

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

VERGİYE KARŞI DİRENME BİÇİMLERİNDEN
AGRESİF VERGİ PLANLAMASI

Doktora Tezi

Hazırlayan
Sabahettin GÜLGÜN

Danışman
Prof. Dr. Ahmet BİLGİN

KIRIKKALE-2015

ONAY

Sabahettin GÜLGÜN tarafından hazırlanan "Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması" başlıklı bu çalışma, 01.07.2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Kamu Hukuku Anabilim dalında doktora tezi olarak kabul edilmiştir.

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı] (Başkan)

Prof. Dr. Ahmet BİLSİN

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

Prof. Dr. Mehmet Emin RÜSE

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

Prof. Dr. Şafak FETAN GOMAKLI

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

Doç. Dr. Hilmi UNSAL

[İmza]

[Unvanı, Adı ve Soyadı]

Doç. Dr. Elif Sibel ÇAKAR

KİŞİSEL KABUL

Doktora Tezi olarak sunduğum ‘‘Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması’’ adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

01/07/2015

Sabahettin GÜLGÜN



ÖNSÖZ

Akademik hayatıma başladığım günden itibaren amacım, Türk Hukuk Doktrinine küçük de olsa katkı sunacak bir eser ortaya koymaktı. Bugün bu doktora tezi ile bu yoldaki ilk adımımı atmanın mutluluğunu yaşıyorum. Bu mutluluğu yaşamamda başta bölüm hocalarımız olmak üzere katkıda bulunan herkese ayrı ayrı şükranlarımı sunuyorum. Ancak kendilerine özel olarak teşekkür etmem gereken kişiler var ki onları zikretmeden geçemeyeceğim.

Saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Ahmet Bilgin, özgürce doktora çalışmamı yapmamı sağladığınız için çok teşekkür ederim. Üniversitedeki en büyük şansım sizdiniz. Sağ olun.

Sevgili hocam Doç. Dr. Elif Pürsünlerli Çakar, tezin bugüne gelmesinde en büyük katkı sizindir. Gece gündüz demeden yardımına koştuğunuz için, tezin her aşamasında yanımda bulunduğunuz için ve en önemlisi birikimlerinizi benimle paylaştığınız için minnettarım. İyi ki varsınız.

Kıymetli hocam Prof. Dr. Şafak Ertan Çomaklı, yüksek lisansta öğrencinizdim. Doktora aşamasında da değerli fikirlerinizden ve tecrübelerinizden faydalanma onurunu tattım. Bu onuru hayatım boyunca taşıyacağım. Varlığınız bana güç katıyor, iyi ki sizi tanımışım.

Sayın hocam Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul Akçaoğlu, araştırmam süresince kafamın karışık olduğu dönemlerde size başvurabilme özgürlüğünü tanıdığınız ve yardımlarınız için çok teşekkür ediyorum.

Sayın hocalarım Prof. Dr. Ramazan Çağlayan, Prof. Dr. Mehmet Emin Bilge ve Doç. Dr. Hilmi Ünsal, bilgi birikiminizle yolumu aydınlattığınız için çok teşekkür ediyorum.

Değerli hocalarım Prof. Dr. İlhami Sığircı, Doç. Dr. Cenker Göker, Doç. Dr. Sedat Çal ve Dr. Doğan Gökbel, fikirlerinizle tezime katkı sunduğunuz için çok teşekkür ediyorum.

Çok değerli dostum ve yol arkadaşım Arş. Gör. Kerem Öncü, bu süreçte desteğin çok kıymetliydi. Teşekkür ederim.

Bu tezin ortaya konmasında en büyük pay hiç şüphesiz eğitim görmem için bu uğurda her türlü desteği veren ailemdir. Bu itibarla başta okuma aşkını bize aşılayan rahmetli babam öğretmen Nureddin Gülgün'e, emeğini ve fedakârlığını esirgemeyen annem Necla Gülgün'e, ağabeylerim Doç. Dr. Mustafa Gülgün ve Mehmet Fatih Gülgün'e,

ablam Gülay Gülgün'e, kardeşlerim Mehmet Eyyüp Gülgün, Ahmet Akif Gülgün, Hatice Gülgün, Ayşegül Gülgün'e ve sevgili eşim, kızım Elif Nil'in annesi Dr. Gamze Gülgün'e ayrıca teşekkür ediyorum. İyi ki böyle bir aileye sahibim.

Doktora öğrenimi, akademik hayatın yorucu; ama bir o kadar da heyecan verici aşamasıydı. Ders aşaması, yeterlilik aşaması ve tez aşaması derken hiç bitmeyecek sanıyordum. Zorlu da olsa bu sürecin sonuna geldim. Ve bitti.

Bu eserle Türk Hukuku'na küçük de olsa bir katkı sağlayabildiysem kendimi bahtiyar hissedeceğim. Eserin okuyuculara faydalı olması ümidiyle.

Sabahettin GÜLGÜN

Kırıkkale 2015



ÖZET

Gülgün, Sabahettin, “Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması”, Doktora Tezi, Kırıkkale, 2015.

Vergiye karşı direnme biçimlerinden olan agresif vergi planlaması, vergi hukuku literatürüne giren yeni bir kavramdır. Bu kavram, mükelleflerin vergi kanunlarının lafzına uygun; ancak ekonomik özden yoksun, karmaşık ve vergi avantajı elde etme odaklı işlemlerini ifade etmek için kullanılmaktadır. Agresif vergi planlamasında mükellefler, bir vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasında var olan mevzuat uyumsuzluklarını veya yasal boşlukları ustalıkla kullanarak görünüşte yasaların lafzına uygun işlemler meydana getirmektedirler. Bu tür işlemler, vergi planlaması hakkının kötüye kullanılması niteliğinde olduğundan, mükelleflerin bu tür işlemlere bağlı olarak elde etmeye çalıştıkları vergi avantajları gelir idaresi nezdinde kabul görmemektedir. Bununla birlikte agresif vergi planlaması tasarımlarının görünüşte hukuka uygun olmaları nedeniyle bunların hukuka aykırılığının tespiti güçlük arz etmektedir. Bu tür işlemlerin hukuka aykırılığının tespitinin güçlük arz etmesi ise matrah aşınmasına ve dolayısıyla vergi kaybına sebep olmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketler bu tür tasarımlarla büyük miktarda kazancı vergi dışında tutabilmektedir.

Agresif vergi planlaması tasarımları, bir vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasında var olan mevzuat uyumsuzluklarına bağlı olarak çok farklı biçimde ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla hangi tür yapıların agresif vergi planlaması niteliğinde olduğu yönünde sınırlayıcı bir sayı vermek mümkün değildir. Bu itibarla mükellef işlemlerinin agresif vergi planlamasının unsurları gözetilerek hukuki niteliğinin yapılması gerekmektedir.

Agresif vergi planlaması tasarımlarının örneğin vergi adaleti, verginin genelliği ve eşitliği gibi anayasal ilkeleri ihlal etmesi ve kaynak dağılımında etkinliği ve rekabeti bozucu sonuçları olması dolayısıyla mücadele edilmesi gereken bir alan olarak görülmektedir. Bu sebeple devletler gerek tek taraflı olarak yaptığı kanuni düzenlemelerle gerekse karşılıklı anlaşmalarla agresif vergi planlamasını önlemeye çalışmaktadır. Benzer şekilde OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşlar da toplamış olduğu veriler doğrultusunda agresif vergi planlamasıyla mücadeleye yönelik ortak mücadele politikaları geliştirmektedir.

Bu çalışmada agresif vergi planlamasının teorik yönü, sebepleri, sonuçları, ortaya çıkış biçimleri, agresif vergi planlamasıyla mücadelede izlenebilecek yöntemler, OECD, AB ve Türkiye'nin agresif vergi planlamasıyla mücadeleye yönelik çalışmaları incelenmiştir. Bu araştırmada agresif vergi planlamasıyla mücadelede izlenebilecek en etkin yolun devletler arasında işbirliğinin sağlanması, vergi sisteminin teknik ve insan kaynağı yönünden güçlendirilmesi ve mükellefin vergi uyumunun ykseltilmesi olduğu anlaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, Agresif Vergi Planlaması, Vergiye Karşı Direnme, Vergiden Kaçınma, Vergi Kaçırma, Ekonomik z, Hakkın Kötüye Kullanılması, Kreselleşme.



ABSTRACT

Gülgün, Sabahettin, “Aggressive Tax Planning as One of Fights Against The Taxation”, PhD Dissertation, Kırıkkale, 2015.

Aggressive tax planning, one of fiscal resistance forms, is a new terminology in tax law literature. This term is used to refer tax payers’ transactions which are compatible with the letter of the law; but lack of economic substance, complex and focused on obtaining a tax advantage. In aggressive tax planning, tax payers make transactions that are compatible with the letter of the law in appearance by using expertly legislative mismatches or legal gaps in a tax system or between tax systems. Tax advantages which taxpayers try to get depending on such transactions are not approved by revenue administration, because of this kind of transactions is a nature of abuse of tax planning right. However, it is hard to determine illegality of these transactions due to aggressive tax planning schemes are compatible with laws in appearance. The challenge of determining the illegality of such transactions cause base erosion and accordingly loss of tax revenue. Especially, multinational corporations can exclude large amount income from tax through such schemes.

Aggressive tax planning schemes can occur in many different forms depending on mismatches in a tax system or between tax systems. So, it is not possible to give a number about what kind of schemes are in the nature of aggressive tax planning. In this respect, taxpayers’ transactions should be qualified by considering the legal characterization of the elements of aggressive tax planning.

Aggressive tax planning is considered to be an area that needs to be fought, because of its schemes violate such as tax justice, universality and equity of tax principles and have results such as distorting efficiency in resource allocation, distorting competition. Therefore, states try to prevent aggressive tax planning by either unilaterally legislating or concluding mutual agreements. Similarly, international organizations such as OECD and EU develop common fighting policy against aggressive tax planning in line with data to be collected.

In this study, theoretical aspects, reasons, results and appearance forms of aggressive tax planning and methods to be followed in tackling against aggressive tax planning, OECD’s, EU’s and Turkey’s efforts to fighting against aggressive tax planning have

been examined. In this research, it is understood that the most effective way to fighting against aggressive tax planning is improving cooperation among states, strengthening of the tax system in terms of technical and human resources and increasing taxpayer's tax compliance.

Keywords: Taxation, Aggressive Tax Planning, Fiscal Resistance, Tax Avoidance, Tax Evasion, Economic Substance, Abuse of Right, Globalization.



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AO	: German General Tax Code
CITA	: Corporate Income Tax Act
DEFGEL	: Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Gelir Müdürlüğü Otomasyonu
EBTİS	: Elektronik Banka Tahsilat İşleme Sistemi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GİBTGHK	: Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun
GKKÖK	: Genel Kötüye Kullanmanın Önlenmesi Kuralları
GÜMBS	: Gümrük Müsteşarlığı Bağlantı Sistemi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: International Monetary Fund
ITA	: Income Tax Act
ITAA	: Income Tax Assessment Act
İİBF	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İNKA	: İnsan Kaynakları Otomasyon Projesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KEYK	: Kontrol Edilen Yabancı Kurum
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MauITA	: Mauritius Income Tax Act
MOTOP	: Motorlu Taşıtlar Daireleri Otomasyon Projesi
MTA	: Malaysian Income Tax Act
No	: Numara
NZITA	: New Zealand Income Tax Act
OECD	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Topluluğu

ÖKKÖK	: Özel Kötüye Kullanmanın Önlenmesi Kuralları
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RG	: Resmi Gazete
s	: Sayfa
SBF	: Siyasal Bilgiler Fakültesi
SS	: Sayfa Sayısı
TAKKOM	: Takdir Komisyonu Otomasyonu
TFYÖKDGT	: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VEDOP	: Vergi Daireleri Otomasyon Projesi
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR

TABLO 1: Cumhuriyet'ten Günümüze Türkiye'de Vergi Afları (1924-2013).....319



ŞEKİLLER

ŞEKİL 1: Opsiyon Sözleşmesi Üzerinden Vergi Avantajı Elde Edilmesi Örneği.....	69
ŞEKİL 2: Anlaşma Hükümleri Kullanılarak Vergi Avantajı Elde Edilmesi Örneği.....	81
ŞEKİL 3: Kar Aktarımı Yoluyla Vergi Yükünün Düşürülmesi Örneği.....	150
ŞEKİL 4: Kayıpların Aktarımı Yoluyla Vergi Yükünün Düşürülmesi Örneği.....	152
ŞEKİL 5: Örtülü Sermaye Yoluyla Vergi Yükünün Düşürülmesi Örneği.....	157
ŞEKİL 6: Şirketin Borçlanılarak Satın Alınması Yoluyla Vergi Avantajı Elde Edilmesi Örneği.....	166
ŞEKİL 7: Frank Lyon Company vs. U.S. Davası Şeması.....	177
ŞEKİL 8: Hibrit Uyumsuzluk ve Çifte İndirim Örneği.....	215
ŞEKİL 9: Hibrit Uyumsuzluk ve İstisna/İndirim Örneği.....	217
ŞEKİL 10: Hibrit Uyumsuzluk ve Mahsup Örneği.....	220

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖNSÖZ.....	I
TÜRKÇE ÖZET SAYFASI.....	III
İNGİLİZCE ÖZET (ABSTRACT) SAYFASI.....	V
KISALTMALAR.....	VII
TABLolar.....	IX
ŞEKİLLER.....	X
İÇİNDEKİLER.....	XI
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK ÇERÇEVE VE TEMEL KAVRAMLAR

1. GENEL AÇIKLAMALAR.....	8
2. VERGİYE KARŞI DİRENME ŞEKİLLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	9
2.1. Vergi Kaçırma (Kaçakçılığı).....	10
2.2. Vergiden Kaçınma.....	15
2.2.1. Genel Olarak.....	15
2.2.2. Vergiden Kaçınmanın Nedenleri.....	18
2.2.3. Verginin Hafifletilmesi (Kabul Edilebilir Vergiden Kaçınma-Meşru (Yasal) Vergi Planlaması).....	20
2.2.4. Vergiden Kaçınmanın Sonuçları.....	22
2.3. Agresif Vergi Planlaması.....	23
2.4. Vergi Grevi.....	26
2.5. Verginin Reddi.....	31
2.6. Vergi İnzivası.....	32
2.7. Verginin Yansıması.....	34
2.8. Vergi Cennetlerine ve Kıyı Bankacılığı Uygulayan Devletlere Yönelme.....	36
2.9. Vergi Karşıtı Siyasi Partilerin, Birliklerin veya Baskı Gruplarının Vergiye Karşı Tepkileri.....	38

2.10. Vergi Arbitrajı.....	39
3. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR.....	40
3.1. Vergi Psikolojisi.....	40
3.2. Vergi Bilinci.....	42
3.3. Vergi Ahlakı.....	45
3.4. Vergi Uyumu.....	46
3.5. Vergi Yurttaşlığı.....	46

İKİNCİ BÖLÜM

AGRESİF VERGİ PLANLAMASINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1. AGRESİF VERGİ PLANLAMASI'NIN TEORİK KAPSAMI.....	50
1.1. Tanım.....	50
1.2. Terminoloji.....	55
1.3. Unsurları.....	60
1.3.1. Vergi Planlamasının Varlığı.....	60
1.3.1.1. Genel Olarak Vergi Planlaması.....	60
1.3.1.2. Agresif Vergi Planlamasında Durum.....	64
1.3.2. Ekonomik Özden Yoksunluk.....	73
1.3.3. Uyumsuz Mevzuat Hükümlerinin Ustalıkla Kullanılması.....	77
1.3.3.1. Vergi Mevzuatları Arasında Uyumsuzluk.....	77
1.3.3.2. Uyumsuzluğun Ustalıkla Kullanılması.....	79
1.3.4. Hakkın Kötüye Kullanılması.....	84
1.3.4.1. Genel Olarak Hakkın Kötüye Kullanılması.....	84
1.3.4.2. Agresif Vergi Planlamasında Hakkın Kötüye Kullanılması.....	86
1.3.5. Yasama Organının Amaç ve Niyetine Aykırılık.....	87
1.3.5.1. Yasama Organının Amaç ve Niyetinin Tespiti.....	87
1.3.5.2. Mükellef İşleminin Amaç ve Niyete Aykırılığının Tespiti.....	90
1.3.6. Matrah Aşınması (Vergi Erozyonu).....	93

