştır. Aslında agresif vergi planlaması BEPS Eylem Planlarında tanımlanmaktan ziyade küresel vergi sisteminde koordineli uluslararası girişimlerin gerekli olduğunu vurgulamak üzere kullanılmaktadır. Zira agresif vergi planlamasının ortaya çıkması ve şekillenmesindeki belirleyici etken, mükelleflerin birden fazla ülkenin vergi sistemlerinin etkileşiminden doğan boşluklardan,

farklılıklardan ve uyumsuzluklardan faydalanmasıdır. Bu bağlamda agresif vergi planlaması 'uluslararasılaşmış vergiden kaçınma' olarak kategorize edilebilmektedir. Diğer bir yandan konu teknik olarak ele alındığında, vergiden kaçınmadan farklılığına ilişkin ayırıcı unsura da değinilmesi gerekmektedir. Buna göre agresif vergi planlaması 'sözde-yasaklanmış' bir kategori olarak değerlendirilip mücadele edilmek istense de, mükellefler yönünden hukuka uygun olmaktadır. Yine de ülkelerarası iş birliğinin arttırılması ve küresel vergisel uyumun sağlanmasına yönelik politikalar neticesinde vergiden kaçınma ile agresif vergi planlamasının anlamsal olarak gittikçe yakınsadığı da görülmektedir.

Günümüzde kaçınmayla mücadele hususunda ulusal girişimlere ve uluslararası işbirliğine dayalı çeşitli seçenekler geliştirmektedir. Bu seçeneklerden biri de kanun koyucunun, uygulayıcılığa mükellefin gerçekleştirdiği stratejinin ne zaman kabul edilebilirlik sınırını aşıp vergiden kaçınmaya dönüştüğünü belirlemesinde bir dizi kriter sağladığı genel kuraldır. Kanun koyucu mükelleflerin belirli ve tanımlanmış vergiden kaçınma stratejilerini öngörmekte ve bunlarla mücadele etmek üzere özel kurallar ihdas etmektedir. Bu kurallar hem kaçınma gerçekleştikten sonra tespit edilip ortaya konabilmekte hem de yeni düzenleme-yeni kaçınma girişimleri kısır döngüsüyle çok sayıda normun oluşmasına yol açmaktadır. Bu gerekçeyle kanun koyucunun öngöremediği ve bu nedenle arzu ve iradesi dışında gerçekleşen kaçınma stratejilerinin vergi idaresi tarafından tespit edilmesine ve vergi kanununa uygun olarak vergilendirmenin gerçekleştirilmesine imkân sağlayan bir genel kurala gereksinim duyulmaktadır.

Genel kuralın etkin bir şekilde uygulanabilmesi için hem her durumu ve koşulu kapsaması hem de genel kural normunda ifade bulacak kavramların ve ortaya çıkacak sonuçların açık ve bilinebilir olması gerekmektedir. Genel kural normu tasarlanırken

kapsayacağı işlemler tanımlanmalı ve uygulama için doğrulanabilir kriterler belirlenmelidir.

Ülkelerin vergi sistemlerinde yer verdikleri genel kurallar dikkate aldığında ortaklaşan bazı temel özellikler ön plana çıkmaktadır: vergisel işleme ve vergisel avantaja yer verilmesi; mükellefin amacını ortaya koyan subjektif kriter; kanun koyucunun amacına aykırılığın arandığı nesnel kriter; ispat yükünün belirlenmesi ve asli unsur olmamakla birlikte mükellef haklarını koruyucu güvencelerin tesis edilmesidir.

Alman vergi sisteminde ilk kez 1919 yılında İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde bir genel kural düzenlenmiştir. Temel motivasyonu savaş sonrası dönemde vergi gelirlerini arttırmak ve vergi adaletini sağlamak olmuştur. Bu tarihten itibaren 1934 yılında Vergi Uyum Yasası ile gerçekleştirilen değişiklikle 6. maddede ve yine devamında vergi hukukunda kapsamlı bir vergi reformu sonucu 1977 yılında yürürlüğe giren Alman Vergi Usul Kanunu 42. maddesinde genel kurala yer verilmiştir. 1977 yılındaki değişiklik amaçlanan işlevselliği kazanamamış; vergi yargısı idare aleyhine kararlar vermiştir. Bu nedenle kanun koyucu 2008 yılında genel kuralda tekrar değişikliğe gitmiş ve bu tarihten itibaren günümüzde geçerli olan düzenleme oluşmuştur. Dolayısıyla Alman vergi hukuku genel kurala ilişkin olarak uzun yıllara dayanan bir deneyime sahiptir. Öte yandan, vergi idaresinin genel kural yetkisini mükellef üzerinde caydırıcılık sağlamak üzere kullanması eleştirilmektedir. Yani bir başka deyişle, güçlü bir 'diğer araç' olarak görünmekte ve vergi mükelleflerinin aleyhine pratik bir eğilim izlenmektedir.

Kanada'da mevcut genel kural 1988 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nun 245. maddesiyle birlikte yürürlüğe girmiştir. Uygulamadaki gelişmeler dikkate alındığında genel kuralın, vergiden kaçınma stratejinin tespit edilmesinde ve caydırılmasında işlevsel olduğu görülmektedir. Bu başarıya rağmen, genel kuralın modernize edilmesi

ihtiyacı idarenin temel motivasyonu olmuş ve bu doğrultuda yer yer önemli değişikliklere gidilmiştir. Son değişiklikler kapsamında genel kural hükmüne amaç ve işlevlerinin açıkça ifade edildiği başlangıç fıkrası eklenmiş; "ekonomik öz" başlıklı fıkra eklenerek işlemlerdeki ekonomik öz eksikliğinin somut bir faktör olarak dikkate alınması sağlanmış; ve tespit edilen vergi avantajı tutarının yüzde 25'i oranında vergi ziyaı cezası uygulamasına gidilmiştir. Kanada'daki uygulamayı ayırıcı kılan özellik ise bir Danışma Komitesinin tesis edilmesidir. Bu Danışma Komitesi, genel kuralın uygulanmasını onaylamak ve tutarlılığını sağlamak için birincil karar alma organı işlev görmektedir. Komite üyeleri vergi idaresinin farklı organizasyonel birimlerinin ve diğer idare türlerinin temsilcileri tarafından oluşmaktadır. Komitenin yasal bir dayanağı olmadığı için üye sayısına ilişkin esnek bir yapı mevcuttur. Komitenin görüşü vergi idaresi için bağlayıcı olmamasına rağmen, uygulamada yalnızca Komite tarafından olumlu görüş verilen vakıalar üzerinde işlem yapılmaktadır.

AB Konseyi ise 2016 yılında vergiden kaçınma stratejilerine karşı üye devletlerin kurumlar vergisi sistemlerinde koruma sağlamayı amaçladığı ATAD'ı kabul etmiştir. ATAD'ın 6. maddesinde bir genel kural önerisine yer verilmiştir. Üye devletler, 2019 yılına kadar bu genel kuralı iç hukuklarına aktarmakla veyahut daha yüksek seviyede koruma sağlayan önlemi almakla yükümlü kılınmıştır. Bu doğrultuda 16 üye devlet ATAD genel kuralını ya da yakın bir genel kuralı kabul etmişken; 11 üye devlet ise ulusal hukuklarındaki genel kuralın, ATAD genel kuralının sağladığı asgari koruma düzeyini karşıladığını bildirmiştir. ATAD genel kuralının ayırıcı özelliği, Birlik hukukunda vergiden kaçınma stratejilerini önlemeyi amaçlayan en genel kapsamlı hüküm olması ve üye devletler açısından bağlayıcılığıdır. Kuralın oluşturulmasındaki en önemli kaynak ise ABAD'ın vergiden kaçınma içtihatları olmuştur.