1.3.7. Eylemin Kanunlar Uyarınca Suç veya İdari Para Cezası Olarak Düzenlenmemesi.....	94
1.4. Agresif Vergi Planlamasının Hukuki Niteliği.....	94
1.4.1. Peçeleme (Perdeleme) İşlemi.....	95
1.4.2. Muvazaa.....	96
1.4.3. Kanuna Karşı Hile (In Fraudem Legis).....	99
1.4.4. İnançlı İşlem.....	101
1.4.5. Hakkın Kötüye Kullanılması.....	102
1.4.6. Değerlendirme.....	103
1.5. Agresif Vergi Planlamasının Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması.....	106
1.5.1. Vergi Kaçakçılığı ve Agresif Vergi Planlaması.....	106
1.5.2. Vergi Planlaması ve Agresif Vergi Planlaması.....	107
2. AGRESİF VERGİ PLANLAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER.....	109
2.1. Küreselleşmenin Etkisi.....	109
2.2. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Sebepler.....	111
2.2.1. Vergilendirme Yetkisi ve Vergi Sistemlerinin Uyumsuzluğu.....	111
2.2.2. Vergilemede Beyan Usulünün Uygulanması.....	115
2.2.3. Etkin Bir Denetimin Mevcut Olmaması.....	117
2.2.4. Vergi Normlarının Yorumlanması.....	118
2.3. Ekonomik ve Ticari Faktörler.....	120
2.3.1. Agresif Vergi Planlamasına Olan Talebin Artışı.....	120
2.3.2. Agresif Vergi Planlamasının Vergi Profesyonelleri İçin Yeni Bir İş Alanı Olarak Görülmesi.....	121
2.3.3. Teknoloji ve Dijital Ekonominin Etkisi.....	122
2.4. Uluslararası İlişkilerden Kaynaklanan Sebepler.....	124
2.4.1. Zararlı Vergi Rekabeti.....	124
2.4.2. Vergi Cennetlerinin Varlığı.....	125
2.4.3. Tercihli Vergi Rejimi Uygulaması.....	128

2.4.4. Devletlerarasında İşbirliği Eksikliği.....	128
2.5. Mükellefin Vergiye Karşı Tutumundan Kaynaklanan Sebepler.....	129
3. AGRESİF VERGİ PLANLAMASININ SONUÇLARI.....	132
3.1. Gelir Kayıplarına Yol Açması.....	132
3.2. Hukuka ve Vergi Sistemine Olan Saygısızlığın Yükselmesi.....	133
3.3. Vergi Mevzuatında Karmaşık Vergi Yasalarının Artışı.....	134
3.4. Kaynakların Ekonomik Olmayan Dağılımı.....	134
3.5. Vergi Yükünün Şeffaf Olmayacak Şekilde Aktarımı.....	136
3.6. Ulusal Ekonomi Politikalarının Belirlenmesi ve Uygulanmasında Devletin Zayıflaması.....	137

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AGRESİF VERGİ PLANLAMASININ ORTAYA ÇIKIŞ BİÇİMLERİ VE AGRESİF VERGİ PLANLAMASINI ÖNLEMENE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

1. AGRESİF VERGİ PLANLAMASININ ORTAYA ÇIKIŞ BİÇİMLERİ.....	140
1.1. Giriş.....	140
1.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	140
1.2.1. Genel Olarak.....	140
1.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü.....	145
1.2.3. Örnek Senaryolar.....	149
1.2.3.1. Kar Aktarımı ve Vergi Yükünün Düşürülmesi.....	149
1.2.3.2. Kayıpların Aktarımı ve Vergi Yükünün Düşürülmesi.....	151
1.3. Örtülü Sermaye.....	153
1.3.1. Sermaye ve Öz Sermaye Kavramları.....	153
1.3.2. Örtülü Sermayenin Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü.....	154
1.3.3. Örnek Senaryo.....	156
1.4. Şirket Yapılanmaları (Birleşme/Devralma/Hisse Değişimi).....	158
1.4.1. Genel Olarak Şirket Yapılanmaları.....	158
1.4.2. Şirket Yapılanmalarının Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü.....	160

1.3.3. Örnek Senaryo	165
1.5. Vergi Cennetlerinin Kullanılması	168
1.6. Satıp Geri Kiralama (Sale-Lease Back) Yöntemi	170
1.6.1. Genel Olarak	170
1.6.2. Satıp Geri Kiralama İşleminin Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü	173
1.7. Alt Kira Sözleşmesi Yapma Yöntemi	178
1.8. Fikri Mülkiyete Dayalı Kar Aktarım Modelleri	181
1.8.1. Genel Olarak ABD ve İrlanda Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılması	181
1.8.2. Çifte İrlanda Modeli (Double Irish Model)	187
1.8.3. Çifte İrlanda Sandviç Hollanda Modeli (Double Irish Dutch Sandwich)	194
1.9. Finansal Türev Ürünlerin Kullanılması ve Risk Transferi	197
1.9.1. Genel Olarak Finansal Türev Ürünler	197
1.9.2. Finansal Türev Ürünlerin Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü	204
1.9.2.1. Agresif Vergi Planlamasında Finansal Türev Ürünlere Başvurulmasının Nedenleri	204
1.9.2.2. Türev Ürünlerden Yararlanma Biçimleri	207
1.10. Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri	210
1.10.1. Genel Olarak Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri	210
1.10.2. Hibrit Uyumsuzluğun Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü	213
1.10.2.1. Çifte İndirim Yöntemi	214
1.10.2.2. Vergiden İndirim ve Vergilendirme Dışı Bırakma (İstisna) Yöntemi	216
1.10.2.3. Mahsup Sağlayan Yöntem	217
1.10.3. Hibrit Uyumsuzluk Tasarımlarının Sonuçları	221
1.11. Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Kullanılması	222
1.12. Elektronik Ticaretin Sunduğu Avantajlardan Yararlanılması	226
2. AGRESİF VERGİ PLANLAMASINI ÖNLEMeye YÖNELİK ÇALIŞMALAR	229

2.1. Agresif Vergi Planlamasına Karşı Mücadele Yöntemleri.....	229
2.1.1. Agresif Vergi Planlamasıyla Uluslararası Alanda Mücadele Yöntemleri ..	230
2.1.1.1. Vergi Sistemleri Arasında Uyumlaştırma.....	230
2.1.1.1.1. Genel Olarak Vergi Uyumlaştırması.....	230
2.1.1.1.2. Agresif Vergi Planlamasına Karşı Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılması.....	232
2.1.1.2. Bilgi Değişiminin (Paylaşımının) Sağlanması.....	234
2.1.1.3. Ülkelerin Vergi İdareleri Arasında İşbirliği Sağlanması.....	240
2.1.1.3.1. Bilgi Paylaşımının Geliştirilmesi Alanında İşbirliği.....	240
2.1.1.3.2. Agresif Vergi Planlamasına İlişkin Tespit Edilen Yeni Yöntemlerin Paylaşılmasında İşbirliği	242
2.1.1.3.3. Mükelleflerin Vergi Uyumunun En Üst Seviyeye Çıkarılması Alanında İşbirliği.....	243
2.1.1.3.4. Vergi Yönetiminin Geliştirilmesi Alanında İşbirliği.....	244
2.1.1.3.5. Eğitim ve Teknik Konulara İlişkin Alanlarda İşbirliği.....	244
2.1.1.3.6. Üçüncü Ülkeler Tarafından Eşdeğer Standartların Uygulanmasının Sağlanması Alanında İşbirliği.....	245
2.1.1.4. Mükelleflerin Vergi Uyumunun Sağlanması.....	246
2.1.1.5. Vergi Yönetiminin Geliştirilmesi.....	250
2.1.1.5.1. Vergi Denetimi.....	252
2.1.1.5.2. Basit ve İstikrarlı Vergi Sisteminin Oluşturulması.....	254
2.1.1.5.3. Dağınık Olan Mevzuatın Bir Araya Getirilmesi.....	255
2.1.1.5.4. Teknolojik Alt Yapının Oluşturulması.....	256
2.1.1.5.5. İnsan Kaynağının Kalitesinin Yükseltilmesi.....	258
2.1.1.6. Vergi Cennetleri İle Mücadele.....	258
2.2. Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Uluslararası Çalışmalar.....	261
2.2.1. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün Çalışmaları.....	261
2.2.1.1. Genel Olarak Bilgi Değişimi ve Şeffaflık Üzerine Çalışmalar.....	261
2.2.1.2. Agresif Vergi Planlamasının Önlenmesine Yönelik Çalışmalar.....	265

2.2.1.2.1. Matrah Aşındırılması ve Kar Aktarımı Üzerine Çalışmalar.....	265
2.2.1.2.2. Hibrit Uyumsuzluk Tasarımlarına Karşı Çalışmalar.....	274
2.2.1.2.3. Agresif Vergi Planları Üzerinden Kurum Zararlarının Kullanılmasına Karşı Çalışmalar.....	280
2.2.1.2.4. Diğer Çalışmalar.....	286
2.2.2. Avrupa Birliği'nin Çalışmaları.....	289
2.2.2.1. Vergi Kaçırma ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadelenin Güçlendirilmesine Yönelik 06.12.2012 Tarihli Eylem Planı.....	289
2.2.2.2. Agresif Vergi Planlanmasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi.....	296
2.2.2.3. Vergi Sorunlarında İyi Yönetimin Minimum Standartlarının Uygulanması İçin Üçüncü Ülkelerin Teşvik Edilmesi Amacını Taşıyan Önlemlerle İlgili 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi.....	300
2.2.2.4. İyi Vergi Yönetimi, Agresif Vergi Planlaması ve Çifte Vergilendirme İçin Platform Olarak Bilinen Komisyon Uzman Grubu Kurulması Hakkında 23.04.2013 Tarihli Komisyon Kararı.....	303
2.2.3. Ülkelerin Tek Tarafı Olarak Yaptıkları Çalışmalar.....	307
2.2.3.1. Özel Kötüye Kullanma Karşıtı Kurallar.....	307
2.2.3.2. Genel Kötüye Kullanma Karşıtı Kurallar.....	310
2.3. Türk Vergi Hukuku'nda Agresif Vergi Planlaması İle Mücadele Çalışmaları.....	313
2.3.1. Vergi Sistemleri Arasında Uyumlaştırmanın Sağlanmasına Yönelik Çalışmalar.....	313
2.3.2. Bilgi Değişiminin Sağlanmasına Yönelik Çalışmalar.....	315
2.3.3. Mükelleflerin Vergi Uyumunun Sağlanmasına Yönelik Çalışmalar.....	316
2.3.4. Vergi Yönetiminin Geliştirilmesine İlişkin Çalışmalar.....	320
2.3.5. İç Hukuk Düzenlemelerine Yönelik Değerlendirme.....	325
2.3.5.1. Genel Kötüye Kullanma Karşıtı Düzenleme: VUK m. 3.....	325
2.3.5.1.1. Vergi Normlarının Yorumlanmasına İlişkin Düzenleme.....	326
2.3.5.1.2. Ekonomik Yaklaşım.....	329

2.3.5.1.3. Peçeleme.....	334
2.3.5.2. Özel Kötüye Kullanma Karşısı Düzenlemeler.....	335
2.3.5.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancına Yönelik Düzenleme.....	335
2.3.5.2.2. Örtülü Sermayeye İlişkin Düzenleme.....	338
2.3.5.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Yönelik Düzenleme.....	342
2.3.5.2.4. Vergi Cennetleri ve Zararlı Vergi Rekabeti Uygulayan Ünelere Yönelik Düzenleme.....	346
2.3.5.2.5. Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Verilen Düzenleme.....	348
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	350
KAYNAKÇA.....	364

VERGİYE KARŞI DİRENME BİÇİMLERİNDEN

AGRESİF VERGİ PLANLAMASI

GİRİŞ

Küreselleşmenin etkisiyle devletlerin ekonomilerinde meydana gelen dönüşüm, ekonomik liberalizasyon sürecinin de önünü açmıştır. Bu süreçle birlikte kapalı bir ekonomi anlayışı benimseyen birçok devlet, bu anlayışı terk ederek dışa dönük ve uluslararası alanı ilgilendiren ekonomi politikaları geliştirmeye başlamışlardır. Geliştirilen ekonomi politikalarının günümüze yansıyan en önemli sonuçlarından biri ise malların, sermayenin, kişilerin ve hizmetlerin uluslararası serbest dolaşımı olmuştur. Ekonomik liberalizasyonla birlikte oluşan bu serbestleşme hareketi, uluslararası alanda rekabeti de arttırmıştır. Özellikle devletler, serbest dolaşımda bulunan sermayeyi, malları, hizmetleri ve kişileri kendi ülkelerine çekmek amacıyla, vergi sistemlerinde mükellef lehine düzenlemelere yer vererek maliyet unsuru olarak görülen vergi yükünü aşağı çekmek suretiyle kendilerini, yatırım için cazip hale getirmeye çalışmışlardır. Böylece yabancı ülkelerde şube açma veya merkezi yurtdışına taşıma, firmalar için kolaylaşmış ve çok uluslu şirketler açısından önemli avantajlar gündeme gelmiştir. Ancak devletlerin vergi sistemlerinde yer verdiği mükellef lehine düzenlemeler, bir başka devletin düzenlemeleri dikkate alınmadan yapıldığında, uluslararası alanda vergi uyumsuzlukları ortaya çıkabilmektedir. Bunun yanında zararlı vergi rekabeti uygulamaları ve bilhassa ekonomik kriz dönemlerinde devletlerin ekonomilerini korumak amacıyla çıkardığı mükellef lehine düzenlemeler de bu uyumsuzlukların artışına sebebiyet vermektedir. Devletlerin vergi mevzuatları arasında oluşan bu uyumsuzluklar ise vergiyi bir maliyet olarak gören mükellef tarafından vergi yükünü en aza indirebilmek amacıyla, özel hukuk biçimleri kullanılarak yaratılan görünüşte hukuka uygun, ancak ekonomik özü olmayan işlemlerle istismar edilebilmektedir. Agresif vergi planlaması olarak adlandırabileceğimiz bu tasarımlar, görünüşte hukuka uygun olduğundan tespitindeki zorluk ve neticeleri itibariyle de devletlerin vergi tabanlarının aşınmasına ve vergi geliri kaybına neden olması dolayısıyla önemli bir sorun teşkil etmekte ve mücadele edilmesi gereken bir alan olarak görülmektedir.

Mükelleflerin vergiye karşı direnme biçimleri klasik olarak bireysel tepkiler ve kollektif tepkiler şeklinde ikiye ayrılabilir. Bireysel tepkiler vergi kaçırma ve vergiden kaçınmayken kollektif tepkiler vergi grevi ve verginin reddidir. Vergi kaçırma, kanunlara aykırı davranışlarla vergi avantajı elde edecek işlemler gerçekleştirir. Vergiden kaçınma ise vergi mükelleflerinin vergi yasalarına aykırı davranmaksızın veya vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayarak daha az vergi ödemesidir. Vergi grevi ise mükelleflerin kollektif hareket etmek suretiyle vergi yükümlülüklerini yerine getirmemesidir. Bu anılan direnme biçimleri, hukuka uygunluk ve hukuka aykırılık yönleriyle birbirinden ayrılmaktadır. Nitekim vergi kaçırma hukuka aykırı bir eylem olmasına karşın, vergiden kaçınma hukuka uygun bir davranıştır. Ancak vergi hukuku alanında vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yönünden söylenebilen hukuka uygunluk ve hukuka aykırılık kriterleri kimi durumlarda kesin bir ifadeyle söylenememektedir. Bu durum özellikle, mükellefin işlemlerini yasaların lafzına uygun olarak gerçekleştirdiğinde böyledir. Vergiye karşı direnme biçimlerinden olan agresif vergi planlamasında mükellef işlemleri görünüşte hukuka uygun olduğundan bu işlemler değerlendirilirken hukuka uygunluk ya da hukuka aykırılık şeklinde ifade edebileceğimiz kriterler dışında başka kriterlere de ihtiyaç vardır. Bu da agresif vergi planlamasının unsurlarının tespit edilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda agresif vergi planlamasının unsurları: “vergi planlaması”, “ekonomik özden yoksunluk”, “uyumsuz mevzuat hükümlerinin ustalıkla kullanılması”, “hakkın kötüye kullanılması”, “yasama organının amaç ve niyetine aykırılık”, “matrah aşınmasına neden olma” ve “eylemin kanunlarca suç sayılmaması”dır.

Agresif vergi planlaması ile vergi planlaması birbirine çok yakın kavram oldukları yönünde bir algı oluşturmakla birlikte her ikisi de birbirinden çok farklı anlamlar taşımaktadır. Vergi planlaması, mükelleflerin yasama organının vergi yükümlülüğünü azaltmak ya da ertelemek yönünde getirmiş olduğu düzenlemelere riayet ederek daha az vergi ödemesi anlamına gelmektedir. Vergi planlamasında mükellefin işlemlerinde odak noktası sadece vergiyi azaltmak değildir. Planlamada esas alınan mükellefin faaliyet alanıdır. Vergi ise bu alan içerisinde ikinci planda kalmaktadır. Vergi avantajı elde edilirken yasama organının öngörmediği neticeleri elde etme yönünde özel bir çaba sarfedilmemektedir. Oysa agresif vergi planlamasında mükellefin işlemlerindeki odak noktası, vergi avantajı elde etmektir.