Türk vergi hukukunda ise vergiden kaçınma kavramına pozitif hukuk bakımından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında karşılaşmakta; öğretide

peçeleme veyahut peçeleme sözleşmeleri kavramı kullanılmakta; vergi idaresi ise vergiden kaçınma kavramı yerine muvazaa kavramına başvurmaktadır. Vergiden kaçınmanın önlenmesinde ise VUK m.3/B-1 fıkrası hukuki dayanak alınmaktadır. Ancak bu fıkra gerçek mahiyet dışında bir ölçüt ya da kriter içermemektedir. Öte yandan, vergiden kaçınmanın tespiti durumunda gerçekleşen somut olay yerine varsayımsal somut maddi olayın esas alınması gerekirken, idare bu takdir yetkisiyle açıkça yetkilendirilmemiştir. Bundan bahisle vergiden kaçınmanın günün gereklerine uygun olarak, VUK'ta ayrı bir yasal düzenlemeye konu alması savunulmaktadır. Çalışma kapsamında ülke uygulamaları göz önüne alınarak bir genel kural önerisi sunulmaktadır. Bu öneri:

(1) Kanundaki hükümlerin amacına aykırı olarak vergisel bir avantaj elde etmek üzere iktisadi mahiyetten yoksun işlem veya işlem dizisinin gerçekleştirilmesi halinde vergiden kaçınıldığı kabul edilir. Vergisel avantaj; tamamen veya kısmen vergi alacağı doğuran hükmün kapsamı dışında kalınması veya vergi kolaylığı sağlayan hükmün uygulanması yoluyla ortaya çıkar. İşlem veya işlem dizisi esas olarak ticari veya başkaca bir vergi dışı amaç doğrultusunda gerçekleştirilmediği ve ekonomik durumu vergisel avantaj dışında değiştirmediği ölçüde iktisadi mahiyetten yoksundur.

(2) Vergiden kaçınma durumunda işlem veya işlem dizinin vergi yükümlülüğüne yönelik etkisi geçersizdir. Bu halde vergi, tüm ilgili olgu ve koşullar değerlendirildiğinde, iktisadi mahiyetine uygun aynı işlem veya işlem dizisi dikkate alınarak tarh edilecektir.

(3) Mükellefin aksini ispat etmesi halinde bu hüküm uygulanmaz.

Bu genel kural tasarımında, halihazırdaki genel kuralların asli unsurlarına yer verilmesine dikkat edilmiştir. Bu unsurlardan ilki, nesnel unsurdur. Nesnel unsur,

vergiden kaçınmada hukuk zemininde kabul görmeyen bir sonucun oluştuğuna vurgu yapmaktadır. Nitekim Türk hukukunda vergi yargısının yerleşik içtihatlarınca vergiden kaçınmanın kanunun amacına aykırılık teşkil ettiği kabul edilmektedir. İkinci unsur, mükellefin gerçekleştirdiği işlemin vergi avantajı sağlamaya yönelmesidir. Bu noktada vergi avantajı kavramına belirlilik kazandırma gereksinimi de gözetilmiştir. Vergi avantajı, mükellefin tamamen veya kısmen vergi alacağı doğuran hükmün kapsamı dışında kalması veya vergi kolaylığı sağlayan hükmün uygulanması yoluyla ortaya çıkmaktadır. Her ne kadar vergi kolaylığı kavramına vergi kanunlarında yer verilmemiş olsa da, vergi yargısı içtihatlarında kullanımı benimsenmektedir. Bu gerekçeyle genel kural normunda ifade bulmasının bir belirsizliğe yol açmayacağı düşünülmektedir. Üçüncü unsur, işlemin yapay olduğunu ifade etmek üzere iktisadi mahiyetten yoksunluktur. Mevcut VUK m.3/B-1 fıkrasında yer bulan gerçek mahiyet kavramı öğretide ve vergi yargısı içtihatlarında iktisadi mahiyet olarak kabul edildiğinden, bu yönde bir kullanım tercih edilmiştir. İktisadi mahiyet kavramına içerik kazandırma gerekliliği de gözetilmiş; bu bağlamda, iktisadi mahiyette mükellefin esas olarak ticari veya başkaca bir vergi dışı amaç doğrultusunda hareket ettiği ve ekonomik durumun vergisel avantaj dışında değişeceği belirtilmiştir. Burada ayrıca değinilmesi gereken bir diğer husus ise işlem veya işlemler dizisi kavramıdır. Basamaklı işlemler ilkesinin bir yansıması olan bu ifade, ATAD genel kuralında ve Kıta Avrupası hukuk sistemlerindeki çeşitli ülkelerin genel kurallarında benimsenmektedir. Bu gelişmeleri dikkate alarak, birden çok işlemin amaçları doğrultusunda bağlantı kurularak konsolide edilebileceğini belirtmek üzere "işlemler dizisi" kavramına yer verilmiştir. Genel kuralın uygulanması neticesinde ise iktisadi mahiyete uygun aynı işlem veya işlem dizisi dikkate alınarak tarh işlemi gerçekleşecektir. Bu sonuç vergiden kaçınma durumunda, varsayımsal somut maddi olayın esas alınması gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Ve nihayetinde son fıkrada ispat yüküne yer verilmiştir.

Genel kural tasarımıyla sınırlı kalmayarak, uygulamada mükellef haklarına yönelik güvencelerin sağlanabilmesi için idari yapılanmalar da önerilmektedir. Bu doğrultuda bir Komitenin kurulması uygulama birliğinin sağlanmasını, alternatif uyuşmazlık mekanizması olmasını ve genel kuralın başvuru koşullarının ihtiyatlı bir şekilde değerlendirilmesini mümkün kılacaktır. Kanada, Birleşik Krallık, Fransa gibi ülke uygulamalarında Danışma Komiteleri, genel kuralın uygulanmasını onaylamak ve tutarlılığını sağlamak için karar alma organı işlevi görmektedir. Türk vergi hukukunda ise genel kuralın uygulama geçmesiyle birlikte bu tarz bir idari yapılanmanın tesis edilmesi, hukukilik endişelerini giderecektir. Danışma Komitesinin tevdi edilen uyuşmazlıklara ilişkin kararlarını bir rapor halinde yayımlanması ve gerekli görüldüğünde belirsiz kalan alanlara ilişkin rehberler sunması da önemli bir katkı sunacaktır.

Son olarak, genel kuralın uygulanmasında vergi yargısı içtihatları oldukça belirleyici bir rol üstlenmektedir. Alman vergi hukukunda genel kural uygulaması vergi yargısı içtihatlarıyla çatışmış; öyle ki, bu gerekçeyle kanun koyucu belirli dönemlerde değişiklere gitmiştir. Kanada vergi hukukunda mevcut genel kuralın ortaya çıkış sebebi ve genel kural değişiklikleri vergi yargısı içtihatlarına bağlı olarak gerçekleşmiştir. AB'de ATAD genel kuralı, Divanın vergiden kaçınma içtihatlarınca şekillenmiştir. Bu nedenle Türk vergi hukukunda, genel kuralın vergi yargısınca uygulanması göz ardı edilmemeli ve bu yönde uygun değişiklikler izlenmelidir.

KAYNAKÇA

Aaronson QC, G., (2011), **GAAR Study: A Study to Consider Whether a General Anti-avoidance Rule Should be Introduced into the UK Tax System**, Erişim: https://data.parliament.uk/DepositedPapers/Files/DEP2011-1844/DEP2011 1844.pdf

Akçaoğlu, E., (2012), ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi, **Ankara Barosu Dergisi**, 2, s. 169-186.

Akdoğan, A., (2019), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitapevi, 20. Baskı.

Akkaya, M., (2014), **Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. Billur Yaltı, Beta Yayınları, s. 25-43.

Aktuğ, M., Öz, E., (2021), Küresel Vergi Şeffaflığının Arttırılmasında Uluslararası Bilgi Paylaşımının Rolü, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 17 (1), s. 115-148.

Alink, M., Kommer V., (2016), **Handbook on Tax Administration**, IBFD, 2. Baskı.

Akkaya, M., (2013), **Transfer Fiyatlandırması Yolu ile Örtülü Kazanç Dağıtımı - İşlev, Hukuki Nitelik, Sorunlar-**, içinde Uluslararası Tartışma Ortamında Transfer Fiyatlandırması Sempozyumu Bildiri Kitabı, Edt. Funda Başaran Yavaşlar, Marmara Üniversitesi Yayınları, s. 31-37.

Akkaya, M., (2021), **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitapevi, 3. Baskı.

Alldridge, P., (2017), **Criminal Justice and Taxation**, Oxford University Press.

Almendral, V. R., (2005), Tax Avoidance and the European Court of Justice: What is at Stake for European General Anti-Avoidance Rules?, **Intertax**, 33(12), s. 560-582.

Almendral, V. R., (2013), **Tax Avoidance the "Balanced Allocation of Taxing Powers" and the Arm's Length Standard: an odd Threesome in Need of Clarification**, içinde Allocating Taxing Powers within the European Union, Edt. Kai A. Konrad ve Wolfgang Schön, Springer, s. 131-170.

Altay, A. E., (2022), **Vergi Planlaması Bağlamında Vergiden Kaçınma Hakkı**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı.

Apak, S., (2017), Vergide Kanunilik İlkesi ve Ekonomik Yaklaşım Sınırı Sorununun İncelenmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, 346, s. 23-30.

Aral, V., (2010), **Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine**, 7. Baskı, On İki Levha Yayıncılık.

Arnold, B. J., (2001), Reflections on the Relationship Between Statutory Interpretation and Tax Avoidance, **Canadian Tax Journal**, 49(1), s. 3-4.

Arnold, B., J., Wilson, J. R., (1988a), The General Anti-Avoidance Rule Part-1, **Canadian Tax Journal**, 36(4), s. 829-887.

Arnold, B., J., Wilson, J. R., (1988b), The General Anti-Avoidance Rule Part-2, **Canadian Tax Journal**, 36(5), s. 1123-1185.

Arnold, B. J., (2017), **The Role of a General Anti-Avoidance Rule in Protecting the Tax Base of Developing Countries**, içinde United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries, Edt. A. Trepelkov, H. Tonino ve D. Halka, 2. Baskı, s. 715-754.

Atkinson, C., (2012), General Anti-Avoidance Rules: Exploring the Balance Between The Taxpayer's Need for Certainty and The Government's Need To Prevent Tax Avoidance, **Journal of Australian Taxation**, 14(1), s. 1-56.

Avi-Yonah R., Sartori, N., Marian, O., (2011), **Global Perspectives on Income Taxation Law**, Oxford University Press.

Avi-Yonah, R. S., Pichhadze, A., (2018), **Formulating a General Anti-Abuse Rule**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, Routledge, s. 117-135.

Avi-Yonah, R., Kim, Y.R., (2022), Tax Harmony: The Promise and Pitfalls of the Global Minimum Tax, **Michigan Journal of International Law**, 43 (3), s. 505-556.

Avi-Yonah, R., (2023), International Taxation, Globalization, and the Economic Digital Divide, **Journal of International Economic Law**, 26 (1), s. 101-109.

Azam, R., (2017), Global Effective Corporate Tax Rate as General Anti-Avoidance Rule, **Columbia Journal of Tax Law**, 8(5), s. 5-55.

Baker, P., (2015), The BEPS Project: Disclosure of Aggressive Tax Planning Schemes, **Intertax**, 43 (1), s. 85-90.

Bank, S., A., (2017), When Did Tax Avoidance Become Respectable?, 71 Tax Law Review 123-177, **UCLA School of Law**, Law-Econ Research Paper No. 17-15, s. 123-177.

Barker, W. B., (2009), The Ideology of Tax Avoidance, **Loyola University Chicago Law Journal**, 40 (2), s. 229-251.

Barsch, S. E., (2018), **AB Vergiden Kaçınmaya Karşı Paket: OECD/G20 BEPS Eylem Planı ile Karşılaştırma**, içinde Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasında İşbirliği Stratejileri, Edt. Başaran Yavaşlar, Berksoy, Güneş, Doğrusöz, Kapucu, Oniki Levha Yayıncılık, s. 89-103.

Başaran Yavaşlar, F., (2013), **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı.

Başaran Yavaşlar, F., Sevgin, M., Uyanık, N. K., (2017), **Turkey**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 695-736.

Başaran Yavaşlar, F., Kahraman, A., (2018), **Türkiye Bakımından Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Makul Strateji**, içinde Dolaysız Vergilerin Dolanılmasıyla Mücadelede Türkiye ve Avrupa Birliği Arasında İşbirliği Stratejileri, Edt. Başaran Yavaşlar, Berksoy, Güneş, Doğrusöz, Kapucu, Oniki Levha Yayıncılık, s. 203-234.

Batı, M., (2022), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı.

Bayram, A. E., (2017), Peçeleme ve Muvazaa Kurumları ve Kurumların Karşılaştırılması, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2 (2), s. 13-68.

Bendlinger, V., (2024), The Influence of European Union Law on Tax Treaty Abuse, içinde **Anti-Abuse Rules and Tax Treaties**, Edt. G. Kofler, M. Lang, P. Pistone, A. Rust vd., Wolters Kluwer, s. 253-293.

Benk, S., McGee, R. W., Yüzbaşı, B., (2015), How Religions Affect Attitudes Toward Ethics of Tax Evasion? A Comperative and Demographic Analysis, **Journal for the Study of Religions and Ideologies**, 14 (41), s. 202-223.

Bilici, N., (2020), **Peçeleme mi, Muvazaa mı, Kaçınma mı?**, içinde Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan, Atılım Üniversitesi Yayınları 63, s. 123-143.

Bilici N., Bilici, A., (2013), **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayıncılık, 2. Baskı.

Blaufus, K., Reineke, J., Trenn, I., (2023), Perceived Tax Audit Aggressiveness, Tax Control Frameworks and Tax Planning: An Empirical Analysis, **Journal of Business Economics**, 93, s. 509-557.

Bletiere, E. R., (2017), **France**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 309-341.

Bourgeois, M., Nollet M., (2016), **Belgium**, içinde GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU-Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book, s. 81-97.

Bowler, T., (2009), **Countering Tax Avoidance in the UK: Which Way Forward?**, Tax Law Review Committee, TLRC Discussion Paper No. 7, Erişim için: https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/dp7.pdf

Bozkurt, E., Özcan M., Köktaş, A., (2012), **Avrupa Birliği Hukuku**, Yetkin Yayınları, 6. Baskı.

Brauner, Y., (2018), **Uluslararası Bakış Açısıyla BEPS: BEPS Nedir?**, içinde Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Edt. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın, 1. Baskı, s. 1-36.

Briand, J. A., (1997), **The Canadian General Anti-Avoidance Rule**, içinde Tax Avoidance and the Rule of Law, Edt. G. S. Cooper, IBFD, s. 221-245.

Brown, K. B., (2012), **Comparative Regulation of Corporate Tax Avoidance: An Overview**, içinde A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Edt. Karen B. Brown, Springer, s. 1-24.

Bueschkens, M.A, Mann, B., (2019), Canada and the GAAR: a catch-all for abusive/avoidance tax planning, **Trusts & Trustees**, 25 (1), s. 75-92.

Bunn D., Cole, A., Mengden, A., (2023), Anti-Avoidance Policies in a Pillar Two World, **Tax Foundation Report**, s. 2-19; Erişim için: https://taxfoundation.org/wp-content/uploads/2023/10/Anti-Avoidance-Policies-in-a-Pillar-Two-World.pdf

Campbell, C., Raizenne, R., (2021), **Countering Tax Avoidance in Canada before the General Anti-Avoidance Rule**, içinde Studies in the History of Tax Law Volume 10, Edt. P. Harris ve D. De Cogan, Hart Publishing, s. 333-362.

Canadian Chamber of Commerce, (2023), **The March 2023 GAAR Proposals: Solutions in Search of Problems**, s. 30, Erişim için bkz.: https://chamber.ca/wp-content/uploads/2023/05/GAAR-Submission-May-3.pdf.

Carrero, J. M. C., Seara, A. Q, (2016), Concept of Aggressive Tax Planning Launched by the OECD and the EU Commission in the BEPS Era: Redefining the Border between Legitimate and Illegitimate Tax Planning, **Intertax**, 44 (3), s. 206-226.

Cecchet, L., (2023), Tax Evaders in Classical Athens? Attacks and Strategies of Defence in Attic Oratory, içinde **Histories of Tax Evasion, Avoidance and Resistance** Edt. Korinna Schönhärl, Gisela Hürlimann, Dorothea Rohde, Routledge, s. 19-36.