Agresif vergi planlamasında başvuru hukuki araçlar ekonomik amaçlarından saptırılarak tasarıma monte edilmekte ve yasaların lafzına uydurulmaktadır. Yasal mevzuat yasama organının öngörmediği ve arzulamadığı neticelerin elde edilmesi amacıyla kullanılmaktadır. Bu tür tasarımlarda yer alan işlemlerin gerçek bir ekonomik yönü bulunmamaktadır.

Agresif vergi planlaması tasarımlarında amaç vergi yükünün azaltılmasıdır. Verginin hiç ödenmemesi, az ödenmesi veya ertelenmesi bu amaçlardan bir kaçıdır. Mükellefler bu amaca ulaşabilmek için özel hukuk biçimlerini ve farklı vergi sistemlerinin uyumsuz düzenlemelerini ya da yasa boşluklarını ekonomik özden yoksun bir şekilde kullanılmaktadır. Ancak ülkelerin yasal düzenlemelerindeki farklılıklar, sözleşme özgürlüğünün sağladığı imkânlar ve ekonomik gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yeni ekonomik modeller göz önünde bulundurulduğunda, agresif vergi planlaması tasarımları da çok farklı formlarda ortaya çıkabilmektedir. Bununla birlikte agresif vergi planlaması tasarımlarında yer verilen hukuki biçimlerin temel olarak kâr ve zarar aktarımını gerçekleştirme üzerine kurgulandığını söylemek mümkündür. Bu bakımdan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye, maliyet paylaşım sözleşmesi, finansal türev ürünler, kontrol edilen yabancı kurumlar ve hibrit enstrümanların kar ve zarar aktarımını gerçekleştirmek üzere agresif vergi planlaması tasarımlarında yer verilen hukuki araçlardır.

Agresif vergi planlaması, devletlerin gelir kaybına uğramasına, hukuka ve vergi sistemine olan gönüllü uyumun azalmasına, vergi yükünün şeffaf olmayacak biçimde dürüst vergi mükellefine aktarılmasına ve ulusal ekonomi politikalarının zayıflamasına yol açması nedeniyle mücadele edilmesi gereken bir alan olarak görülmektedir. Bu açıdan agresif vergi planlamasıyla iki alanda mücadeleye yönelik çalışma yapılmaktadır. Bunlardan ilki uluslararası alanda çalışmalar, diğeri ise ulusal alanda ülkelerin tek taraflı yaptıkları çalışmalardır. Uluslararası çalışmalar daha çok devletlerin katılımını esas almaktadır. Bu bakımdan vergi sistemleri arasında uyumlaştırma, bilgi değişiminin sağlanması, ülkelerin vergi idareleri arasında işbirliği sağlanması, mükelleflerin vergi uyumunun sağlanması, vergi yönetiminin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerle ve vergi cennetleriyle mücadele, uluslararası çalışmalarda ön plana çıkmaktadır. Agresif vergi planlamasıyla mücadelede uluslararası alanda yapılan çalışmalara ekonomik, siyasi,

teknik ya da mali birçok sebepten ötürü devletlerin tek taraflı iştirakinde zorluklar yaşanabilmektedir. Bu sorunu aşmak üzere bugün için ekonomide etkin rol üstlenen OECD ve AB Komisyonu, agresif vergi planlamasına yönelik olarak çalışma yaparak devletlerin bu alandaki mücadeleye aktif katılımını ve devletler arasında işbirliğini hedeflemektedir. Her iki kuruluş da agresif vergi planlamasıyla mücadelede sorunlu alanların tespiti ve tespit edilen alanlarda yapılacak çalışmaların neler olabileceğine dair öneriler sunmaktadır. Ülkelerin tek taraflı yaptıkları çalışmalar ise daha çok kendilerinin vergi tabanlarını korumaya yöneliktir. Bu anlamda ülkelerin tek taraflı yaptıkları çalışmalar temelde iki bölümde ele alınabilir: “özel kötüye kullanma karşıtı kurallar” ve “genel kötüye kullanma karşıtı kurallar”. Her iki kural da yasama organı tarafından agresif vergi planlamasıyla mücadelede yürürlüğe koyduğu düzenlemeler olmakla birlikte; bu iki kuralı birbirinden ayıran husus, özel kötüye kullanma karşıtı kurallar, belirli durum ve işlemlere uygulanmak üzere ihdas edilmişken; genel kötüye kullanma karşıtı kurallar mükelleflerin tüm işlemlerine uygulanmak üzere ihdas edilmiştir.

Türkiye’de agresif vergi planlamasına ilişkin gerek akademik gerekse uygulamaya yönelik özel bir çalışma bulunmamaktadır. Bu durumun temel nedeni, agresif vergi planlamasının yeni bir kavram olmasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte doğrudan agresif vergi planlaması adı altında olmamakla birlikte, Türkiye’de vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasına, bilgi değişiminin sağlanmasına, mükelleflerin vergi uyumunun sağlanmasına ve vergi yönetiminin geliştirilmesine yönelik çalışmalar mevcuttur. Benzer şekilde Türk Vergi Mevzuatında, mükellef işlemlerinin gerçek mahiyetinin tespitine imkân tanıyan ve genel önleme kuralı şeklinde tanımlayabileceğimiz Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesi ve bu kuralla bağlantılı olarak doktrinde ve uygulamada kabul gören ekonomik yorum ilkesi agresif vergi planlamasıyla mücadelede önemli bir yasal dayanak teşkil etmektedir. Yine KVK’da özel önleme kuralı olarak tanımlayabileceğimiz düzenlemelere yer verilmiştir. Nitekim 5320 sayılı KVK’da kontrol edilen yabancı kurum kazancına, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ve vergi cennetleri ile zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelere yönelik özel düzenlemeler ihdas edilmiştir.

Bu çalışmada ortaya atılan ve ispatlanmaya çalışılan iddia şu şekilde özetlenebilir:

“Mükellef tarafından yasaların lafzına uygun olarak tasarlanan her vergi planlaması, hukuka uygun değildir. Vergi planlamasının hukuka uygunluğu ancak ekonomik özün sağlanması ile mümkündür. Yasaların lafzına uygun olarak tasarlanmakla birlikte ekonomik özü olmayan vergi odaklı işlemler agresif vergi planlaması olarak değerlendirilecektir. Hakkın kötüye kullanılması niteliğinde olan bu planlama hukuka aykırıdır ve mücadele edilmesi gereken bir alandır.”

Bu iddia kapsamında çalışma tümden gelim yöntemine bağlı olarak aşağıdaki bölüm ve alt bölümler kapsamında şu şekilde kurgulanmıştır:

Çalışmanın birinci bölümünde vergiye karşı mükellefler tarafından gösterilen tepkiler ana hatlarıyla ele alınmıştır. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma, agresif vergi planlaması ve vergi grevi ile verginin reddi genel olarak açıklanmıştır. Bu bölümde agresif vergi planlaması ile karıştırılabilecek olan vergiden kaçınma sonuçlarıyla birlikte incelenmiştir. Çalışmamızda böyle bir bölüme yer verilmesinin nedeni vergiye karşı direnme biçimlerinden olan agresif vergi planlamasının diğer vergiye karşı direnme yöntemlerinden farklı olduğunu vurgulamak ve ilerleyen bölümde gerek kavramsal analiz gerekse içerik itibarıyla yapılacak olan karşılaştırmalı inceleme için temel oluşturmaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde agresif vergi planlamasının teorik yönü ele alınmıştır. Bu bağlamda agresif vergi planlamasının doktrinde ve uluslararası metinlerde nasıl tanımlandığı incelenmiş, bu tanımların eksik yönleri açıklanarak olması gereken tanım yapılmış, agresif vergi planlaması kavramının neden kullanılması gerektiği yönünde terminoloji incelemesi yapılmış ve agresif vergi planlamasının unsurları tespit edilerek bu unsurlar, ayrı ayrı açıklanmıştır. Ayrıca bu bölümde agresif vergi planlamasına etki eden sebepler ele alınmış ve nihayet agresif vergi planlamasının doğurduğu sonuçlar ana hatlarıyla izah edilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde iki temel konu ele alınmıştır. Bunlardan ilki agresif vergi planlamasının ortaya çıkışı biçimleridir. Bu başlık altında doktrinde ve uygulamada tespit edebildiğimiz agresif vergi planlamasında kullanılan yöntemler ve hukuki araçlar ayrı ayrı açıklanmıştır. Ancak burada yer verilen yöntem ve biçimler sınırlayıcı değildir. İlgili bölümde de vurguladığımız üzere, agresif vergi planlaması tasarımları devletler arası vergi uyumsuzluklarından özel hukuk biçimleri vasıtasıyla yararlanılarak ortaya çıkmaktadır. Mevcut uyumsuzlukların çokluğu, meydana gelen

gelişmelere paralel ortaya çıkan yeni ekonomik modeller ve sözleşme özgürlüğünün sunduğu olanaklar çok farklı biçimlerde agresif vergi planlaması tasarımlarının ortaya çıkmasına neden olabilecektir. Dolayısıyla bu bölümde agresif vergi planlamasının ortaya çıkış biçimlerine yer vermemizin temelde iki nedeni bulunmaktadır. Birincisi agresif vergi planlamasının unsurlarının somut olayda nasıl tezahür ettiğini göstererek teorik bilgilerin somutlaşmasını sağlamak; ikincisi ise agresif vergi planlaması tasarımları üzerinden nasıl vergi avantajı elde edildiğini göstererek doktrin ve uygulama açısından ileride yapılacak çalışmalara bir nebze de olsa ışık tutmaktır. Bu kapsamda transfer fiyatlandırması üzerinden örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye, şirket yapılanmaları, vergi cennetleri, satıp geri kiralama sözleşmesi, alt kira sözleşmesi, fikri mülkiyete dayalı kar aktarım modelleri, finansal türev ürünler, hibrit varlıklar ve kontrol edilen yabancı kurumlar ele alınarak incelenmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde analizi yapılan ikinci temel konu ise agresif vergi planlamasıyla mücadeleyle yönelik yöntem ve çalışmalardır. Agresif vergi planlamasının devletlerarasındaki vergi uyumsuzluklarını içermesi dolayısıyla uluslararası bir yöne sahiptir. Bu nedenle agresif vergi planlamasıyla mücadeleyle ilişkin yapılacak çalışmalarda devletlerin aktif katılımı zorunludur. Bununla bağlantılı olarak agresif vergi planlamasıyla mücadelede izlenebilecek yöntemlerden olan vergi uyumlaştırması, bilgi değişimi, vergi idareleri arasında işbirliği, vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi cennetleri ile mücadele konuları incelenmiştir. Ayrıca agresif vergi planlamasıyla mücadelede rol üstlenen OECD ve AB Komisyonunun çalışmaları ile ülkelerin tek taraflı olarak iç hukuk düzenlemeleriyle ortaya koyduğu özel kötüye kullanma karşıtı kurallar ve genel kötüye kullanma karşıtı kurallar bu başlık altında ele alınmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde son olarak agresif vergi planlamasıyla mücadeleyle ilişkin Türk Vergi Hukuku'nda yer verilen çalışmalar analiz edilmiştir. Bu bağlamda öncelikle çalışma konumuzla bağlantılı olarak vergiye karşı direnmeye yönelik çalışmalar olan vergi sistemlerinin uyumlaştırılması, bilgi değişiminin sağlanması, mükelleflerin vergi uyumunun sağlanması ve vergi yönetiminin geliştirilmesi konuları incelenmiştir. Yine bu kapsamda mükellef işlemlerinin gerçek mahiyetinin tespitine imkân tanıyan ve genel önleme kuralı şeklinde tanımlayabileceğimiz Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi ve bu kuralla bağlantılı olarak doktrinde ve uygulamada kabul gören ekonomik yorum ilkesi

incelenmiş ve uygulanabilirliği tartışılmıştır. Yine KVK'da yer alan ve özel önleme kuralı olarak tanımlayabileceğimiz yabancı kurum kazancı, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve vergi cennetleri ile zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelere yönelik düzenlemeler konumuzla bağlantılı olarak açıklanmıştır.

Bu çalışmada Türkiye'de ortaya çıkan agresif vergi planlaması tasarımları iki sebeple incelenememiştir. Birincisi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu alanda bir çalışması olmadığı gibi mahremiyet düzenlemesi gereğince mükellef hakkında düzenlenen vergi incelemesine ilişkin dosyaların araştırmacılar tarafından incelenmesine izin verilmemesi; diğeri ise bu çalışmanın temel amacının agresif vergi planlaması kavramının teorik yönünün ve bu alanda yapılan mücadele çalışmalarının ortaya konulmasıdır. Dolayısıyla çalışma konumuz bu anılan bu kapsamla sınırlı tutulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TEORİK ÇERÇEVE VE TEMEL KAVRAMLAR

1. GENEL AÇIKLAMALAR

Günümüz çağdaş liberal ekonomilerinin özel ve kamu olmak üzere iki farklı kesimden oluştuğunu görmekteyiz. Piyasa ekonomisi olarak adlandırılan özel kesimde, özel nitelikli mallar piyasa mekanizmasının belirlediği şartlar altında üretilmekte ve nihai tüketicilere arz edilmektedir. Özel kesimde üretimin finansmanı ve devamlılığı, kişilerin ve işletmelerin sahip oldukları ve ürettikleri mal ve hizmetleri bir fiyat karşılığında satmaları yoluyla sağlanmaktadır¹. Özel nitelikli malların hedef kitlesi esas olarak tüketici olduğundan bu mallar özel mülkiyete konu olmaktadır. Bu cümleden olmak üzere, özel malların ekonomide iki temel özelliğe sahip olduğu söylenebilir. Bunlardan ilki, özel nitelikli mal bir tüketici tarafından kullanıldığında diğer tüketicilerin o maldan kullanacakları miktar azalması; diğeri ise özel sektör tarafından üretilen bir maldan sadece o malı satın alan kişinin yararlanabilmesidir². Kamu kesiminde sunulan mal ve hizmetler ise özel malların aksine piyasa mekanizması içerisinde üretilmediklerinden belirli bir fiyatları olmayıp özel mülkiyete konu edilememektedir. Bu özelliği gereği kamusal mallarda rekabet olmadığı gibi dışlanma da söz konusu değildir. Ayrıca kamusal mallar kamu hizmetlerinde kullanıldıklarından maliyet gerektirmektedir. Özel sektör kar-zarar hesabı içerisinde mal ve hizmetleri arz ederken kamusal mal ve hizmetlerde bu şekilde bir hesap yapılamamaktadır. Bu durumda maliyetli de olsa bu mal ve hizmetler üretilmek zorunda olduğundan bunların yeniden üretilmesi ve kamusal hizmetlere sunulması finansman sorununu beraberinde getirmektedir. Devletin temel işlevlerinden biri olan kamu hizmetlerinin devamlılığının sağlanması, ancak bu mal ve hizmetlerin temini ile mümkün olduğundan günümüzde liberal ekonomiyi benimseyen devletler finansman aracı olarak vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle başvurmaktadır.

¹ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2012, s. 63.

² Erol Kutlu, Resul Yazıcı, Hasan İslatince, Zeynep Erdiñç, Bülent Günsoy, *Ekonomik Analiz*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2776, Eskişehir 2013, s. 5.

Vergi ve benzeri mali yükümlülükler liberal ekonomiyi benimseyen devletlerde en önemli finansman kaynağı olmakla birlikte bunları ödeyenler yönünden bu yükümlülükler, bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Bu sebeple kişiler, maliyeti en aza indirme saikiyle bu yükümlülükleri ya hiç yerine getirmemek ya da mümkün olduğunca en az şekilde ödemek istemektedir. Bu durumda ortada çatışan iki menfaat söz konusu olmaktadır. Bunlardan biri kamusal menfaat diğeri ise özel menfaattir. Toplum yaşamının sürekliliği için kamusal menfaate üstünlük tanınması nedeniyle kişilerin bu yükümlülükleri azaltıcı davranışları devlet tarafından olabildiğince müeyyide altına alınmak istenmiştir. Buna rağmen kişiler gerek vergi mevzuatındaki boşluklardan gerek vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını engelleyecek davranışlardan gerekse vergi kanunlarının suç saydığı fiillerden yararlanmak suretiyle devlete vergi ödememe ya da en az vergiyi ödeme yoluna gitmektedir. Bu anlamda vergi yükümlülerinin vergiye karşı gösterdiği tepkiler şu yöntemlerle gerçekleşmektedir: “*Vergi Kaçırma*”, “*Vergiden Kaçınma*”, “*Verginin Reddi ve Vergi Grevi*”, “*Agresif Vergi Planlaması*”, “*Vergi İnzivası*”, “*Verginin Yansımaları*”, “*Vergi Cennetlerine Yönelme*”, “*Vergi Karşıtı Siyasi Partiler, Birlikler ve Gruplar*”, “*Vergi Arbitraji*”.