Chand, C., (2018), The Principal Purpose Test in the Multilateral Convention: An in-depth Analysis, **Intertax**, 46 (1), s. 18-44.

Cooper, G. S., (1997), Conflicts, Challenges and Choices — The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules, içinde **Tax Avoidance and the Rule of Law**, Edt. Graeme S. Cooper, IBFD, s. 13-50.

Cooper, G., (2018), The role and meaning of 'purpose' in statutory GAARs, içinde **The Routledge Companion to Tax Avoidance Research**, Edt. Nigar Hashimzade ve Yuliya Epifantseva, Routledge, s. 78-96.

Danon, R. J., (2023), The Principal Purpose Test Under Tax Treaty Law, içinde **The Oxford Handbook of International Tax Law**, Edt. Florian Haase ve Georg Kofler, Oxford University Press, s. 391-416.

Datt, K. H., (2014), Paying a fair share of tax and aggressive tax planning - A tale of two myths, **eJournal of Tax Research**, 12 (2), s. 410-432.

Deak, D., (2014), **Macar Vergi Hukuku'nun Kötüye Kullanılması**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Çev. Gamze Gümüşkaya, Beta Basım., s. 66-102.

De Broe, L., Becker, D., (2017), The General Anti-Abuse Rule of the Anti-Tax Avoidance Directive: An Analysis Against the Wider Perspective of the European Court of Justice's Case Law on Abuse of EU Law, **EC Law Review**, 26 (3), s. 133-144.

De La Feria, R. (2020), EU General Anti-(Tax) Avoidance Mechanisms, içinde **The Dynamics of Taxation**, Edt. G. Loutzenhiser ve R. De La Feria, Hart, s. 155-183.

Department of Finance Canada, (1987), **Tax Reform 1987: Income Tax Reform**, s. 129-130.

Department of Finance Canada, (2022), **Modernizing and Strengthening the General Anti-Avoidance Rule**, Consultation Paper, s. 1-36.

Department of Finance Canada, (2023a), **Budget 2023 - Tax Measures: Supplementary Informatıon**, s. 38

Department of Finance Canada, (2023b), **Explanatory Notes Relating to the Income Tax Act and the Income Tax Regulations**, s. 329-330.

Dodge, D. A., (1988), A New and More Coherent Approach to Tax Avoidance, **Canadian Tax Journal,** 36 (1), s. 1-22.

Doğu, H. M., (2023), **Kanuna Karşı Hile**, On İki Levha Yayıncılık.

Dourado, A. P., (2015), Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6, **Intertax**, 43 (1), s. 42-57.

Dourado, A., P., (2017), Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, içinde **Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context**, Edt. A. P. Dourado, EATLP International Tax Series, s. 3-22.

Drogalas, G., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, M., Petkopoulos, D., (2018), Tax Ethics and Tax Evasion, Evidence from Greece, **Theoretical Economics Letters**, 8 (5), s. 1018-1027.

Drüen, K. L., (2016), **Germany**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book, s. 219-232.

Drüen, K. D., (2019), Hundred Years Tax Code in Germany, **Intertax**, 47(11), s. 979-985.

Dubut, T., (2016), **France**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book, s. 211-218.

Duff, D. G., (2018), Legislated Interpretation and Tax Avoidance in Canadian Income Tax Law, **The Peter A. Allard School of Law**, s. 1-29.

Duff, D. G., Alarie, B., Brooks, K., Loomer, G., Philipps, L., (2012), **Canadian Income Tax Law**, LexisNexis, 4. Baskı.

Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E., (2020), **Kamu Maliyesi**, Ekin, 11. Baskı.

Elliffe, C., (2023), **Taxing the Digital Economy - Theory, Policy and Practice**, Cambridge University Press.

Erard, B., (1993), Taxation with Representation: An Analysis of the Role of Tax Practitioners in Tax Compliance, **Journal of Public Economics**, 52 (2), s. 163-197.

Erdem, M., Şenyüz, D., Tatlıoğlu, İ., (2015), **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayınları, 12. Baskı.

Erdem, T., (2018), **Türk Bakış Açısıyla BEPS: Türkiye'nin Geldiği Yer Nedir?**, içinde Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Edt. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın, 1. Baskı, s. 71-96.

Eren, F., (2019), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Yetkin, 29. Baskı.

Ermasova, N., Haumann, C., Burke, L., (2019), The Relationship between Culture and Tax Evasion across Countries: Cases of the USA and Germany, **International Journal of Public Administration**, 44 (2), s. 115-131.

European Commission, (2012a), **Communication of 27 June 2012 of the Commission on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries**.

European Commission, (2012b), Commission Recommendation of 6.12.2012 on Aggressive Tax Planning, C (2012) 8806 final.

European Commission, (2020), **Reflections on the EU Objectives in Addressing Aggressive Tax Planning and Harmful Tax Practices Final Report**, Directorate-General for Taxation and Customs Union.

European Parliamet, (2017), **The Impact of Schemes revealed by the Panama Papers on the Economy and Finances of a Sample of Member Statess**.

Evans, C., (2009), **Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies**, içinde Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave, Edt. J. G. Head, R. Krever, Kluwer Law International, s. 529-560.

Eyüpgiller, S., (2002), Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi, **Yaklaşım Dergisi**, 113, s. 148-156.

Federal Ministry of Justice, https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/: Section 42.

Finances Québec, (2009), **Aggressive Tax Planning**, Working Paper.

Finnerty, C., Merks, P., Petriccione, M., Russo, R., (2007), **Fundamentals of International Tax Planning**, IBFD.

Fowler, J., (2013), **The Trouble with Tax Avoidance: Two General Anti-Avoidance Rules, a Judicial Doctrine, and their Respective Implications for the value of Certainty in Tax Law, University of Canterbury**, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Frank Lyon Co. v. U.S, (1978), 435 U.S.561.

Frecknall-Hughes, J. (2018a), **Historical and Case Law Perspective on Tax Avoidance**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. Nigar Hashimzade ve Yuliya Epifantseva, s. 11-25.

Frecknall-Hughes, J. (2018b), **Ethical Issues in the Use of Tax Intermediaries**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. Nigar Hashimzade ve Yuliya Epifantseva, s. 404-416.

Freedman, J., (2004), **Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle**, British Tax Review, 4, s. 332-357.

Freedman, J., (2006), The Tax Avoidance Culture: Who is Responsible? Governmental Influences and Corporate Social Responsibility, **Current Legal Problems**, 59 (1), s. 359-390.

Freedman, J., (2007), Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance and The Intention of Parliament, **Law Quarterly Review**, 123, s. 53-90.

Freedman, J., (2014), Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, 20 (3), s. 167-173.

Freedman, J., (2016), **United Kingdom**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-book, s. 527-539.

Friedman, M., (31.03.2023), **Budget 2023: An Expanded General Anti-Avoidance Rule is on the Horizon**, Erişim için: https://mcmillan.ca/insights/budget-2023-an-expanded-general-anti-avoidance-rule-is-on-the-horizon/

Gallemore, J., Gipper, B., Maydew, E., (2019), Banks as Tax Planning Intermediaries, **Journal of Accounting Research**, 57(1), s. 169-209.

García Prats, A., Haslehner, W., Heydt, V., vd., (2018), **EU Report**, International Fiscal Association - Cahiers de droit fiscal international, 103A, s. 5-35.

Grbich, Y., (1976), Section 260 Re-Examined: Posing Critical Questions About Tax Avoidance, **UNSW Law Journal**, 1(3), s. 211-238.

Gordon, R. K., Thuronyi, V., (1996), **Tax Legislative Process**, içinde Tax Law Design and Drafting, Edt. Victor Thuronyi, IMF, s. 1-15.

Gökbel, D., (2011) **Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi**, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı.

Gökçay, Ş. E., (2018), **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları**, On İki Levha Yayıncılık, 1. Baskı.

Graber, R. D., (2000), Can the Battle be Won? Compaq, the Sham Transaction Doctrine, and a Critique of Proposals to Combat the Corporate Tax Shelter Dragon, **University of Pennsylvania Law Review**, 149 (1), s. 355-398.

Graham, J. R., Tucker, A., (2006), Tax Shelters and Corporate Debt Policy, Journal of Financial Economics, 81(3), s. 563-594.

Greggi, M., (2008), Avoidance and abus de droit: The European Approach in Tax Law, **eJournal of Tax Research**, 6 (1), s. 23-44.

Gutmann, D., (2014), **Defining Tax Avoidance**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. Billur Yaltı, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı Serisi-2, s. 14-23.

Gülgün, S., (2015), **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı.

Gümüşkaya, G., (2015), **Vergi Hukukunda İspat**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Gümüşkaya, G., (2021), **Hukuk Devleti Perspektifinden Vergi Hukukunda Özelgeler**, Oniki Levha Yayıncılık, 1. Baskı.

Haslehner, W., (2020), **The General Scope of the ATAD and Its Position in The EU Legal Order**, içinde A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edt. W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler, A. Rust, Elgar Tax Law and Practice, s. 32-32-65.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2022), Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Raporu, **Vergi Konseyi Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu**.

Heller, S., (2016), Why Are Newspapers So Damn Large?, Erişim Tarihi:15/6/2023, Erişim: https://www.printmag.com/daily-heller/newspapers-damn-large-broadsheets/.

HMRC, (2012), A General Anti-Abuse Rule: Consultation Document, Erişim: http://data.parliament.uk/DepositedPapers/Files/DEP2012-0943/gaar-condoc.pdf

HMRC, (2014), **HMRC-Fast Facts Record Revenues for The UK**, Erişim: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5a7cfeb3ed915d28e9f3969a/HMRC-fast-facts.pdf.

HMRC, (2017), General Anti-Abuse Rule (GAAR) guidance [Approved by the GAAR Advisory Panel effect from 11 September 2020], Part D – Examples.

HMRC, (2021), General Anti-Abuse Rule (GAAR) Guidance Part E – GAAR Procedure.

HMRC, (2021), General Anti-Abuse Rule (GAAR) Guidance with effect from 16 July 2021: Parts A, B and C.

House of Commons Treasury Committee, (2023), **Tax Simplification**, Sixteenth Report of Session 2022–23.

IBFD, (1996), **International Tax Glossary**, Edt. Susan M. Lyons, 3. Baskı.

Innes, W., Boyle, P., Nitikman, J., (2006), **The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures**, CCH Canadian Limited.

Ismer, R., (2020), **Abuse of law as a general principle of European Union (Tax) law**, içinde A Guide to The Anti-Tax Avoidance Directive, Edt. W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler, A. Rust, Edward Elgar Publishing Limited, s. 66-85.

Işıktaş, Y., Metin, S. (2023), **Hukuk Metodolojisi**, Filiz Kitapevi, 9. Baskı.

International Ethics Standards Board for Accountants, (2024), Revisions to the Code Addressing Tax Planning and Related Services, Erişim için: https://www.ethicsboard.org/publications/final-pronouncement-revisions-code-addressing-tax-planning-and-related-services.

Jellum, J., (2014), Codifying and Miscodifying Judicial Anti-Abuse Tax Doctrines, **Virginia Tax Review**, 33 (579), s. 579-627.

Jimenez, A. M., (2017), **Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning as an International Standard – BEPS and the "New" Standards of (Legal and Illegal) Tax Avoidance**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series Volume 15, s. 25-61.

Jonas, D., Saunders, T. N., (2010), The Object and Purpose of a Treaty: Three Interpretive Methods, **Vanderbilt Journal of Transnational Law**, 43(3), s. 565-609.

Kaldor, N., (2003), **An Expenditure Tax**, Routledge Taylor & Francis Group.

Kaneti, S., (1986/1897), **Vergi Hukuku**, Özlem Kardeşler Matbaası.

Kara, M. C., Öz, E., (2024), Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi'nde Gelinen Aşama ve Kazanımlar, **Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 25(3), s. 465-497.

Karakoç, Y., (2019), **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin, 2. Baskı.

Karataş Durmuş, N., (2018), Fransız Vergi Hukukunda Hakkın Kötüye Kullanılması, **Vergi Raporu**, 221, s. 9-26.

Karimeri, R., (2011), A Critical Review of the Definition of Tax Avoidance in the Case Law of the European Court of Justice, **Intertax**, 39(6/7), s. 296-316.

Kavulich, J.J., (1978), Income Tax-Three Party Sale-Leasebacks-True Leases Or Financing Techniques?, **Western England Law Review**, 1(3), s. 601-622.

Keen, M., Ligthart, J., (2006), Information Sharing and International Taxation: A Primer, **International Tax and Public Finance**, 13, s. 81-110.

Keen, M., Slemrod, J., (2021), **Rebellion, Rascals, and Revenue**, Princeton University Press

Keinana, Y., (2007), Rethinking the Role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification, **Akron Tax Journal**, 22 (2), s. 45-100.

Krever, R., (2016), **General Report: GAARs**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang vd., WU-Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book. s. 26-39.

Krever, R., (2024), Policy Forum: Rethinking GAAR— Back to Basics, **Canadian Tax Journal**, 72(3), s. 617-633.

Kofler, G., (2020), **EU power to tax: Competences in the area of direct taxation**, içinde Research Handbook on European Union Taxation Law, Edt., C. Panayi, W. Haslehner, E. Traversa, Edward Elgar Publishing, s. 11-50.

Kujinga, B., (2015), The Economic Substance Doctrine Against Abusive Tax Shelters in the United States: Lessons for South Africa, **South African Mercantile Law Journal**, 27(2), s. 218-245.

Kuster, S. V., (2023), Artificial Intelligence in Transfer Pricing: A New Frontier for Tax Authorities?, **Aitoz Multidisciplinary Review**, 2(1), s. 75-80.

Kuzniacki, B., (2019), The C.J.E.U. Case Law Relevant to the General Anti-Avoidance Rule (G.A.A.R.) Under the Anti-Tax Avoidance Directive (A.T.A.D.), **University of Bologna Law Review**, 4 (2), s. 261-282.

Kuzniacki, B., (2020), **The GAAR (Article 6 ATAD)**, içinde A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edt. W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler, A. Rust, Elgar Tax Law and Practice, s. 127-173.

Laguna, F. Daniel Martinez, (2017), Abuse and Aggressive Tax Planning: Between OECD and EU Initiatives – The Dividing Line between Intended and Unintended Double Non-Taxation, **World Tax Journal**, 9 (2), s. 189-246.

Lampreave, P., (2012), An Assessment of the Anti-Tax Avoidance Doctrines in the United States and the European Union, **Bulletin for International Taxation**, 66 (3), s. 153-169.

Lenaerts, K., (2015), The Concept of 'Abuse of Law' in the Case Law of the European Court of Justice on Direct Taxation, **Maastricht Journal of European and Comparative Law**,22 (3), s. 329-351.

Lenkauskas, E., (2014), The Borderlines between the Concept of Tax Avoidance and the Other Similar Concepts, DOI: 10.2139/ssrn.2503436.

Li, J., (2006), "Economic Substance": Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance, **Canadian Tax Journal**, 54 (1), s. 23-56.

Li, J., (2022), Finding the Purpose of Tax Treaty Provisions Under GAAR: Lessons From Alta Energy, **Tax Notes International**, 105(2), s. 147-161.

Lin, J., Magee, J., Wilkie, J. S., (2022), **Principles of Canadian Income Tax Law**, 10. Baskı, Thomson Reuters.

Li, J., Rothstein, M., Suarez, S., Trossman, J., (2023), Deeper Into the Knight: Exploring Deans Knight and Its Effects on the Canadian GAARthe Canadian GAAR, **Tax Notes International**, 111, s. 1640-1659.

Likhovski, A., (2006), **Tax Law and Public Opinion: Explaining Irc V. Duke of Westminster**, içinde Studies in the History of Tax Law Volume 2, Edt. John Tiley, Hart Publishing, s. 183-221.

Likhovski, A., (2007), Training in Citizenship: Tax Compliance and Modernity, **Law & Social Inquiry**, 32 (3), s. 665-700.

Likhovski, A., (2008), "The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication, **Tel Aviv University Law Faculty Papers**,70, s. 1-106.