2. VERGİYE KARŞI DİRENME ŞEKİLLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

Vergi, mükelleflerin refah seviyesini azaltan bir maliyet unsurudur. Buna karşın devlet açısından vergi, devlet tarafından üstlenilen ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmede ihtiyaç duyulan giderler için kamu finansman kaynağıdır. Dolayısıyla devlet, en önemli kamu finansman aracı olan vergiyi etkin bir biçimde tahsil ederek hazineye kazandırmak isterken, mükellefler de kendileri için maliyet unsuru olan vergiyi en aza indirme çabası içindedir. Bu çabaların bir kısmı hukuka uygun bir kısmı ise hukuka aykırı bir şekilde gerçekleşmektedir. Bu bağlamda vergi yükü nedeniyle mükelleflerin daha fazla çalışmak, boş zamanı çalışmaya tercih etmek, vergi kaçırmak, vergiden kaçınmak, vergi yükünü mükelleflere yansıtmak ya da topluca vergiyi reddetmek şeklinde bireysel tepkiler ortaya çıkabilmektedir.

Aşağıda agresif vergi planlamasıyla yakın bağlantısı olan vergiye karşı bireysel tepkiler ana hatlarıyla incelenecektir.

2.1. Vergi Kaçırma (Kaçakçılığı)

Vergiye karşı direnme biçimlerinden olan vergi kaçırma (tax evasion)³, genel olarak vergiyi doğuran olay gerçekleşmesine ve vergi borcunun doğmasına rağmen vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, vergi borcunun ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanabilir⁴. Bir başka deyişle vergi kaçırma, vergi mükellefinin kasten davranarak yasal olmayan hareketlerle vergi idaresine sunması gereken bilgi ve belgeleri sunmamak veya vergiye ilişkin bir takım materyalleri hariç tutmak yahut detayları gizlemek suretiyle hiç vergi ödememeyi de sağlayabilecek şekilde vergiyi asgari düzeye indirme faaliyetidir⁵. Vergi kaçakçılığında vergiyi doğuran olay mükellefin şahsında gerçekleşmiş; fakat mükellef beyan etmesi gereken matrahı beyan etmemek suretiyle vergi yasalarına aykırı davranmakta ve sonuç olarak verginin eksik ödenmesine ya da hiç ödenmemesine sebebiyet vermektedir⁶. Ancak vergi borcunun eksik gerçekleşmesine neden olmak her zaman hukuk dışı niyetin varlığıyla gerçekleşmez. Kimi zaman bu durum, mükellefin hatasından da kaynaklanabilir. Bundan dolayı vergi kaçırmadan bahsedebilmek için “*vergi kaçırma kastı*” şeklinde ifade edebileceğimiz özel bir niyetin varlığı gerekmektedir⁷. Vergi kaçırma kastı, mükellefin vergilendirme ile ilgili ödevlerini bilerek ve isteyerek yerine getirmemek suretiyle veyahut şahsi haller veya ailevi durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar veya sair suretlerle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine, noksan tahakkuk ettirilmesine, haksız yere geri verilmesine

³ Elif Pürsünlerli Çakar, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri Ve Vergi İnzivası”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, Y.2013, Sa. 1-2, s. 1293.

⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2014, s. 173; Nurettin Bilici, Adem Bilici, *Kamu Maliyesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2013, s. 180; Abdulkadir Işık, *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa 2014, s. 456.

⁵ Xynas, Lidia, "Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010: The Regulatory Responses and Taxpayer Compliance", *Revenue Law Journal*, Volume: 20, Issue 1, Article:2 Year: 2010, s. 19 (Tam Metin İçin bkz. <http://epublications.bond.edu.au/rlj>); OECD vergi kaçırma (kaçakçılığı) terimini tanımlamanın zor olduğunu ifade etmekle birlikte genel olarak şu şekilde bir tanıma yer vermektedir: “*Vergi kaçırma (kaçakçılığı), vergi borcunun gündeme geldiği yerde vergiyi gizleme ve inkâr etme şeklinde meşru olmayan araçların kullanılmasıdır. Örneğin vergi mükellefinin vergi idaresinden gelirini ve bilgilerini gizleyerek yasal olarak ödemek zorunda olduğu vergiden daha az vergi ödemesi.*” Bkz. OECD, *Glossary of Tax Terms*, “Evasion”, Erişim Tarihi: 20.04.2014, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E>.

⁶ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2012, s. 177.

⁷ Doğan Gökbek, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2011, s.32.

sebebiyet vermesidir⁸. Vergi kaçırma kastı, vergi kaçakçılığı kavramını vergiden kaçınmadan ayıran temel unsurdur⁹.

Vergi kaçakçılığında, vergi yükümlüsünün yasanın lafzına aykırı hareket ederek verginin ödenmemesine ya da daha az vergi ödenmesine sebebiyet vermesi söz konusu olduğundan vergi kaçakçılığı, kanuna aykırı addedilmekte ve suç olarak nitelendirilmektedir¹⁰. Bu yönüyle vergi kaçırma kavramı daha belirgin bir alana işaret etmektedir. Çünkü vergi kaçırma kanunun öngördüğü şekilde hareket edilmeyerek matrah küçültmeye yönelik davranışlarda bulunmaktadır¹¹. Bir başka ifadeyle, vergi mükelleflerince vergi kanunlarının yasakladığı eylemlere başvurularak ya da vergi kanunlarında belirli yönde davranılması emredilmesine rağmen vergi mükelleflerinin yasayı dolanmak suretiyle vergi avantajı elde ettiklerinden açıkça kanuna karşı davranılmaktadır.

Vergi kaçırma çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilmektedir. Bu yöntemlerden bir kaçısı şu şekildedir¹²: Kayıt dışı çalışılması, muhasebe hilelerine başvurulması, dönemsellik ilkesinin ihlali, envanter kayıtlarıyla oynanması, haksız olarak muafiyet ve istisnalardan yararlanılması, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması, defter ve belgelerin yok edilmesi veya üzerinde tahrifat yapılması, defter kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi, değersiz veya şüpheli alacakların yasal olamayacak şekilde vergi indirimi elde etmede kullanılması, vergi ödememeyi sağlayacak şekilde elektronik ticaretin kullanılması, gerçek olmayan kişiler adına vergi kaydı yaptırılması veya şirket kurulması.

⁸ Ruhi Nedimoğlu, *Vergi Suçlarında Manevi Unsur*, s. 708, Erişim Tarihi: 09.04.2014, <http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/ankarabarasu/tekmakale/1973-4/9.pdf>.

⁹ Murat Demir, "Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler", *E-Akademi-Hukuk, Ekonomi, Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Yıl: 2009 (Ağustos), S.90, Parg.2, Erişim Tarihi: 09.04.2014, <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=VERG%DD%20KA%20C7IRMAYI%20ETK%DDLEYEN%20FAKT%D6RLER&kimlik=-406920229&url=makaleler/mdemir-3.htm>.

¹⁰ Oğuz Alp Uyanık, *İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri 2013, s. 11; Akif Erginay, *Kamu Maliyesi-Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Devlet Bütçesi-Maliye Politikası-Kamu Borçları*, Turhan Kitabevi, Ankara 1985, s. 159; Bilici, Bilici, s. 181.

¹¹ Debi Konukcu Önal, *Türkiye'de Ve Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi Ve Analizi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2011, s. 10.

¹² Ayrıntılı bilgi için bkz. Uyanık, s. 43-70.

Vergi kaçakçılığı gelir idaresinin elde etmesi gereken vergilerin asgari düzeye inmesine sebebiyet verdiğiinden ekonomik ve hukuki sonuçları olan bir kavramdır. *Hukuki açıdan vergi kaçırma*, eşitlik ve adalet ilkelerini zedeleyici etkiye sahiptir. Sağlıklı bir vergi sisteminde mükelleflerden beklenen, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun bir şekilde tahakkuk eden vergi borçlarını zamanında ödemeleri ve defter tutma, bildirimde bulunma, bilgi verme gibi vergiye ilişkin diğer yükümlülüklerini yerine getirmeleridir. Bu durumda vergi mükelleflerine eşit işlem yapılabilmektedir. Oysa vergi kaçakçılığına başvuran mükellefler, vergisini dürüst olarak ödeyen ve yükümlülüklerini yerine getirenler karşısında haksız menfaat temin etmekte ve böylece yasalara uygun davranan mükelleflere nazaran vergisel anlamda üstünlük elde etmektedir. Aynı koşullarda bulunan mükelleflerden dürüst olan daha fazla işleme ve ödemeye maruz kalırken, vergi kaçakçılığına başvuran mükellef daha az işlem yaptığı gibi daha az vergi ödemektedir. Bu durumun eşit konumda olan vergi mükellefleri arasında eşitsizlik yarattığı tartışmasız bir şekilde ortadadır. Diğer taraftan vergi kaçakçılığının vergi adaleti üzerinde de olumsuz etkisi vardır. Türk Hukuku'nda da kabul edilen ilkeye göre herkes ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür¹³. Vergi kaçakçılığı durumunda ise çok daha fazla gelir elde eden mükellefler kimi zaman kendilerinden çok daha az gelir elde edenlerden daha az vergi ödemektedir. Böyle bir durumun dürüst mükellef nezdinde adalet duygusunu zedelediği tartışmasız bir gerçektir. Dahası kamu harcamalarının vergi gelirleri ile finanse edilmesi, vergisini ödeyenler ile eksik ya da hiç ödemeyenler arasında bir başka adaletsiz yapıyı ortaya çıkarmaktadır. Nitekim vergi kaçakçıları, vergisini ödeyenlerce finanse edilen kamu hizmetlerinden yararlandığı gibi kazançlarının bir kısmını devlete vergi olarak aktaran mükellefler, hayat standartları ve dolayısıyla tüketim düzeyleri azalmaktayken, vergi kaçakçıları devlete aktarmadıkları vergilerinin, kendi uhdelerinde harcanabilir kısım olarak kalması sayesinde lüks tüketim imkânına sahip olmakta ve sonuç olarak bireyler arasında ekonomik uçurum artmaktadır¹⁴. Gelir adaletinin sağlanamadığı toplumlarda ise devlet otoritesinin zedeleneceği ve verginin reddi, vergi grevi, vergi inzivası gibi vergiye karşı direnme yönünde güçlü bir iradenin ortaya çıkacağı bir gerçektir¹⁵. *Ekonomik açıdan vergi*

¹³ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s.178.

¹⁴ Uyanık, s. 36.

¹⁵ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s.178; Michael Bouvier, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L'Impôt*, 2003, s.152-153 (Aktaran, Pürsünlerli Çakar, s. 1294).

kaçırmanın somut görünümü kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasıdır¹⁶. Genel olarak kayıt dışı ekonomi, hiçbir belgeye bağlanmayarak ya da belgeye bağlansa bile içeriği gerçeği yansıtmayan belgelerle gerçekleştirilen ekonomik olayın devletten ve işletme ile ilgili diğer kişilerden tamamen ya da kısmen gizlenerek, kayıtlı ekonominin dışına taşınması olarak tanımlanmaktadır¹⁷. Vergi mükellefleri faaliyetlerini beyan etmeyerek veya eksik beyan ederek ya da yasal olmayacak şekilde istisna ve muafiyetlerden yararlanarak gelirlerinin bir kısmını matrah dışı bırakma yoluna başvurmak suretiyle, yani vergi kaçakçılığı yaparak kayıt dışı ekonominin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu yönüyle vergi kaçakçılığı kayıt dışı ekonominin artmasına neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonominin artması ise vergilerini ödemeyen mükelleflerin vergilerinin kaynak transferi yoluyla vergi ödeyenlerden alınması sonucunu doğurmaktadır. Dahası kayıt dışı ekonomi nedeniyle yeterli vergi toplayamayan devlet, ihtiyaç duyduğu harcamayı para basarak (emisyon) veya borçlanma yoluyla karşılayacağından bir taraftan enflasyon, nakdi değerler üzerinde gizli vergileme oluşturacak, diğer taraftan toplanamayan verginin faiz karşılığı alınan borç ile karşılanması yoluna gidileceğinden borçlanma halinde vergi tahsil edememenin maliyeti başkalarına ödetilmiş olacaktır¹⁸.

Vergi kaçırmanın ortaya çıkmasının nedenleri esas olarak iki kategoride ele alınabilir. Bunlardan ilk kategoriye vergi mükelleflerinin vergiye uyumunu negatif yönde etkileyen faktörler oluştururken, diğer kategoriye vergi idaresinin yetersizliği ve vergi mahkemelerinin yaklaşımı oluşturmaktadır¹⁹. Bu bağlamda mükelleflerin vergiden kaçırma nedenleri olarak²⁰ vergi mevzuatının karmaşıklığı, yüksek vergi

¹⁶ Kayıt dışı ekonomi sadece vergi kaçakçılığı halinde ortaya çıkmamaktadır. Vergi kaçakçılığı kavramının tarihsel olarak daha eskiye dayanması ve bilhassa kayıtlı olmayan ekonomik faaliyetlerin oluşturduğu alanlarda vergi kaçakçılığının yüksek oluşu kayıt dışı ekonominin sıklıkla vergi kaçakçılığı ile anılmasını sağlamıştır. Kayıt dışı ekonominin vergi kaçakçılığı yanında vergiden kaçınma yoluyla da ortaya çıkabileceği göz ardı edilmemelidir. Konu hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Önal, s.14-16.

¹⁷ Yalın Biçer, *Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomiye Önemeye Yönelik Vergi Politikaları Ve Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2006, s. 4; Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008 – 2010)*, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 87, s. 3.

¹⁸ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s.180.

¹⁹ The Federal Ministry For Economic Cooperation and Development, *Addressing Tax Evasion And Tax Avoidance In Developing Countries*, Published by Deutsche Gesellschaft Für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH, Eschborn 2010, s. 13.

²⁰ Vergi kaçırma nedenleri hakkında geniş bilgi için bkz. Uyanık, s. 12-33; The Federal Ministry For Economic Cooperation and Development, s. 13-18; İnci Güvenç, Elif Tuay, *Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 51, Ankara 2007, s. 20-32; Önal, s. 33-47; Demir, parag. 17-56.

oranları dolayısıyla artan vergi yükünün önlenmesi, vergi aflarına sıklıkla başvurulması nedeniyle mükelleflerde vergi ödeme yönünde negatif algı oluşması, vergi idaresinin denetim konusunda etkinsiz olması, vergi cezalarının caydırıcı olmaması, vergi ahlakı ve vergi ödeme bilincinin gelişmemesi, devlete duyulan bağlılığın düşük seviyede olması, devlete ödenen vergilerin toplumun ihtiyacına harcanmadığı yönünde inanç oluşması, salınan vergilerin çok olması, mükellefler arasındaki gelir dağılımında uçurum olması, yüksek oranlı enflasyonun yaşandığı ülkelerde paranın değerinin azalmasına rağmen alınan verginin aynı kalması, kayıt dışı istihdamın varlığı, muhasebe ve müşavirlik hizmetleri alınırken vergi kaçakçılığına ilişkin işlemlerin önerilmesi, mükelleflerin vergi ödedikten sonra subjektif bazda somut bir karşılık görmemeleri, vergi sisteminde açıklık ve şeffaflık olmaması, uygunsuz vergi uygulamalarının tespiti ve soruşturulmasında zayıflık gösterilebilir.

Vergi kaçırma ile ilgili açıklamalarımıza son vermeden önce vergi hilesi kavramından bahsetmek gerekmektedir. Vergi hilesi, vergi kaçakçılığının özel bir görünümü olarak ortaya çıkan durumu ifade etmek için kullanılmaktadır. Aslında bu kavram vergi kaçakçılığından farklı bir alana işaret etmemektedir. Vergi kaçakçılığının ortaya çıkabilmesi için mükellefin bilerek ve isteyerek, yani kasıtlı davranışlarla, vergi kanunlarına aykırı davranması, vergi idaresini yanıltması ve yükümlü olduğu vergiyi asgari düzeye çekmesi gerekmektedir. Vergi hilesi, vergi kaçakçılığı yönünde niyetlenilmiş bir davranışı ya da vergi mevzuatına aykırı davranıldığı konusunda bilinebilirlik durumunu ifade etmektedir²¹. Bir başka deyişle, vergi hilesi, mükellefin vergi yükümlülüğünü azaltma yönündeki iyiniyetli olmayan²², hileli yollarla gerçekleşen ve kasta dayanan çabalarını ifade etmek için kullanılmaktadır²³. Bununla birlikte kanaatimizce vergi kaçakçılığından farklı bir anlam ifade ediyormuş gibi Türk Hukuku'nda böyle bir kavrama yer verilmesi kavram kargaşası yaratacaktır. Çünkü vergi kaçakçılığının meydana gelmesi için mükellefin kasıtlı davranması ve yaptığı eylemin yasalara aykırı olduğunu bilmesi şarttır. Mükellef vergi kaçakçılığına başvururken vergi idaresini yanıltmak üzere faturalar üzerinde oynama, olmamış giderleri varmış gibi gösterme, işletmenin zarar

²¹ Gökbel, s. 32.

²² William B. Barker, "The Ideology of Tax Avoidance", *Loyola University Chicago Law Journal*, Volume: 40, Issue: 2, Chicago 2009, SS. 229-251, s. 247.