Liptak, E., (2008), **Battling with Boundaries: The South African GAAR Experience**, içinde Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Edt. Judith Freedman), Oxford University Centre for Business Taxation, s. 23-27.

Loutinsky, G., (2012), Gladwellian Taxation: Deterring Tax Abuse through General Anti-Avoidance Rules, **Houston Business and Tax Law Journal**, 12 (1), s. 83-128.

MacArthur, C., (2012), **Canada**, içinde A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Edt. Karen B. Brown, Springer, s. 65-104.

Mackay, A. L., (1994), **A Dictionary of Scientific Quotations**, IOP Publishing Ltd.

Maduro, M. P., (2011), **Foreword**, içinde Prohibition of Abuse of Law - A New General Principle of EU Law?, Edt. Rita de la Feria ve Stefan Vogenauer, Hart Publishing.

McBarnet, D., Whelan, C., J., (1991), The Elusive Spirit of the Law: Formalism and the Struggle for Legal Control, **Modern Law Review**, 54, s. 848-873.

McBarnet, D., (1992), **It's Not What You Do but the Way that You Do It: Tax Evasion, Tax Avoidance and the Boundaries of Deviance**, içinde Unravelling Criminal Justice, Edt. D. Downes, The Macmillan Press, s. 247-268.

McBarnet, D., (1992), Legitimate Rackets: Tax Evasion, Tax Avoidance and the Boundaries of Legality, **The journal of Human Justice**, s. 56-74.

McGuire, S. T., Omer, T. C., Wang, D., (2012), Tax Avoidance: Does Tax-Specific Industry Expertise Make a Difference, **The Accounting Review**, 87 (3), s. 975-1003.

McMahon, M. J., (2001), Random Thoughts on Applying Judicial Doctrines to Interpret the Internal Revenue Code, **SMU Law Review**, 54 (1), s. 195-208.

McMechan, R., (2012), **The Role of Economic Substance in the Tax Avoidance Cases**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, York Üniversitesi: Toronto.

Merks, P., (2006), Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning, **Intertax**, 34(5), s. 272-282.

Mihailovich, P. (2024), Policy Forum: GAAR Revisited—A Road Map for Continued Analytical Rigour, **Canadian Tax Journal**, 72(3), s. 599-615.

Monès, S., Durand, P. H., Mandelbaum, J. F., Klein, M., Niemann, A., Manzitti, A., Lasarte, G.C., Benítez G.M., Airs, G. H., (2010), Abuse of Tax Law Across Europe, **EC Tax Review**, 19(2), s. 85-96.

Moore, K. N.,(1989), The Sham Transaction Doctrine: An Outmoded and Unnecessary Approach to Combating Tax Avoidance, **Florida Law Review**, 41(4), s. 659-719.

Nadaroğlu, H., (1998), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta, 10. Baskı.

Navarro, A., (2024), The General Anti-Avoidance Rule of the EU Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD GAAR): Interpretation and Implementation, **Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No 2024-8**, s. 1-50.

O'Brien, M., (2016), **Canada**, içinde GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post BEPS World, Edt. M. Lang, J. Owens, P. Pistone vd., WU - Tax Law and Policy Series 3, IBFD e-Book,s. 124-144.

Ogazón Juárez, L.G., Hamzaoui, R., (2015), **Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview**, içinde International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures, (Edt. M. Cotrut), IBFD Tax Research Series Online eBooks.

Oğuz, C., (2017), Peçeleme ve Muvazaa Kurumları ile Bu Kurumların Karşılaştırılması, **Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 2 (2), s. 13-68.

Oğuzman, K., Barlas, N., (2019a), **Medeni Hukuk: Giriş, Kaynaklar, Temel Kavramlar**, Vedat Kitapçılık, 25. Baskı.

Oğuzman, K., Barlas, N., (2019b), **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, Vedat Kitapçılık, 17. Baskı.

Olesinska, A., (2013), The General Anti-Avoidance Rule Consultative Committees, **Comparative Law Review**, 16, s. 67-90.

OECD, (1987), **International Tax Avoidance and Evasion**, Four Related Studies.

OECD, (1998), **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, OECD Publishing.

OECD, **Glossary of Tax Terms: "Avoidance"**, Erişim için: https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm.

OECD, Glossary of Tax Terms: "Evasion", Erişim İçin: https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm.

OECD, **Glossary of Tax Terms**: "*Fraud*", Erişim İçin: https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm.

OECD, (2008), **Study into the Role of Tax Intermediaries**, Fourth OECD Forum on Tax Administration.

OECD, (2011), **Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning**, OECD Publishing.

OECD, (2013/July), **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing.

OECD, (2013/ February), **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing.

OECD, (2015a), **Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report**, OECD Publishing.

OECD, (2015b), Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, , OECD Publishing.

OECD, (2016a), **BEPS Project Explanatory Statement 2015 Final Reports**, OECD Publishing.

OECD, (2016b), **Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profıt Shifting**, OECD Publishing.

OECD, (2019a), **Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note**, OECD Publishing.

OECD, (2019b), **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**, OECD Publishing.

OECD, (2021), **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**, OECD Publishing.

Orow, N. F., (1999), **Solving The Mystery of Tax Avoidance: A Comparative Study of General Anti Avoidance Rules**, University of New South Wales Law School, Yayımlanmamış Doktora Tezi.

Osterloh-Konrad, C., (2020), **Die Steuerumgehung: Eine rechtsvergleichende und rechtstheoretische Analyse**, Mohr Siebeck.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N., Göker, C., (2020), **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, 29. Basım.

Öner, C., (2014), Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Ticari İcaplar, **TBB Dergisi**, 115, s. 243-276.

Öner, C., (2018), Is Tax Avoidance the Theory of Everything in Tax Law: A Terminological Analysis of EU Legislation and Case Law, **EC Tax Review**, 27(2), s. 96-112.

Öz, S. N., (2005), **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1. Baskı.

Özdiler Küçük, E., (2011), **Vergi Hukukunda Karineler**, Adalet Yayınları.

Özdiler Küçük, E.; Küçük, E., (2017a), Küresel Vergi Yönetimi: Yeni Ortak Hukuka Doğru, **Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, 5(5), s. 39-46.

Özdiler Küçük, E., (2017b), General Rule of Burden of Proof: Comparative Analysis of Turkish and German Tax Law, **Hacettepe Law Review**, 7 (2), s. 105-118.

Özkök Çubukçu, D., Pınar, A., (2009), **Vergilendirme Süreçlerinde Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi: Uluslararası Deneyimlerden Seçmeler**, içinde Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, s. 473-492.

Palm, U., (2012), **Germany**, içinde A Comparative Look at Regulation of Corporate Tax Avoidance, Edt. Karen B. Brown, Springer, s. 149-191.

Piantavigna, P., (2017), Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies, **World Tax Journal**, 9(1), s. 37-98.

Pistone, P., (2011), **Abuse of Law in the Context of Indirect Taxation**, içinde Prohibition of Abuse of Law - A New General Principle of EU Law?, Edt. Rita de la Feria, Stefan Vogenauer, Hart Publishing, s. 381-393.

Pistone, P., (2017), **The Meaning of Tax Avoidance and Aggressive Tax Planning in European Union Tax Law: Some Thoughts in Connection with the Reaction to such Practices by the European Union**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 73-100.

QC Prebble, J., (2017), General Anti-Avoidance Rules: Enactments from the World, **Victoria University of Wellington Legal Research Paper No. 170**, 7(41) s. 1-102.

Philipps, L., (2000), The Supreme Court of Canada's Tax Jurisprudence: What's Wrong with The Rule of Law, **Canadian Bar Review**, 79 (2), s. 120-144.

Prebble, R., (2005), Does Croatia Need a General Anti-Avoidance Rule? Recommended Changes to Croatia's Current Legislative Framework, **Financial Theory and Practice**, 29(3), s. 211-227.

Prebble, R., Prebble, J., (2018), **General Anti-Avoidance Rules and The Rule of Law**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research**,** Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, s. 61-77.

Privy Council Office, (1966), **Report of the Royal Commission on Taxation**. Vol. 3, s. 538.