²³ Onur Eroğlu, *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Ekin Yayınevi, Bursa 2014, s. 14.

ettiği yönünde gerçeğe aykırı işlemler yapma, vergi istisna ve muafiyetlerinden yararlanmak üzere çeşitli bilgi ve belgelerden yararlanma gibi pek çok yöntemle başvurabilir. Bu tür yöntemler vergi idaresini yanıltmaya yönelik olduğundan içerisinde hileyi de barındırmaktadır. Bu nedenle vergi hilesi kavramı, vergi kaçakçılığı kavramı içerisinde bir unsur olarak değerlendirilmelidir.

2.2. Vergiden Kaçınma

2.2.1. Genel Olarak

Vergiden kaçınma (tax avoidance), vergi mükelleflerinin vergiye karşı direnme yöntemlerinden biridir²⁴. Türk Hukuku'nda yaygın olarak kabul gören tanıma göre vergiden kaçınma, vergi mükelleflerinin vergi yasalarına aykırı davranmaksızın ve vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayarak daha az vergi ödemesidir²⁵. Bir başka ifadeyle vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi borcunu azaltmak ya da vergi borcunun ortaya çıkmasını önlemek için vergi kanunlarının ön gördüğü düzenlemelerden ya da yasal boşluklardan yararlanması şeklinde tanımlanabilmektedir²⁶. Bu açıdan vergiden kaçınmada hukuka aykırılık söz konusu değildir. Çünkü kural olarak, vergiden kaçınma halinde, vergi kaçakçılığında olduğu gibi vergi kanunlarının yasakladığı davranışlara başvurulmamakta, buna karşın vergi kanunlarında tanınan imkânlardan yararlanılmakta ya da vergi kanunlarının öngördüğü vergiyi doğuran olay gerçekleştirilmemektedir. Bununla birlikte vergiden kaçınmanın hukuka aykırı olmadığı kabul edilmekle birlikte genellikle kanun koyucunun niyeti dışındaki planlamalar olduğu şeklinde görüşler de mevcuttur²⁷.

²⁴ Pürsünlerli Çakar, s. 1293.

²⁵ Bilici, Bilici, s. 180; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 175; Gökbel, s. 37; Pürsünlerli Çakar, s. 1300; Uyanık, s.10; Önal, s. 10.

²⁶ Deloitte, *General Anti-Avoidance Rules India And International Perspective*, s. 6, Erişim Tarihi: 19.04.2014, <https://goo.gl/hgb1n8>; Black's Law Dictionary'de vergiden kaçınma, "vergi mükellefinin vergi borcunu asgari düzeye düşürmek amacıyla yasal olarak mevcut bulunan vergi planlamasının avantajlarını kullanmak" şeklinde tanımlanmaktadır. Bryan A. Garner (Edit), *Black's Law Dictionary*, 9th Edition, West Publishing Company, USA 2009, s. 1599.

²⁷ OECD tarafından vergiden kaçınma, "tam anlamıyla hukuka uygun olmakla birlikte hukukun öngördüğü amaca aykırı olan ve vergi mükellefin sorumluluğunu azaltan iş düzenlenmeleri" şeklinde tanımlanmaktadır. OECD, *Glossary of Tax Terms*, "Avoidance", Erişim Tarihi: 23.04.2014, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#A>; Ayrıca bkz. Barker, s. 242; Evans, s. 4; Duff, s. 479; Lord Walker, *Ramsay 25 Years On: Some Reflections On Tax Avoidance*, (2004) LQR 412, at 416 (Aktaran, Evans, s. 5).

Vergiden kaçınmada dört amaç bulunmaktadır²⁸: Azaltma (Elimination), Geciktirme (Deferral), Yeniden Nitelendirme (Re-characterisation), Aktarma (Shifting). *Azaltmadan* kasıt, ödenmesi gereken verginin asgari düzeye çekilmesidir. Vergiden kaçınmanın asıl amacının hiç vergi ödememek dâhil verginin asgari düzeyde ödenmesi olduğundan azaltmayı vergi mükellefinin nirvanası olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır. *Geciktirme*, mükellef tarafından paranın zaman ve değer ilişkisi bir arada düşünülerek vergi borcunun ödenmesinin ötelenmesi anlamına gelmektedir. Böylece mükellef vergiyi geç ödemek ve parayı bir müddet gelir getirici işlerde kullanmak suretiyle bundan elde edeceği menfaati arttırabilecektir. *Yeniden nitelendirme*, bir işlemin niteliğinin dönüştürülmesidir. Vergiden kaçınmak isteyen mükellefler vergi konularını kendilerine vergi olarak daha avantajlı olan konu ya da işleme dönüştürmek istemektedirler. Örneğin yüksek oranda vergilendirilmiş gelir vergisi yerine sermaye gibi daha düşük oranda vergilendirilmiş alana yönelme gibi. *Aktarma*, vergi konusu olan bilhassa gelir veya kârın yüksek olarak vergilendirilen vergi konusundan daha düşük oranda vergilendirilen vergi konusuna yönlendirilmesi veya muafiyet-istisna alanına çekilmesidir. Burada vergi sorumluluğu yüksek oranda vergilendirilen varlıklardan daha düşük oranda vergilendirilen varlıklara yönlendirme amaçlanmaktadır.

Vergiden kaçınma esas itibariyle üç yöntemle ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, *vergiyi doğuran olayla ilişki kurmamaktır*. Vergi kanunları uyarınca vergi borcunun doğumu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi halinde vergi borcu da doğmayacaktır. Örneğin, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'nda yer verilen vergi konularından biri Kanuna ekli (II) sayılı cetvelde sayılmış kayıt ve tescile tabi olan mallardır. Kanunun 1/b bendine göre bu malların “ilk iktisabı” vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Bu bağlamda (II) sayılı cetvelde yer verilen binek otomobil almak isteyen bir kimse ilk iktisabı sağlıyorsa yani ilk satın alan kişiye ÖTV ödeyecektir. Ancak bu kişi vergiyi doğuran olay olan “ilk iktisap” yerine bu aracı ikinci el olarak alsa ya da aracı kiralasa kanunda yer verilen vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeyeceğinden ÖTV ödemeyecektir. Bir başka ifadeyle, vergiyi doğuran

²⁸ Chris Evans, “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, *Univestry Of New South Wales Faculty Of Law Research Series*, Paper: 40, Year: 2008, p. 6 (Electronic Copy: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1397468); David G. Duff, *Tax Avoidance In The 21st Century*, Erişim Tarihi: 19.04.2014, <http://ssrn.com/abstract=1457453>.

olayla ilişki içine girmeyeceğinden ÖTV mükellefi de olmayacaktır. Vergiden kaçınmada kullanılan ikinci yöntem *vergiyi doğuran olayın, vergilemenin olmadığı veya daha düşük oranla vergilemenin gerçekleştirildiği bir alana kaydırılmasıdır*. Bu yöntemde mükellef, vergiyi doğuran olayla ilişki içine girmesi neticesinde elde edeceği faydayı vergilemenin hiç olmadığı bir alana yönelmesi halinde ya da daha az vergi alınan vergi konusunu tercih etmesi durumunda elde edebiliyorsa vergiden kaçınabilecektir. Örneğin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nun 3/2'inci maddesine göre kanuni ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar dar mükellef olarak kabul edilmekte ve bu mükelleflerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları vergilendirilmektedir²⁹. Bu durumda kurumlar vergisinin % 20 olarak uygulandığı Türkiye'de faaliyet gösteren ve merkezi Türkiye'de bulunan bir şirketin kazancı bu oran üzerinden vergilendirilecektir. Bu şirketin Türkiye'deki faaliyeti dolayısıyla yıllık 100 birim kazanç elde ettiği varsayımı altında bu şirketin ödemesi gereken vergi 20 birim olacaktır. Oysa bu şirket merkezini kurumlar vergisinin uygulanmadığı vergi cenneti olan bir ülkeye taşıması halinde elde ettiği bu kazancı ödemeyerek vergiden kaçınmış olacaktır. Benzer şekilde iki gerçek kişinin aynı faaliyet konusu üzerinde ayrı ayrı faaliyet göstermeleri halinde her bir gerçek kişi artan oranlı vergi nedeniyle %35'e varan oranda vergi ödeyecektir. Bu durumda her bir gerçek kişinin yıllık 100 birim kazandığı varsayıldığında bu gelirin 35 birimini vergi olarak ödeyecek ve her iki gerçek kişi toplamda 200 birim kazancın 70 birimini vergi olarak ödeyecektir. Buna karşın bu iki gerçek kişi bir araya gelerek bir şirket kurması halinde gerçekte elde edecekleri 200 birim şirket kazancı KVK m.32 gereğince % 20 oranda vergilendirileceğinden iki mükellef bu durumda 40 birim vergi ödeyecektir. Böylece gerçekte ödemeleri gereken 70 birim vergi yerine 40 birim vergi ödeyerek 30 birim vergiyi kaçınmış olacaklardır. Vergi konusunun ikame etkisi vergiden kaçınmayı olumlu yönde etkilediğinden mükellefler, bilhassa harcama vergileri açısından, bir malın ikamesi kolay ise üzerinden daha az vergi alınan malı tercih ederek ödenmesi gereken vergiden kaçınmış olacaktır³⁰. Vergiden kaçınmada başvurulan son yöntem *vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanılarak vergiyi doğuran olayın oluşmasını önlemeye çalışmaktır*³¹. Ancak bu son yönteme başvurulurken boşluk olarak değerlendirilen durumun gerçek bir yasa boşluğu mu

²⁹ Karakoç, s. 131.

³⁰ Önal, s. 24; Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, s. 176.

³¹ Bilici, Bilici, s. 180; Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, s. 177.

yoksa hatalı bir yorumlama mı olduğunun iyi analizinin yapılması gerekir. Tespit edilen yöntemin gerçek bir yasa boşluğu ise vergiden kaçınma çabası başarı sağlayacaktır³². Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, mükellefin yasa boşluğu alanında faaliyette bulunurken iş ve işlemlerinin ekonomik bir özünün olması gerekmektedir. Aksi halde başvurulan yöntem, ilerde açıklanacağı üzere, agresif vergi planlaması şeklinde değerlendirilebilecektir.

Vergiden kaçınma vergi mükelleflerinin asgari düzeyde vergi ödemesini sağlaması nedeniyle olumlu etkisi olmakla birlikte, vergi sistemleri üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Bir defa vergiden kaçınmanın vergi sistemleri üzerinde gelir kaybettirici etkisi vardır. Vergiden kaçınma halinde gelir idareleri toplanması hedeflenen gelirleri elde edememekte ve buna karşı herhangi bir müeyyide uygulayamamaktadır. Zira vergiden kaçınma hukuka uygun araçların kullanılması ile gerçekleştirildiğinden hukuka aykırılığından bahsedilememektedir. Hukuka uygun bir işlem nedeniyle mükellef sorumlu tutulamayacaktır. Dolayısıyla mükellef aleyhine bir yaptırım uygulamak mümkün olmadığından kaybedilen gelir de alınamamaktadır. Makro düzeyde gelir kaybı ise yüksek rakamlara ulaşabilmektedir³³. Diğer taraftan gelir idaresinin mükelleflerden vergi toplayamaması vergi sisteminin etkililiği ve eşitliği üzerinde de olumsuz etki yaratmaktadır. Ayrıca küreselleşmenin etkisi ile birlikte vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukların ve vergi boşluklarının mükelleflerce kullanılması devletlerde vergiden kaçınma ile mücadele etme yönünde bir iradenin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu nedenle bugün vergiden kaçınmanın kötüye kullanılması hali gelir idareleri ve vergi mahkemeleri açısından son derece önemli bir sorun olarak ortaya çıkmış durumdadır³⁴.

2.2.2. Vergiden Kaçınmanın Nedenleri

Vergiden kaçınmanın ana nedenini mükelleflerin hiç vergi ödememek dâhil en az vergiyi ödeme şeklinde ortaya çıkan çabaları içerisinde aramak gerekmektedir. Vergileme esas itibariyle iyiniyet ve gönüllü uyuma dayanmaktadır³⁵. Esas bu olmakla birlikte mükellefler için vergi, topluma yönelik gerçekleşen ve bireysel

³² Uyanık, s. 10.

³³ Örneğin Kana'da da kabul edilemez vergiden kaçınmaya karşı verilen mücadele neticesinde her bir vergileme yılı için 1.4 milyar dolar vergi geliri elde edilmiştir. Canada Revenue Agency, *2006-2007 Canada Revenue Agency Annual Report*, s.59 (Aktaran, Duff, s.486).

³⁴ Evans, s.12-13; Gökbel, s. 38; Uyanık, s. 10.

³⁵ Gökbel, s. 53.

bazda geri dönüşü olmayan; ancak toplumsal faydanın ön planda olduğu zorunlu kamusal ödemeler olarak değerlendirilmektedir. Bu yönüyle mükellefler, ödedikleri verginin doğrudan karşılığını alamadıklarından vergiyi üzerlerinde ağır mali yük olarak hissetmektedirler³⁶. Bu durumda iktisadi varlık (homo economicus) olan mükelleflerin ortak tepkisi bu yükü en aza indirmek olmaktadır³⁷. Vergi mükelleflerinin vergiyi en aza indirmek şeklinde ortaya çıkan bu çabaları subjektif vergiden kaçınma nedeni olarak adlandırılmaktadır³⁸. Subjektif neden mükellefin iç dünyasına ait olan bir kavramdır. Bir başka deyişle, vergiden kaçınmanın manevi yönünü oluşturmaktadır. Diğer taraftan, vergiden kaçınmada modern vergi sistemleri geniş imkânlar sağlamaktadır. Nitekim günümüz toplumlarında vergilemenin büyük ölçüde farklılaştığı ve mükelleflerin özel hukukun imkânlarından geniş ölçüde yararlandıkları görülmektedir. Bu bağlamda bizzat kanun koyucuların vergiden kaçınmaya imkân sağlamak üzere muafiyet, istisna veya teşvik gibi mükellefler lehine düzenleme yapabilmekteyken, mükelleflerin daha az vergi ödemek adına vergi sistemi içerisinde ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak vergiden kaçınma yoluna başvurabilmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi sisteminin öngördüğü imkânlardan ya da ekonomik bir öze sahip olunmaksızın vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmak suretiyle ortaya çıkan bu çabalar ise objektif vergiden kaçınma nedeni olarak adlandırılmaktadır³⁹.

Vergiden kaçınmanın ana nedenini vergi ödememek dâhil en az vergi ödemek şeklinde ortaya çıkan mükellef davranışları oluşturmakla birlikte vergiden kaçınmayı kolaylaştıran birçok imkânın da vergiden kaçınmanın yaygınlaşmasını ve kolaylaşmasını sağladığını gözden kaçırmamak gerekmektedir. Bilhassa küreselleşme, deregülasyon faaliyetleri ve piyasa odaklarındaki değişim bu alandaki temel nedenlerdir⁴⁰. Diğer taraftan vergi alanında yetişmiş insan kaynakları, bilgisayar ve telekomünikasyon teknolojisinin sunduğu imkânlar, bankacılık

³⁶ Jan Pedersen, "Tax Exploitation", *Scandinavian Studies in Law*, Issue: 35, Year: 1991 s. 162-163, (Elektronik versiyon için bkz. <http://www.scandinavianlaw.se/pdf/35-6.pdf>).

³⁷ Pedersen, s. 163.

³⁸ Pedersen, s. 162.

³⁹ Pedersen, s. 163.

⁴⁰ Evans, s. 11.

faaliyetleri, mali müşavirlik firmalarının mükellefler lehine yarattığı karmaşık vergi modelleri diğer önemli nedenler arasında sayılabilmektedir⁴¹.

Mükelleflerde vergiden kaçınma yönünde bir iradenin ortaya çıkmasını sağlayan subjektif nedenler olarak vergi oranlarının yüksekliği, vergi sisteminde mükellefler arasında ortaya çıkan adaletsizlik, vergi aflarına sıklıkla başvurulması, gelir adaletsizliği, devletten duyulan memnuniyetsizlik örnek olarak gösterilebilir.

Mükelleflerin vergiden kaçınmasını sağlayan objektif nedenler ise kanun koyucunun tanıdığı muafiyet, istisna ve teşvikler, vergi sistemi içerisinde birbiriyle uyumsuz düzenlemelerin ortaya çıkardığı kanun boşlukları, uluslararası vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı uyumsuz yapının vergi mükelleflerince lehe kullanılması, mali müşavirlik hizmetlerinin yaygınlaşması ile birlikte mükelleflerin profesyonel destek alması, küreselleşmeyle birlikte artan ticari ilişkilerde özel hukukun tanıdığı imkânlardan yararlanılması, bilgisayar ve telekomünikasyon teknolojilerinden yararlanılarak gelirin transfer edilmesi, dönüştürülmesi ya da aktarılması şeklinde sayılabilir⁴².