Pürsünlerli Çakar, E., Saraçoğlu, F., (2014), Vergide Özgürlük İlkesi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 18 (3), s. 409-433.

Raffaele, F., (2010), From Westminster to Lipson: What Canada Has Done for Eighty Years to Counteract Tax Avoidance, **Diritto e Pratica Tributaria Internazionale**, s. 1-42.

Reimer, E., (2017), **Germany**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series, s. 343-384.

Rogers-Glabush, J., (2009), **IBFD International Tax Glossary**, IBFD Online Books.

Rohatgi, R., (2007), **Basic International Taxation: Volume II**, 2. Baskı, Taxmann Allied Services.

Rosenblatt, P., (2013), **General Anti-Avoidance Rules For Major Developing Countries: A Comparative Taxation Approach**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, University of London.

Rosenberg, R., (2019), Codification of the Economic Substance Doctrine: Substantive Impact and Unintended Consequences, **Hastings Business Law Journal**, 15 (1), s. 55-128.

Saban, N., (2014), **Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in -neliği**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. B. Yaltı, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı Serisi-2, s. 140-167.

Saban, N., (2021), **Vergi Hukuku**, Beta, 11. Baskı.

Saez, E., Zucman, G., (2019), **The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make Them Pay**, WW Norton & Company.

Sancilio, P., (2013), Clarifying (or is it Codifying?) the "Notably Abstruse": Step Transactions, Economic Substance, and the Tax Code, **Columbia Law Review**, 113 (1), s. 138-180.

Sandmo, A., (2005), **The Theory of Tax Evasion: A Retrospective View**, National Tax Journal, 58 (4), s. 643-663.

Saraç, Ö., (2010), Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri, **Maliye Dergisi**, Sayı 159, s. 262-277.

Sarıcaoğlu, E., (2017), **Vergi Suç ve Kabahatleri Bakımından Yorum ve İspat**, Adalet Yayınevi.

Saygılıoğlu, N., (1987), **Vergi Hukukunda Yorum**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı: Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu; Başkanlığı Yayın No: 1987/288.

Saygın, E., (2002), Vergiden Kaçınma ve Vergi Peçelemesi, **Yaklaşım Dergisi**, 113, s. 148-156.

Scheve K., Stasavage D., (2016), **Taxing the Rich: A History of Fiscal Fairness in the United States and Europe**, Princeton University Press.

Schön, W., (2010), Germany, içinde **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**, Edt. H. J. Ault ve B. J. Arnold, Kluwer Law International, s. 65-91.

Schön, W., (2022), The Role of "Commercial Reasons" and "Economic Reality" in the "Principle Purpose Test" under Art.29(9) OECD Model Tax Convention 2017, **Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Working Paper 2022 – 03**, s. 1-20.

Seer, R., (2010), **Gestaltungsmissbrauch und Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht – Einführung und Rechtfertigung des Themas**, içinde Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Edt. Rainer Hüttemann, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, s. 1-8.

Seiler, M., (2016), **GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, The UK and The EU**, Series on the International Tax Law, Edt. Michael Lang, LindeVerlag.

Shafer, W.E., Simmons, R. S., (2008), Social Responsibility, Machiavellianism and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Professionals, **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, 21 (5), s. 695-715.

Soler Roch, M. T., (2017), **Consistency and Hierarchy among the BEPS Actions**, içinde Tax Avoidance Revisited in the EU BEPS Context, Edt. Ana Paula Dourado, EATLP International Tax Series Volume 15, s. 101-139.

South African Revenue Service [SARS], (2005), **Discussion Paper on Tax Avoidance and Section 103 of the Income Tax Act**, 1962 (Act No. 58 of 1962).

Soydan Yaltı, B., (2002), **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, Beta Basım.

Spindler, W., (2008), **§ 42 AO n. F. – was hat sich geändert?,** içinde Steuerberater-Jahrbuch 2008/2009, Verlag Dr. Otto Schmidt, s. 39-61.

Stiglitz, J. E., (1985), The General Theory of Tax Avoidance, **National Tax Journal**, 38 (3), s. 325-337.

Steward, M., (2018), **Sham Transactions and Tax Avoidance**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, Routledge, s. 48-58.

Şanver, S., (1968), İşletme Vergiciliği, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Seri 17, s. 61-84.

Şenyüz, D., (2002), **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları.

Şenyüz, D, (2008), Peçeleme ve Muvazaanın Niteliği Arasındaki Farklar, **Yaklaşım Dergisi**, 185, s. 24-27.

Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A., (2022), **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 13. Baskı, Ekin Yayınları.

Şişman, B., (2002), Tapu Harcının Eksik Ödenmesi Yoluyla Peçeleme ve Zararı, **Yaklaşım Dergisi**, 111, s.32-40.

Templeman, L., (2001), Tax and the Taxpayer, **Law Quarterly Review**, 117, s. 575.

Tifus, A., (2019), Designing a General Anti-Avoidance Rule for the East African Community – A Comparative Analysis, **World Tax Journal**, 11 (2), s. 261-301.

Tiley, J., (2008), **Revenue Law**, 6. Baskı, Hart Publishing.

Tipke, K., (1969), Fünfzig Jahre Reichsabgabenordnung, **Archiv des öffentlichen Rechts**, 94(2), s. 224-227.

Tipke, K., Lang, J. vd., (2021), **Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt KG.

The Inter-American Center of Tax Administrations, (2022), **Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules**.

The Tax Law Review Committee, (1997), **Tax Avoidance, The Institute for Fiscal Studies,** https://ifs.org.uk/sites/default/files/output_url_files/comm64.pdf.

Thuronyi, V., (1996), **Drafting Tax Legislation**, içinde Tax Law Design and Drafting, Edt. V. Thuronyi, International Monetary Fund, s. 71-94.

Thuronyi, V., (2003), **Comparative Tax Tax**, Kluwer Law International.

Tooma, R. A. (2008), **Legislating Against Tax Avoidance**, IBFD.

Tuncer, S., (2008), İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına, **Yaklaşım Dergisi**, 181, s. 9-15.

Uluatam, Ö., (2012), **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınları, 12. Baskı.

Urinov, V., (2018), **General Anti-Avoidance Rule in Canada: History, Scheme, Source, and Enforcement**, içinde The Routledge Companion to Tax Avoidance Research, Edt. N. Hashimzade ve Y. Epifantseva, Routledge, s. 97-116.

Van Doesum, A.J., Nellen, F. J. G., (2020), Economic Reality in EU VAT, **EC Tax Review,** 29 (5), s. 1-23.

Vanistendael, F., (1996), Legal Framework for Taxation, içinde **Tax Law Design and Drafting**, Edt. Victor Thuronyi, International Monetary Fund, Volume 1, s. 15-70.

Waerzeggers, C., Hillier, C. (2016a), Introducing A General Anti-Avoidance Rule-Ensuring That A GAAR Achieves Its Purpose, **Tax Law IMF Technical Note**, s. 1-10.

Waerzeggers, C., Hillier, C. (2016b), Introducing an Advance Tax Ruling (ATR) Regime, **Tax Law IMF Technical Note Volume 1, 2/2016**, IMF Legal Department, s. 1-9.

Walker, R., (2004), Ramsay 25 Years On: Some Reflections on Tax Avoidance, **Law Quarterly Review**, 120, s. 412-427.

Ward, D. A., Cullity, M. C., (1981), Abuse of Rights and the Business Purpose Test as Applied to Taxing Statutes, **Canadian Tax Journal**, 29 (4), s. 451-474.

Weber, D., (2014), **Avrupa Vergi Hukukunda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış ve Avrupa Birliği Adalet Divanı'nın Dolaysız ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimleri**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. B. Yaltı, Beta, s. 239-316.

Weber, D., (2017), The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law, **Erasmus Law Review**, 10 (1), s. 48-59.

Weeramantry, C.G., (1975), **The Law in Crisis – Bridges of Understanding**, Capemoss.

Wendt, M., (2010), **§ 42 AO vor dem Hintergrund der Rechtsprechung**, içinde Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht, Edt. Rainer Hüttemann, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, s. 117-138.

Vanik Jr., T. C., (2015), Torpedoing A Transaction: Economic Substance Versus Other Tax Doctrines and The Application of the Strict Liability Penalty, **64 Clev. St. L. Rev**. 109, s. 110-132.