2.2.3. Verginin Hafifletilmesi (Kabul Edilebilir Vergiden Kaçınma-Meşru (Yasal) Vergi Planlaması)

Vergi, kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için yasalarla konulan ve hukuki cebir altında alınan ödemelerdir. Kural olarak vergi, vergi kanunlarının öngördüğü gelir, servet ya da harcama konularından birinin elde edilmesiyle doğar ve vergilendirme sürecinden geçerek kanunun öngördüğü orandan veya miktardan tahsil edilir. Ancak kimi zaman devletler ekonomik veya sosyal nedenlerle bazı vergi konuları üzerinden vergilendirme yoluna gitmez ya da vergilendirmeden vazgeçerler. Bu durum, ya bir vergi konusunun kısmen ya da tamamen vergi dışında tutulması ya vergilendirilmesi gereken mükellefin vergiden muaf tutulması ya vergilendirilmesi gereken vergi konusunun istisna tutulması ya da vergi indirimleri gibi kolaylıklar sağlanarak belirli alanlara teşvik verilmesi suretiyle gerçekleşebilir. Bu tür imkânlar bizzat kanun koyucu ya da kanun koyucunun vermiş olduğu yetkiye istinaden gelir idaresi tarafından sağlanabilir. Dikkat edilirse burada, mükellefler özel bir çaba

⁴¹ South African Revenue Service, *Discussion Paper On Tax Avoidance, Law Administration*, South African Revenue Service, November 2005, SS. 19-27, s. 7-8 (Kısaca SARS).

⁴² Bu nedenler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. David M. Schizer, "Sticks And Snacks: Derivatives And Curtailing Aggressive Tax Planning", *Southern California Law Review*, Issue: 73, Year: 2000, SS. 1339-1406, s. 1349; Pedersen, s. 162-165; Evans, s. 11, Gök, s. 147-148.

göstermeksizin kanun koyucunun sunmuş olduğu imkânlardan yararlanarak vergiyi azaltmaktadır. Bir başka ifadeyle mükellefler, kanun koyucunun niyet ettiği biçimde vergiden kaçınmaktadır.

Kabul edilebilir vergiden kaçınma, mükelleflerin yasama organının vergi yükümlülüğünü azaltmak ya da ertelemek yönünde getirmiş olduğu düzenlemelere riayet ederek daha az vergi ödemesi anlamına gelmektedir. Kabul edilebilir vergiden kaçınmada yasama organının amaçladığı ile mükelleflerin amacında paralellik söz konusudur. Bu nedenle bu tür vergiden kaçınma hukuka uygun ve kabul edilebilir addedilmektedir⁴³.

Kabul edilebilir vergiden kaçınma, verginin azaltılması (tax mitigation) yoluyla gerçekleşmektedir. Verginin azaltılması, yasanın açıkça özendirdiği vergi kolaylıklarından yararlanmak biçiminde ortaya çıkan meşru ve kabul edilebilir vergiden kaçınma durumudur⁴⁴. Örneğin 213 sayılı VUK m.328'e göre amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile envanter defterinde kayıtlı değerler arasındaki farkın kar veya zarar olarak hesaplara geçirilmek suretiyle gelir veya gider olarak kayıt altına alınmasına imkan tanımaktadır. Aynı maddede sabit kıymetlerin satışı esnasında, sabit kıymetlerin satış nedenine göre bu satıştan doğacak kârın beyanının 3 yıl süreyle ertelenmesine imkân tanınmaktadır. Söz gelimi bir şirket, kullanımında olan makineleri yenileyecekse sabit kıymet hükmünde olan bu makinenin satışından elde edilen karın yenileme fonunda tutulması halinde bu satış gelir olarak yazılmaz ve üç yıl boyunca vergilendirilmez⁴⁵. Dolayısıyla burada yasama organı gelir olarak kaydedilmesi gereken kazancı üç yıl boyunca vergilendirmeyerek vergiden kaçınmaya imkân tanımıştır.

Burada belirtilmesi gereken yasama organının amaç ve niyetinin mükellefin niyetiyle uyumlu olup olmadığının hangi zaman diliminde tespit edilmesi gerektiğidir. Bilindiği üzere yasal düzenlemeler belirli ihtiyaçlara cevap vermek ve bir hukuk sistemi oluşturmak amacıyla gerçekleştirilir. Ancak bir yasa yapıldıktan sonra onu yapan organdan bağımsızlaşır ve uygulama içerisinde anlam kazanmaya

⁴³ Evans, s. 5; Neslihan Coşkun Karadağ, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme", *Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Cilt: 1, Yıl: 2009, SS. 693-745, s. 694.

⁴⁴ Philip Baker, *Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax Mitigation*, s. 9-10, Erişim Tarihi: 25.05.2014 http://www.taxbar.com/articles/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf.

⁴⁵ Yusuf Kıldış, "Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 309, Yıl: 2007, Erişim Tarihi: 25.05.2014, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4690>.

başlar. Bir başka ifadeyle bir kanun çıkarıldığı dönemde kanun koyucunun iradesini yansıtıran zamanla bu iradeden uzaklaşarak kanunun kendisi farklı bir anlam kazanmaya başlar⁴⁶. Bu durumda yasanın çıkarıldığı mevcut duruma göre mi yoksa günün ihtiyaçlarına göre mi yasa koyucunun niyet ve amacını belirlenmesi gerektiği önemli bir sorundur. Şayet bu belirleme yasama organının kanunun yapıldığı gündeki amaç ve niyetine göre gerçekleştirilirse bu durum kanunun dar yorumlanmasına ve günün ihtiyaçlarına cevap vermemesine neden olabilecektir⁴⁷. Bu nedenle mükellef işlemlerinin yasama organının amaç ve niyetiyle uyumlu olup olmadığının tespitinin amaçsal yorum yöntemiyle belirlenmesi gerekmektedir. Zira güncel yorum, kanunun çıkartıldığı gündeki değil, uygulandığı dönemin şartları içinde amacının ortaya konulmasını esas almaktadır⁴⁸. Bununla birlikte amaçsal yorum yapılırken yasanın metnini tamamen dışlamamak gerekmektedir. Aksi halde amaçsal yorum vergi normunun önüne geçerek normun amaçlamadığı neticelerin ortaya çıkmasına da sebebiyet verebilir. Bu nedenle amaçsal yorum yapılırken düşünülmesi gereken yasa koyucunun normda somutlaşan iradesinin tespiti olmalıdır.

2.2.4. Vergiden Kaçınmanın Sonuçları

Vergiden kaçınmanın esas olarak ekonomik ve hukuki olarak iki yönden sonuçları olduğunu belirtebiliriz.

Ekonomik olarak vergiden kaçınmanın ortaya çıkardığı sonuçlardan ilki ve en dikkat çeken matrah aşınmasına neden olması ve devletin vergi toplama kapasitesinin düşmesidir⁴⁹. Nitekim vergiden kaçınma nedeniyle toplanamayan vergilerin miktarı, tam olarak hesaplanamamakla birlikte, milyar dolarlarla ifade edilmektedir⁵⁰. Diğer taraftan vergiden kaçınmanın devlete ekonomik olarak maliyet yüklemektedir. Bilhassa kabul edilemez vergiden kaçınma halinde ticaretin ve yatırımın akışı bozulduğundan bu durum ekonomide etkinlik sorununu ortaya çıkarmaktadır. Devletin kabul edilemez vergiden kaçınmayı önleyebilmek için ek tedbirler alması da hem mükellefler hem de devlet için ek maliyet getirmektedir⁵¹.

⁴⁶ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Yayınevi, Bursa 2013, s. 58.

⁴⁷ Baker, s. 10.

⁴⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 58.

⁴⁹ Kıldış, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4690>.

⁵⁰ Örneğin Kanada'nın eyaleti olan Québec'te vergiden kaçınma nedeniyle 500 milyon dolar vergi kaybı yaşanmıştır. Ülke genelinde ise bu miktar yaklaşık 1,4 milyar dolar olarak ifade edilmiştir. (bkz. Duff, s. 486).

⁵¹ Duff, s. 487.

Ayrıca vergiden kaçınma nedeniyle yeterli miktarda gelir elde edemeyen devlet harcamalar için gerekli gelir kaynağını borçlanma yoluyla sübvansetmeye çalışacaktır.

Hukuki olarak vergiden kaçınmanın ortaya çıkardığı sonuçlara gelince; devletler kabul edilemez vergiden kaçınmayı mücadele edilmesi gereken küresel bir sorun olarak gördüğünden bu amaçla yasal düzenlemelere yer vermektedir. Ancak yapılan yasal düzenlemelerin çok oluşu gerek vergi sistemi içerisinde gerekse ülkelerin vergi sistemleri arasında içerisinde karmaşık ve birbiriyle çelişen düzenlemelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur⁵². Dolayısıyla karmaşık ve birbiriyle uyumsuz düzenlemeler vergiden kaçınmayı önlemek bir yana kolaylaştırmaktadır. Diğer taraftan vergiden kaçınma halinde yasaların amacı ya da yasama organının niyeti ile yükümlünün ulaştığı sonuç arasında bir çelişki mevcuttur. Çünkü mükellefler tarafından elde edilen vergi avantajı yasanın amacı ya da yasama organının niyetlendiği sonuçla değil, yasanın lafzı ile uyumludur⁵³. Yani vergiden kaçınma yasanın lafzına uygun olarak gerçekleşmekte lakin yasanın ruhuyla çelişmektedir. Bu durum vergi kanunlarının yorumlanmasında hangi yorum yönteminin uygulanması gerektiği sorunun gündeme getirmektedir. Ayrıca vergiden kaçınma faaliyetleri dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının düşmesine neden olmaktadır⁵⁴. Dolaysız vergilerle karşılanamayan vergi açığı bu defa dolaylı vergilerle giderilmeye çalışıldığından bilhassa nihai vergi ödeyicileri üzerinde adil olmayacak şekilde vergi yükünün artması söz konusu olmakta, bu durum da vergi sisteminin etkinliği ve etkililiğini olumsuz etkilemektedir. Benzer şekilde vergiden kaçınma vergi adaleti açısından olumsuz algı oluşturmaktadır.

2.3. Agresif Vergi Planlaması

Agresif vergi planlaması, mükelleflerin vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırmak, azaltmak ya da ertelemek amacıyla yasama organının niyet etmediği ya da niyet etmesinin olanaklı olmadığı biçimdeki davranışlarda bulunması şeklinde tanımlamak mümkündür⁵⁵. Kabul edilebilir vergiden kaçınmanın aksine agresif vergi

⁵² Duff, s. 486.

⁵³ Gökbel, s. 57.

⁵⁴ Kıldış, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4690>.

⁵⁵ Gökbel, s. 39; Kabul edilemez vergiden kaçınmanın, vergiden kaçınmanın bir türü olduğuna dair bkz. Gilles N. Larin, Chantal Buote, Robert Duong, *Aggressive Tax Planning and Inherent Risks: Would Canada Benefit by Adopting Tools Developed by Some of Its Trading Partners*, Québec 2006, s. 10.

planlamasında mükellefler, yasama organının amaç ve niyetinin dışında davranarak vergi avantajı elde etmeye çalışmaktadır⁵⁶. Bir başka deyişle, mükellefler, vergi sistemi içerisindeki yasa boşluklarından veya farklı ülkelerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklarından ustalıkla yararlanmak suretiyle kendilerine vergi avantajı sağlarken devlet aleyhine vergi kayıplarına yol açmaktadır⁵⁷.

Agresif vergi planlaması, vergi yükünü azaltmak amacıyla bir vergi sistemi içerisindeki vergi avantajlarından veya vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmak şeklinde ortaya çıktığı dikkate alındığında, bu tür vergiye karşı tepki yollarının çok farklı şekillerde tezahür edeceğinden şüphe yoktur. Bu anlamda kontrol edilen yabancı kurum kazançlarından, transfer fiyatlandırmasından, örtülü sermayeden veya vergi cennetlerinden yararlanma ve vergi anlaşmalarının kötüye kullanılması suretiyle vergi avantajı elde etme bu yollardan bir kaçıdır.

Agresif vergi planlaması, vergi sistemi ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanılmayı da bünyesinde barındırdığından etkileri itibariyle sadece ülkelerin kendi vergi tabanlarını erozyona uğratmamakta başka ülkeleri de etkileyebilmektedir. Bu nedenle kabul edilemez vergiden kaçınma küresel bir sorun olarak değerlendirilmektedir⁵⁸. Örneğin (A) ülkesinde yabancı sermayeyi ülkeye çekmek amacıyla yabancı yatırımcılara yatırım tarihinden itibaren 10 yıl süreyle vergi muafiyetinin tanındığını, (B) ülkesinde ise bilgisayar parçasının üretilmesi halinde 10 yıl süreyle vergi alınmayacağına dair düzenleme yapıldığını; (A) ülkesinde faaliyet gösteren (C) firmasının bilgisayar parçası ürettiğini; (B) ülkesinde faaliyet gösteren (D) firmasının ise bilgisayar montaj işiyle uğraştığını varsayalım. (C) ve (D) firmalarının her ikisinde de büyük hisse sahibinin (E) ülkesinin vatandaşı (F) kişisi olduğunu varsayalım. Bu varsayım altında normal şartlar altında (C) ve (D) firmaları kendi ülkelerinde faaliyette bulursa elde edecekleri kurum kazançları üzerinden vergiye tabi olacak ve her iki firma da ayrı ayrı vergi ödeyecek,

⁵⁶ Baker, s. 10.

⁵⁷ Ersin Tayfur, *Avrupa Birliği'nin Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Kaçırma Faaliyetlerine Karşı Mücadelesi*, Erişim Tarihi: 30.05.2014, <http://www.vmhk.org.tr/?p=4527>; European Commission, *Commission Recommendation Of 6.12.2012 On Aggressive Tax Planning*, Brussels, 6.12.2012 C (2012) 8806 Final, s. 2.

⁵⁸ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper on the Recommendation On Aggressive Tax Planning*, Brussels, January 2014 Taxud/D1/, s. 2, Erişim Tarihi: 30.05.2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf.

dolayısıyla (F)'nin toplam kazancında azalma meydana gelecektir. Ancak bunun yerine (F), bilgisayar parçası üretimi yapan (C) firmasını (B) ülkesine ve bilgisayar montaj işini yapan (D) firmasını ise (A) ülkesine taşıması halinde (B) ülkesinde vergi istisnası, (A) ülkesinde ise vergi muafiyeti nedeniyle her iki ülkede de vergi ödemeyerek vergi kazancı elde etmiş olacaktır. Dikkat edilirse burada vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluğun ustalıkla kullanılması neticesinde hem (A) ülkesi hem de (B) ülkesi elde etmesi gereken vergiden mahrum kalmış durumdadır.

Agresif vergi planlamasında mükellefler tarafından başvuru hukuki araçlar görünüşte hukuka uygundur. Bu nedenle agresif vergi planlamasındaki işlemler ilk bakışta tespit edilememektedir. Az önce verdiğimiz örneğe dönersek (A) ve (B) ülkeleri birbirinden bağımsız birer devlet olmaları ve vergilendirme yetkisinin mülklik prensibine tabi olduğu dikkate alındığında her iki ülkede faaliyet gösteren (F) kişisi her iki devlete de vergi ödemeyerek vergi kazancı elde etmekte ve kullandığı araçlar da ayrı ayrı her iki ülkenin de iç hukukuna uygun görünmektedir. Bu durumda mükellef kabul edilebilir vergiden kaçınmada olduğu gibi sanki hukuka uygun hareket etmektedir. Ancak agresif vergi planlamasını kabul edilebilir vergiden kaçınmadan ayırt edebilmek için mükellefin niyetine ve hukuki araçları ustalıkla kullanıp kullanmadığına ve işlemlerin ekonomik özünün olup olmadığına bakmak gerekmektedir. Nitekim agresif vergi planlamasında peçeleme yoluyla hakkın kötüye kullanılması neticesinde mükellefi olduğu devlet aleyhine vergi kayıplarına yol açılması gerekmektedir. Örneğimizde (F) kişisi aslında kendisine ait olan her iki şirkette hem (A) ülkesine hem de (B) ülkesine vergi vermemek amacıyla hukuki araçları ustalıkla kullanarak her iki ülkenin de aleyhine ancak kendisini lehine vergi avantajı sağladığı görülmektedir.

Agresif vergi planlaması yerine doktrinde farklı kavramlar kullanılmaktadır. Bunlar kabul edilemez vergiden kaçınma, izin verilmeyen vergiden kaçınma, aşırı vergiden kaçınma, aşırı yararlanma, vergiden kaçınmanın kötüye kullanılması ve vergi sömürücülüğüdür⁵⁹.

⁵⁹ Agresif vergi planlaması konusu aşağıda ayrıntılı olarak ele alınacağından burada daha fazla detaya girilmeyecektir.

2.4. Vergi Grevi

Vergi, gelir, servet ve harcamalar üzerinden belirli oranlar dâhilinde kamu yararı gözetilerek devlet tarafından hukuki cebir altında tahsil edilen bir ödemedir. Verginin hukuki cebir altında alınması onun yasal bir dayanağının varlığını zorunlu kılmaktadır. Günümüzde bu dayanak kanundur. Dolayısıyla “vergilerin kanuniliği ilkesi” gereğince kanuni dayanağı olmayan hiçbir vergi alınmaz⁶⁰. Bununla birlikte yasal dayanağı olan her vergi tahsil edilemeyebilir. Gerek ekonomik sebepler gerek sosyolojik nedenler gerekse meşruiyet sorunları sebebiyle verginin yükümlüsü olan kişiler devlete vergi ödememe yoluna gidebilir. Devlete vergi ödememe yollarından biri de vergi grevidir.

Vergi grevi⁶¹, vergi yükümlülerinin kollektif hareket etmek suretiyle devlete vergi ödememeleri anlamını taşıyan vergi direncinin dışı vurulmuş halidir⁶². Vergi grevi, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın aksine toplumsal nitelik arz etmektedir. Bir başka ifadeyle vergiden kaçınma ve vergi kaçırma, vergiye karşı bireysel bir tepkiyken, vergi grevi toplumsal bir tepki olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi grevinin ortaya çıkabilmesi için hareketin kollektif başlaması önemli değildir. Vergiye karşı bireysel olarak gösterilen tepki, toplumun geneli tarafından kabul görmesiyle vergi grevine dönüşebilir⁶³.

Vergi grevinin örneklerini yakın tarihte görmek mümkündür. “*Poujade Hareketi*” olarak literatüre geçen olay bunlardan biridir. Meydana gelen bu olay vergi grevinin iktisadi, mali ve siyasi yönünü ortaya koyması açısından önem arz etmektedir. Poujade Hareketi, 1953 yılında Fransa’nın Lot vilayetinde perakende kırtasiyecilik işi ile uğraşan ve aynı zamanda belediye meclis üyeliği yapan Pierra Poujade isimli kişinin önderliğinde başlatılmıştır. Bu hareketin meydana geldiği dönem Fransa’sı bir taraftan 1950 yılında başlayan Kore savaşının etkileriyle diğer taraftan ülkede meydana gelen ekonomik sorunlarla uğraşmaktadır. Gelişmişlik ve refah seviyesinin ülkenin her tarafında homojen bir nitelik göstermemesi de halk

⁶⁰ Yıldırım Taylar, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 307, Yıl: 2007, Erişim Tarihi: 02.05.2014, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4634>.

⁶¹ Bazı kaynaklarda vergi grevi kavramı yerine vergi isyanı kavramı da kullanılmaktadır. Bkz. A. Kerim Gök, “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXII, Sayı: 1, Yıl: 2007, s. 151.

⁶² Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, s. 179; Pürsünlerli Çakar, s. 1295; Gök, s. 150.

⁶³ Pürsünlerli Çakar, s. 1296.

üzerinde olumsuz etki yaratmakta ve uygulanan mali politikalar farklı neticeler doğurmaktadır. Nitekim Poujade Hareketi'nin meydana geldiği Lot vilayetinde yaşayan halkın büyük çoğunluğu fakirdir. Elde edilen ticari kazançların seviyesi Fransa'nın diğer vilayetlerine göre çok aşağıdadır. Ekonomisi daha çok ziraate dayanan bu bölgeden insanların göç etmesiyle birlikte bölgenin ekonomik kaybı artmaktadır. Ayrıca ticari sektörün rasyonelleşerek merkezileşmesi ile iş yerleri, şubeler şeklinde belirli merkezden yönetilen yerler haline gelmektedir. Bu durum Fransa'nın genel milli menfaatlerine uygun görünmekle birlikte uzak yerleşim yerlerine yayılmış küçük esnafın iktisadi durumunu daha da kötüleştirici bir durum ortaya çıkmaktadır. Nitekim bu bölgede yaşayan köylü ve kasabalı halkın, ihtiyaç duydukları maddeleri satın almak için daha büyük merkezlere gitmeyi göze almaları meydana gelen gelişmenin küçük esnafın aleyhine olduğunu göstermektedir. Ayrıca küçük işletmelerin, merkezleşmiş şirketlerin distribütörlük şeklinde ortaya çıkan yeni metotlarına ayak uyduramaması ve Fransa devletinin kooperatiflere tanıdığı imtiyazları, küçük işletmelere tanınmaması esnafi müşkül duruma sokmuştur⁶⁴. Dolayısıyla iktisadi açıdan küçük işletmeler zor şartlar altındadır. Buna ek olarak Fransa devletinin o dönem uyguladığı mali politikalar da Poujade Hareketini tetiklemiştir. Bir defa perakendeci iş yerleri dolaylı (vasıtalı) vergileri fiyatlara eklemek suretiyle tahsil etmek ve maliyeye ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Ancak perakende iş yapan bu kimselerin, oranları malların nevelerine göre değişen vergileri toplamak konusunda teknik bilgiye sahip olmadıkları gibi büyük işletmelerin yaptığı şekilde mali müşavir ya da hesap uzmanlarından yararlanma imkânları yoktu. Dolayısıyla bu durum küçük işletmelerin vergi yükünün nispi olarak artmasına neden olmuştur⁶⁵. Diğer taraftan, 1952 yılından itibaren uygulanan deflasyonist politika ile birlikte fiyatlar genel düzeyinde sürekli bir düşüş yaşamaktadır. Bu düşüş nedeniyle küçük esnaf ve zanaatkârların iş hacimleri ve kâr hadleri daralmakta; ancak o dönem alınan götürü usulü ile tespit edilen vergiler aynı şekilde kaldığından verginin gelir üzerindeki baskısı da artmaktadır. Bu ise esnafın vergi yükünü daha ağır hissetmesine, yani vergi tazyikinin artmasına sebep olmaktadır⁶⁶. Ayrıca o dönem Fransa Maliye Bakanlığı tarafından vergi kontrol usulleri sıkılaştırılmış ve vergi kaçakçılığına uygulanan cezalar sertleştirilmiş, maliye

⁶⁴ Kenan Bulutoğlu, "Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı 4, Yıl: 1958, s. 173-175.

⁶⁵ Bulutoğlu, s. 176.

⁶⁶ Bulutoğlu, s. 177-178.

müfettişlerine mükelleflerin her çeşit vergilerini kontrol etmek yetkisi verilerek, bir vergi türünde tespit edilen kaçakçılık izi takip olunmak suretiyle diğer vergilerdeki matrah gizlemeleri de tespit edilebilmiştir. Ancak o dönem Fransa'sında küçük esnafın geniş ölçüde vergi kaçırdığı bilinen bir gerçektir. Hatta bu durum öyle benimsenmiş ki, fazla vergi ödeyen bir mükellef, kendisinin maliye tarafından yolunduğu ya da kafeslendiği hissine kapılmakta ve ödediği vergiyi yakınlarına itiraftan utanmaktadır. Vergi kaçakçılığı Fransa'nın güneyinde sıklıkla işlenmekteydi. Bu mevcut durum karşısında kaçakçılık vakalarını azaltmak, vergi hasılatını artırmak gayesiyle 1953 yılından itibaren alınan sert mali tedbirlerden genellikle perakendeci küçük esnaf ve zanaatkârlar geniş ölçüde vergi kaçakçılığı yaptıklarından büyük ve sanayi erbabına nispetle daha fazla etkilenmiştir⁶⁷. Böylece artan vergi denetimi nedeniyle küçük esnaf kendisini vergi baskısı altında hissetmeye başlamıştır. Nihayet küçük esnaf ve zanaatkârların, büyük tüccarlardan ve sanayicilerden çok kere daha ağır şekilde vergilendirildiklerine dair inancın oluşması ve bu inançlarını kuvvetlendirecek şekilde elde edilen safi kazançlardan küçük esnaf ve zanaatkârların indirimden yararlanamamasına rağmen, gerçek kazanç üzerinden vergilendirilen büyük tacir ve sanayiciler, kazançları üzerinden geniş ölçüde indirim yapabilme imkânına sahip olabilmekteydiler. Benzer şekilde küçük esnaf ve zanaatkârların, ücretli olarak çalışanlarla kendilerini karşılaştırdıklarında sosyal sigorta, aile aidatı gibi sosyal bir takım avantajlardan istifade edemediklerini görmekteydiler⁶⁸. İşte bu sıkıntılı yapı içerisinde Lot vilayetine vergi müfettişlerinin geleceği ve esnaf hakkında vergi denetimi yapılacağına haber alınması üzerine Belediye Meclisinde bu konu ele alınır ve kontrole kuvvetle karşı konulması kararlaştırılır. Bu toplantının ertesi günü gelen vergi müfettişlerine mukavemetle muamelede bulunulması üzerine vergi müfettişleri denetim yapmadan bölgeyi terk etmek zorunda kalırlar. Lot vilayetinde gerçekleşen bu durum, benzer sosyolojik ve ekonomik duruma sahip yerlerde de kabul görünce münferit olarak başlayan bir eylem geniş bir kitleye ulaşarak vergi grevinin tipik bir örneğini oluşturmuştur.

Poujade Hareketi'nin yukarıda açıklandığı üzere gerçekleştiği dikkate alındığından vergi grevinin ortaya çıkışının sadece iktisadi sebeplere bağlamanın yanlış olduğu sonucuna varılabilmektedir. Gerçekten vergi grevi, iktisadi, mali ve

⁶⁷ Bulutoğlu, s. 180-182.

⁶⁸ Bulutoğlu, s. 182-185.

siyasi sebepleri bünyesinde bulunduran bir harekettir. Poujade hareketinden yola çıkılarak vergi grevi hakkında şu çıkarımlarda bulunabiliriz:

1. Vergi grevi, iktisadi bir tepki olmakla birlikte uygulanan maliye politikaları vergi grevini tetikleyici rol oynamaktadır.
2. Vergi mükellefleri arasında farklı uygulamalar olması, vergi yükü ağır olan mükellef yönünden vergi yasalarının meşruiyetini tartışılır hale getirmektedir.
3. Sağlıklı bir vergi uygulaması açısından vergi mevzuatının ülke gerçekleri ile uyumlu olması gerekmektedir. Bu nedenle vergi yasaları hazırlanırken ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına dikkat edilmelidir.
4. Vergi grevi, sosyolojik unsurları bünyesinde barındıran bir harekettir.
5. Vergi grevi her zaman mükelleflerin hukuka uygun menfaatlerinin zedelenmesi dolayısıyla ortaya çıkmayabilir. Vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan yollardan menfaat temin eden mükelleflerin bu yöndeki eylemlerini sona erdirmek üzere getirilen yasal düzenlemeler de vergi grevini ortaya çıkarabilmektedir.
6. Maliye, mükellef ile olan ilişkilerini insan davranışları ve mükellef psikolojisi açılarından en uygun şekilde ayarlamak zorundadır.
7. Toplu vergi yükünü belirli zümreler üzerine dağıtan mali gelirler dengesi ile bu zümreleri siyasi sahada temsil eden siyasi kuvvetler dengesi arasında çok sıkı bir bağ olduğu gözden kaçırılmamalıdır.
8. Maliye, vergi kontrollerinin etki ve kapsamını mükelleflerin iktisadi kuvvetine göre belirlemesi, düşük gelir kademelerinde bulunan küçük esnafın daha fazla vergi yükü altında ezilmesini önlemelidir.

Vergi grevinin ortaya çıkmasının nedenlerini dört grupta toplayabiliriz: Mali sebepler, iktisadi sebepler, siyasi sebepler ve sosyolojik sebepler. *Mali sebepler*, devletin maliye politikası ve bu politikayla bağlantılı olarak yürürlüğe koyduğu yasal düzenlemelerle ilgilidir. Bu bağlamda yüksek oranda vergi uygulanması, vergi mükellefleri arasında haklı bir neden olmaksızın farklı uygulamaların varlığı, özel düzenlemelerle muafiyet ve istisnaların belirli bir kesime tanınırken bir başka kesime tanınmaması, vergi denetimleri ve uygulanan cezaların sistematik olarak belirli bir kesimde yoğunlaşırken aynı durumda olan bir başka kesime uygulanmaması, aynı vergi konusunun farklı düzenlemelerle vergilendirilerek aşırıya gidilmesi, vergi

sisteminin işleyişinde ve vergi idaresinin yapısında bozukluk, vergilerin idarenin istediği herhangi bir zamanda tahsil edilmesi gibi keyfi uygulamaların varlığı, vergi idaresi adına görev yapan ajanların olumsuz tutumları mali sebeplere örnek olarak gösterilebilir⁶⁹. *Siyasi sebepler*, uygulanan genel politikayla ilgilidir. Vergilerin kamu hizmetlerinin sürdürülmesine ve genel faydanın olduğu bilinciyle ödenmesine karşın halkın büyük çoğunluğu tarafından kabul edilmeyen politikalar ve bunların uygulanmasına harcanması durumunda halk, vergi ödemede bir dirençte bulunabilecektir. Benzer şekilde siyasi iktidarlar, baskı gruplarının istekleri doğrultusunda kararlar alarak bazı durumlarda oy uğruna vergilendirmeden vazgeçebilmekte veya vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebilmektedir. Ayrıca siyasi partilerin vergileme konusundaki farklı anlayış izlemeleri nedeniyle siyasi istikrarın bulunmadığı ülkelerde her seçim döneminde farklı vaatlerde bulunulması, çok sık vergi affı kanunu çıkartılması ve vergi ödeyenlerin ödüllendirilmediği aksine “enayi” gibi hissettirildiği⁷⁰ ülkelerde vergi ödeme konusunda ciddi direnişler gündeme gelebilmektedir. *Sosyolojik sebepler*, mükelleflerin subjektif yönüyle ilgilidir. Bir ülkede mükellefler, gelir dağılımının ve vergi yükünün adil olmadığına inanmaları halinde mevcut vergi sisteminin meşruluğuna şüphe ile bakabilecektir. Diğer taraftan mükelleflerin bir kısmının vergi ahlakının gelişmemiş olması nedeniyle devlete vergi ödememeleri, ödenmeyen bu vergiler dolayısıyla devletin gerekli önlemleri almak yerine vergisini ödeyen mükelleflere yönelmesi, ver olan sosyal sorunu çözmemesi vergisini ödeyenler yönünden vergi grevini tetikleyecektir. Son olarak *iktisadi nedenler*, ülkenin içinde bulunduğu ekonomik yapıyla alakalıdır. Örneğin bir ülkede, vergi mükelleflerinin geçimlerini dahi zor sağladıkları, gayri safi milli hasılanın düşük olduğu, orta ölçekli işletmelerin ihmal edildiği ve bunların yerine büyük işletmelere vergi kolaylıkları sağlanarak daha da büyümelerinin sağlandığı böylece rekabet imkânının ortadan kaldırılarak orta ölçekli işletmelerin piyasadan silinmesi sonucunun ortaya çıktığı bir ekonomik yapı vergi grevinin ortaya çıkmasında önemli rol oynayabilecektir.

Vergi grevi bir yönüyle sivil itaatsizlik olarak değerlendirilebilecek bir kavramdır. Sivil itaatsizlik, şiddete başvurulmaksızın yasal ya da ahlaki olarak meşruiyeti aktivistler tarafından şüpheli bulunan, özellikle hukuka veya hukuk

⁶⁹ Gök, s. 147-148.

⁷⁰ Gök, s. 149.

kurallarına dikkat çekmek amacıyla gerçekleştirilen kanunlara karşı gelme eylemidir⁷¹. Bu anlamda bir hareketin sivil itaatsizlik olarak kabul edilebilmesi için hareketin şiddetsizlik, yasaya aykırı gelme, kamuya açıklık ve çığnenen pozitif hukuk normundan doğacak yaptırıma katlanma unsurlarını içermesi gerekmektedir⁷². Dolayısıyla yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda vergi grevinde mükelleflerin, kolektif olarak hareket etmekle birlikte şiddete başvurmadıkları, vergi kanunlarının getirdiği yükümlülüklerle karşı geldikleri, bu karşı gelme nedeniyle uygulanacak yaptırımlara katlanmanın göze alındığı ve hareketin kamuya açık bir şekilde gerçekleştiği dikkate alındığında vergi grevinin aynı zamanda sivil itaatsizlik olduğundan şüphe yoktur.

Tarihi süreç içerisinde pek çok vergi grevi örneğine rastlanılmaktadır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz⁷³: Wat Tyler İsyanı (1381-İngiltere), Hampden Harekâtı (1624-1629- İngiltere), Baş Vergisi İsyanı(1990-İngiltere), Pul Vergisi İsyanı (1765-Amerika), Boston Çay Partisi İsyanı (1773-Amerika), Shays İsyanı (1786-1787-Amerika), Viski İsyanı (1794-Amerika), Fries İsyanı (1799 Amerika), Büyük Depresyon Yılları Vergiye Karşı Direniş Hareketleri (1929-Amerika), Patrona Halil İsyanı (1730-İstanbul), Atçalı Kel Mehmet İsyanı (1829-1830-Aydın), Erzurum İsyanları(1906-1907-Erzurum), Kastamonu İsyanı (1906-Kastamonu), Sinop İsyanı (1906-Sinop).