Vanistendael, F., (2020), **From Abuse to Base Erosion, How Did It Come to This?**, içinde A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edt. W. Haslehner, K. Pantazatou, G. Kofler, A. Rust, Elgar Tax Law and Practice, s. 1-31.

Vergi Usul Kanunu Tasarısı, Erişim için: https://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_tasarisi_gib.pdf

Yaltı, B., (2007), Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması, **Vergi Sorunları Dergisi**, 22, s. 7-26.

Yaltı, B., (2010), VUK, 3b'nin Sınırlarına İlişkin Bir Uygulama Vergi Hukukunda Sermaye Tamamlama Akçesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, 262, s. 7-20.

Yaltı, B., (2014), **Vergi Anlaşmalarında Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Anlaşma Alışverişi Örneğinde Türkiye Uygulaması**, içinde Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Edt. B. Yaltı, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı Serisi-2, s. 455-480.

Yaltı, B., (2018), **BEPS'in Hukuki Araçları: Yumuşak Hukukun İçinde mi, Ötesinde mi?**, içinde Vergilendirmede Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma, Edt. Billur Yaltı, Beta Basım Yayın, 1. Baskı, s. 175-192.

Yaltı, B., (2021), **Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi - Çok Taraflı BEPS Anlaşmasında Başlıca Amaç Testi**, içinde Çok Taraflı Sözleşme ve Türk-Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasına Muhtemel Etkileri, Edt. Leyla Ateş ve Joachim Englisch, On İki Levha Yayıncılık, s. 67-83.

Yılmaz, E., (2013), Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 17 (2), s. 1757-1782.

Zimmer, F., (2002), **Form and Substance in Tax Law: General Report**, IFA Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 87A.

Zimmer F., (2019), In Defence of General Anti- Avoidance Rules, **Bulletin for International Taxation** 73(4), s. 218-226.

Yargı Kararları

Court of Justice of the European Union, (14.12.2000), Emsland-Stärke GmbH v Hauptzollamt Hamburg-Jonas, C-110/99.

Court of Justice of the European Union, (21.2.2006), Halifax vd. v Commissioners of Customs & Excise, C-255/02.

Court of Justice of the European Union, (12.9.2006), Cadbury Schweppes plc vd. v Commissioners of Inland Revenue, C-196/04.

Court of Justice of the European Union, (22.12.2010), The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Weald Leasing Ltd., C-103/09.

Court of Justice of the European Union, (10.11.2011), Foggia - Sociedade Gestora de Participações Sociais SA v Sekreterin de Estado dos Assuntos Fiscais, C-126/10.

Danıştay 3. Dairesi, T. 07.5.1998, E. 1197/293, K. 1998/1650.

Danıştay 3. Dairesi, T. 14.10.1999, E. 1998/705, K. 1999/3359.

Danıştay 4. Dairesi, T. 24.12.2013, E. 2013/8030, K. 2013/10451.

Danıştay 4. Dairesi, T. 7.5.2015, E. 2014/4884, K. 2015/1966.

Danıştay 4. Dairesi, T. 22.2.2018, E. 2014/1956, K. 2018/1819.

Danıştay 4. Dairesi, T. 08.06.2021; E. 2021/910, K. 2021/3053.

Danıştay 4. Dairesi, T. 03.10.2022, E. 2019/3484, K. 2022/5317.

Danıştay 7. Dairesi, T. 02.07.1985, E. 1984/3975, K. 1985/1531.

Danıştay 7. Dairesi, T. 28.05.2019, E. 2016/2546, K. 2019/3676.

Danıştay 7. Dairesi, T. 11.06.2020, E. 2019/2026, K. 2020/2840.

Danıştay 9. Dairesi, T. 14.10.1986, E. 1984/990, K. 1986/2668.

Danıştay 9. Dairesi, T. 15.10.2019, E. 2016/14826, K. 2019/4699.

Danıştay 9. Dairesi, T. 9.11.2023, E. 2021/2399 K. 2023/4495.

Danıştay VDDK, T. 6.12.1996; E. 1996/320; K. 1996/410.

Danıştay VDDK, T. 14.11.2000; E. 2000/181; K. 2000/363.

Danıştay VDDK, T. 19.1.2022; E. 2021/8; K. 2022/1.

Danıştay VDDK, T. 23.03.2022; E.T.: 2021/207; K. T.: 2022/365.

Danıştay VDDK, T. 08.06.2022; E. 2020/1622, K. 2022/676.

High Court of Australia, (1996), Federal Commissioner of Taxation v Spotless Services Ltd, 186 CLR 404.

House of Lords, (1936), IRC and Duke of Westminster, A.C. 1.

House of Lords, (1982), W.T. Ramsay Ltd v IRC, 198, A.C. 300.

Supreme Court of Canada, (1984), Stubart Investments Ltd. v. The Queen, 1 SCR 536, Case Number 16623.

Supreme Court of Canada, (2005), Canada Trustco Mortgage Co. v. Canada, 2005 SCC 54, Case Number 30290.

Supreme Court of Canada, (2009), Lipson *v.* Canada, 2019 SCC 1, Case Number 32041.

Supreme Court of Canada, (2011), Copthorne Holdings Ltd. v. Canada, 2011 SCC 63, Case Number 33283.

Supreme Court of Canada, (2021), Canada v. Alta Energy Luxembourg S.A.R.L., 2021 SCC 49, Case Number 39113.

Supreme Court of Canada, (2023), Deans Knight Income Corp. v. Canada, 2023 SCC 16, Case Number 39869.

Supreme Court of the United States, (1935), Gregory v Helvering, 293 US 465

Supreme Court of the United States, (1940) Higgins v. Smith, 308 U.S. 473.

Supreme Court of the United States, (1945), Commissioner v Court Holding Co. 324 U.S. 331.

Supreme Court of the United States, (1960), Knetsch v. United States, 364 U.S. 361.

ÖZET

Vergi idareleri, mükelleflerin vergiden kaçınma stratejileriyle mücadele etmek üzere ulusal girişimlere ve uluslararası işbirliğine dayalı çeşitli seçenekler geliştirmektedir. Bu seçeneklerden biri de vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kuraldır. Mükelleflerin belirli ve tanımlanmış vergiden kaçınma stratejilerini önlemeyi hedefleyen kuralların aksine, genel kural kanun koyucu tarafından öngörülmeyen ve bu nedenle arzu ve iradesi dışında gerçekleşen kaçınma stratejilerinin vergi idaresi tarafından tespit edilmesine imkân tanımakta ve vergisel ilişki kanuna uygun olarak yeniden tesis edilmektedir. Çalışmanın amacı vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kuralın kapsamı, uygulanması ve etkinliğini incelenmek ve nihayetinde Türk vergi hukuku için öneriler sunmaktır. Bu kapsamda Almanya ve Kanada ulusal hukuku ile Avrupa Birliği hukukundaki gelişmeler ve uygulamalar incelenmekte; böylece karşılaştırmalı hukukun sağladığı katkılar ve Türk vergi hukukunun özgün yapısı dikkate alınarak öneriler geliştirilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, Vergiden kaçınma, Peçeleme, Vergi planlaması, Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik genel kural, Ekonomik yaklaşım ilkesi.

ABSTRACT

Tax administrations have developed a range of options, both through national initiatives and international cooperation to counteract taxpayers' tax avoidance strategies. One such option is general anti-avoidance rule. Unlike specific rules that target defined and identifiable avoidance strategies, the general rule enables the tax administration to detect avoidance schemes that were not anticipated by the legislator and that therefore fall beyond the legislator's intent. In this way, the legal relationship is re-established in accordance with the law. The purpose of this study is to examine the scope, implementation, and effectiveness of the general anti-avoidance rule and ultimately to provide recommendations for Turkish tax law. To this end, the study analyzes the developments and practices in German and Canadian national law, as well as in European Union law. Building upon the insights of comparative law, while also taking into account the distinctive characteristics of the Turkish tax system, it formulates proposals for future legislative and administrative practice.

Keywords: Taxation, Tax avoidance, Tax veiling, Tax planning, General anti avoidance rule, Economic perspective