2.5. Verginin Reddi

Verginin reddi iki anlamda değerlendirilebilir:

İlk anlamıyla verginin reddi, yasalarla konulmuş vergisel bir yükümlülüğe mükelleflerin kollektif hareket ederek karşı gelmesi ve bu hareket neticesinde konulan vergisel yükümlülüğün kaldırılması ya da hafifletilmesidir⁷⁴. Bu haliyle verginin reddi, vergi grevinin özel bir görünümünden ibaret olmaktadır⁷⁵. Dolayısıyla vergi grevi hareketi başarıyla sonuçlanmış ve hareket sonucunda mükellef lehine

⁷¹ Black's Law Dictionary, s. 280.

⁷² Şeniz Anbarlı, "Bir Pasif Direnme Modeli Olarak Sivil İtaatsizlik", *Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:2, Sayı: 1, Yıl: 2001, s. 323-324.

⁷³ Örnekleri verilen vergi grevlerinin nedenleri ve sonuçları hakkında bkz. Gök, s. 151-160.

⁷⁴ Pürsünlerli Çakar, s. 1296.

⁷⁵ Naci B. Muter, Süreyya Sakıncı, A. Kemal Çelebi, *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması-Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Manisa 1993, s. 30.

düzenlemeler yürürlüğe konulmuşsa vergi grevi, verginin reddi şeklinde adlandırılacaktır⁷⁶.

İkinci anlamıyla verginin reddi, vergiye yönelik halk tercihinin, devletin tercihinden farklı olması anlamına gelmektedir. Daha açık bir söyleyişle, vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi için referandumun şart olduğu ülkelerde, halk çoğunluğunun tercihinin devletin tercihine ters düşmesidir. Bu anlamda verginin reddinde mükelleflerin konulmuş bir vergiye tepki göstermesi değil, henüz yürürlüğe girmemiş, ancak verginin yürürlüğe girmesi için halk çoğunluğunun kabulünün gerektiği durumlarda, halkın onay vermemek şeklinden göstermiş olduğu kolektif bir tepki söz konusudur. Dolayısıyla burada Poujade Hareketi'nde olduğu gibi herhangi bir eyleme gerek kalmaksızın vergi, başlangıçta hukuki tasarrufla reddedilmiş olmaktadır⁷⁷.

2.6. Vergi İnzivası

Vergiye doğuran olaya neden olunsun ya da olunmasın bazı mükellefler, vergi sistemi hakkında yeterli bilgiye sahip olamamalarından ya da uygulanan vergi politikalarından kaynaklı olarak basitlik, adalet, hukuki öngörülebilirlik ve güvenlik ilkelerinin eksikliği nedeniyle kendilerini, vergi idaresi karşısında yeterince güçlü hissetmeyebilirler. Bu itibarla, mükelleflerin gerçekleştirmiş olduğu ya da gerçekleştirecekleri işlemler yönünden vergi idaresi tarafından ne tür muamelelere tabi olacaklarını öngörememeleri, vergi idaresinin kendileri hakkında tesis ettiği işlemlere karşı hangi yasa yollarına hangi süre içerisinde başvurabileceklerini bilememeleri, başvuru yasa yollarından çıkacak neticenin değişkenlik göstermesi ve başvuru yasa yollarında benzer olaylar hakkında farklı sonuçların ortaya çıkması, mükellefler arasında adaletsiz uygulamaların varlığı, vergi sisteminin karmaşıklığı, aynı vergi konusundan alınan verginin çokluğu, vergi oranlarının yüksekliği gibi pek çok sebeple mükellefler, sıkıntıya düşebilecekleri zannıyla kendilerini vergi baskısı (tedirginliği) altında hissedebilir ve bunun sonucu olarak, mümkün olduğunca vergi ortamından uzak kalmayı tercih edebilirler⁷⁸. Bu açıdan *vergi inzivası*, vergi baskısı nedeniyle kişilerin vergi yükü dışında kalmak amacıyla, vergi ortamından uzak kalabilecekleri bir yere (bölgeye) gitmelerini ve bu amaçla

⁷⁶ Osman Eskicioğlu, *Çağdaş Vergi Anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi*, s. 255-256, Erişim Tarihi: 21.02.2014, <http://www.enfal.de/vergi.pdf>.

⁷⁷ Memduh Yaşa, *AK İktisat Ansiklopedisi*, Ak Yayınları, İstanbul 1973, s. 908.

⁷⁸ Akdoğan, s. 201.

mali ikametgâhlarını değiştirmelerini ifade eden vergiye karşı pasif bir direniş biçimidir⁷⁹. Vergi inzivasını gerçekleştirenler, çalışmayı bırakabilmekte, mali ikametgâhını değiştirmek amacıyla mal varlıklarını, topraklarını ve hatta vatandaşlığını terk etmekte ve vergiye tabi olmayacakları ya da daha düşük vergi yüküne maruz kalacakları bir başka ülkeye ya da bölgeye göç etmektedirler⁸⁰.

Vergi inzivası⁸¹, hem gerçek kişi mükellef hem de tüzel kişi mükellef tarafından gerçekleştirilebilir. Özellikle küreselleşmeyle birlikte malların, sermayenin, kişilerin ve hizmetlerin serbest dolaşımında yaşanan artış ve devletlerin yabancı sermayeyi ülkelerine çekmek amacıyla uygulamaya koyduğu vergi kolaylıkları sayesinde gerçek ya da tüzel kişi mükelleflerin vergi baskısının en az hissedilebileceği ülkelere yönelebilmekte ve mali ikametgâhlarını bu devletlere taşıyabilmektedir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki, tüzel kişi mükelleflerde (kurumlarda) vergi yükünün azaltılması amacıyla yer değiştirmelerinde belirleyici kriter, tam ve dar mükellefiyet ile uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olmaktadır⁸².

Vergi inzivasının gerçekleştiğinin kabulü için vergi baskısına bağlı olarak ortaya çıkan vergiye karşı direnme hareketinin mali ikametgâhın terk edilmesi şeklinde olması gerekmektedir. Burada yer verilen *mali ikametgâhtan* kasıt ise devletin vergi alabilme hususunda hukuki ve fiili gücü kullanmasına esas teşkil eden bir bağlantı noktası olarak oturuş, bulunulan ya da işlerin yürütüldüğü yerdir. Mali ikâmetgah tespit edilirken hukuksal açıdan kanuni merkez, kayıtlı merkez, kuruluş yeri gibi ölçüler dikkate alınmaktayken; ticari ya da ekonomik bağlantı yönünden ise fiili duruma bakılmakta ve yönetim yeri, ana işyeri, iş merkezi, merkezi yönetim ve denetim yeri, hissedarların mukim olduğu yerler nazara alınmaktadır⁸³.

Vergi inzivası pasif bir direniş olmanın yanında hukuka uygun bir davranıştır. Vergi inzivası halinde mükellef ilgili devletin yasalarını ihlal etmeksizin vergi baskısının en az olduğu vergi sistemine yönelmektedir. Mükellef bu davranışı gösterirken vergi baskısının fazla olduğu devletle bağını koparmakta ve mali

⁷⁹ Pürsünlerli Çakar, s. 1294.

⁸⁰ Vergi inzivasının yakın geçmişteki somut örneklerinden birine, Fransız aktör Gérard Depardieu'nun Fransa'daki vergi artışlarını protesto etmek amacıyla Rusya Federasyonu vatandaşlığına geçmesi gösterilebilir. Nevzat Saygılıoğlu, *Gerard Depardieu'nun Vergi İnzivası!*, Erişim Tarihi: 20.07.2015, <http://www.paradergi.com.tr/yaz90-308-12,420@300.html>.

⁸¹ Bu kavram Fransızca'da *anachoresis fiscale*, İngilizce'de ise *fiscal anachoresis* olarak ifade edilmektedir.

⁸² Pürsünlerli Çakar, s. 1303.

⁸³ Pürsünlerli Çakar, s. 1307.

ikâmetgahını değiştirmektedir. Mali ikametgâhın değişimi ise vergi baskısı fazla olan ülkenin vergilendirmede esas aldığı kritere göre söz gelimi kanuni merkezin, ana merkezin, işlerin yürütüldüğü merkezin ya da tabiiyetin değiştirilmesiyle gerçekteşebilecektir. Anılan bu bağlantı noktalarının değiştirilmesindeyse herhangi bir hukuka aykırılık söz konusu değildir.

2.7. Verginin Yansıması

Vergi, kişilerin refah düzeyini düşüren bir maliyet unsurudur. Bu nedenle mükellefler ödemekle yükümlü olduğı vergileri ya hiç ödememek, ya olabildiğince az ödemek ya da ödemiş oldukları vergiyi bir başkasına aktarmak istemektedirler. Mükelleflerin vergi ödememek ya da daha az vergi ödemek şeklinde ortaya çıkan davranışları vergi kaçırma, vergiden kaçınma, agresif vergi planlaması, vergi grevi yolu ile gerçekteşmekteyken; ödenmiş olan verginin aktarılması yansıma yolu ile olmaktadır⁸⁴.

Verginin yansıması, arz ve talep koşullarından yararlanılarak fiyat mekanizması aracılığıyla, ödenen vergilerin bir kısmının ya da tamamının, bir ya da birkaç aşamada, ileriye ya da geriye olmak üzere başkasına ya da başkalarına aktarılması olarak ifade edilmektedir⁸⁵. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, verginin yansımasında bir tarafta verginin asıl yükümlüsü olan ve tahakkuk eden vergiyi ödeyen kişi yer almakta, diğer tarafta ise fiyat mekanizmaları sayesinde vergiyi yüklenen iktisadi (fiili) mükellef yer almaktadır. Verginin asıl yükümlüsü vergiyi doğuran olayı gerçekteşirmekte ve ortaya çıkan vergi borcunu ödemektedir. Bununla birlikte asıl yükümlü bu defa, ödemiş olduğı vergiyi maliyet unsuru şeklinde değerlendirip arza konu malın fiyatına yansıtmakta ve böylece fiilen bu malı alan kişiden ödemiş olduğı vergiyi almakta ve bu vergiyi malı alan kişiye yansıtmaktadır. Bu anlamda verginin yansıması, esas olarak, bir verginin ödeyenden başlayarak en son kimin üzerinde kaldığının araştırılmasından başka bir şey deęildir⁸⁶.

Vergi baskısı sonucunda ortaya çıkan ve bireysel veya kurumsal nitelikli vergiye karşı direnme biçimi olan verginin yansıması⁸⁷ dört aşamada gerçekteşmektedir. İlk aşamayı, asıl yükümlünün *vergiyi ödemesi* oluşturmaktadır. Bu aşamada asıl

⁸⁴ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 160.

⁸⁵ Pürsünlerli Çakar, s. 1297; Akdoğan, s. 318; Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 160; Işık A., s. 174.

⁸⁶ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 160.

⁸⁷ Pürsünlerli Çakar, s. 1296.

yükümlü, kanunen ödemesi gereken vergiyi devlete ödemektedir. Şayet böyle bir ödeme yok ise yansımadan bahsedilemeyecektir. İkinci aşamada *ödenen verginin vurgu etkisi yaratması* gelmektedir. Vurgu, vergi ödeme dolayısıyla mükellefin üzerinde meydana gelen psikolojik hoşnutsuzluktur. Burada mükellefin bu olumsuz durumu üzerinden atmak için ödemiş olduğu vergiyi, bir diğer kişiye aktarma yönünde isteğin oluşması söz konusu olmaktadır. Vurgu, hem asıl mükellefte hem de iktisadi (fili) mükellefte oluşabilir. Dolayısıyla vurgu, vergiyi yansıtamayan kişi bünyesinde kalmaktadır. Üçüncü aşama *verginin aktarılması* aşamasıdır. Yayılma ya da devredilme olarak da adlandırılan bu aşamada asıl mükellef, ödemiş olduğu vergiyi, arz ve talep koşullarına bağlı olarak bir başkasına transfer edilmektedir. Aktarılan vergi piyasa koşullarında tekrar aktarılabilir. Bu nedenle verginin yansımaları, aktarmanın mümkün olmayacağı aşamaya varana kadar devam eden bir süreçtir. Dördüncü aşama *yerleşmedir*. Bu aşamada aktarılan verginin bir daha aktarılması olanaksız hale gelmektedir. Böylece aktarılan vergi, nihai iktisadi mükellefin üzerinde kalmaktadır⁸⁸.

Verginin yansımaları farklı kriterlere göre çeşitli türlere ayrılmaktadır. Bunlar ileriye yansımaya-geriye yansımaya⁸⁹; kanuni yansımaya-iktisadi yansımaya⁹⁰; sınırlı yansımaya-sınırsız yansımaya⁹¹; tam yansımaya-kısmi yansımaya⁹²; mutlak yansımaya-

⁸⁸ Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, s. 161-162.

⁸⁹ **İleriye yansımaya**, ödenen verginin kısmen ya da tamamen malın fiyatının üzerine konularak yüksek fiyat içerisinde tüketicilere transferidir. **Geriye yansımaya** ise malın tedarik maliyetlerini azaltmak şeklinde üretim faktörlerine doğru transferidir. (Akdoğan, s. 319).

⁹⁰ **Kanuni yansımaya**, ödenen verginin yansıtılmasına bizatihi kanun koyucunun izin vermesidir. Kanun koyucu yasal düzenlemeleri yaparken, uygulamaya konulması söz konusu olan verginin diğer kişilere aktarılmasını öngörebilir. Böyle bir düzenleme özellikle yansımaların yönünün belirlenmesi bakımından önem arz eder. Kanun koyucu verginin yansıtılmasını öngörürken titiz davranmalı ve adaletsizliklere yol açmamalıdır. **İktisadi (fili) yansımaya** ise, piyasa fiyat mekanizmalarından yararlanılarak mükellefin vergi yükünü, kanun koyucunun amaçlamış olmamasına karşın başka kişilere devredilmesidir. İktisadi yansımaya piyasanın durumuna ve tarafların ekonomik davranışlarına bağlı bir yansımaya türüdür. (Akdoğan, s. 320).

⁹¹ **Sınırlı yansımaya**, ödenen verginin belirli bir noktaya kadar aktarılabilmesi ve nihayetinde yansıtılmayarak belirli kişi veya sınıf üzerinde yerleşmesidir. **Sınırsız yansımaya** ise, her verginin tüm ekonomiye yayılacak ve aktarmalar sonucunda verginin dağılan yükü yani vurgusunun duyulmayacak düzeye gelmesidir. Sınırsız yansımaya verginin yayılması da denilmektedir. (Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, s. 163).

⁹² **Tam yansımaya**, verginin ödenen kısmının tamamının başkalarına aktarılmasıdır. Tam yansımada ileriye veya geriye ya da bir kısmı ileriye bir kısmı geriye olmak üzere verginin aktarılması söz konusudur. Tam yansımada önemli olan verginin ödeyen yükümlünün üzerinde kalmamasıdır. **Kısmi yansımaya** ise, kanuni mükellef tarafından ödenen verginin bir kısmının başkalarına aktarılması, kalan kısmın kendisi uhdesinde kalması halinde söz konusu olmaktadır. (Erdem, Şenyüz, Tathoğlu, s. 163-164).

diferansiyel yansımaya⁹³; tek dereceli yansımaya-çok dereceli yansımaya⁹⁴; biçimsel yansımaya-efektif yansımaya⁹⁵.

Verginin yansımaya her koşulda gerçekleşecek iktisadi bir olay değildir. Bu anlamda verginin yansımaya, piyasa yapısına (örneğin tam rekabet piyasası, monopol piyasa, oligopol piyasa), verginin türüne, vergilendirilen malın türüne ve konjonktürel duruma bağlıdır⁹⁶.

Verginin yansımaya piyasa koşullarına bağlı olarak fiyat mekanizmalarından yararlanılarak gerçekleştirildiği dikkate alındığında burada vergiyi yansıtacak mükellef ile vergi kendisine yansıyacak kişi arasında hukuki bir ilişkinin varlığına ihtiyaç vardır. Burada taraflar sözleşme özgürlüğünden yararlanmaktadır. Karşılıklı irade ile sözleşmeye konu şeyin bedeli belirlendiğinden verginin yansımaya hukuka uygun bir davranış olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle verginin yansımaya, vergi grevinde olduğu gibi kollektif ya da toplumsal niteliği bulunmamaktadır.

2.8. Vergi Cennetlerine ve Kıyı Bankacılığı Uygulayan Ülkelere Yönelme

Vergi cenneti, yerleşik olunan ülkedeki vergi sorumluluğundan kaçılabilmesi adına, yerleşik olmayan sermayeye özel vergi düzenlemeleri sunan sisteme verilen addir⁹⁷. Vergi cenneti devletler genellikle, küçük ve doğal kaynaklarının kıtlığı nedeniyle sanayi ülkesi olmaya uygun olmayan ülkelerdir. Vergi cenneti devletler fiziki yatırımları teşvik edememelerinden dolayı finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cazibe ortamı sağlamaya çalışmakta ve bankacılık, muhasebe,

⁹³ **Mutlak yansımaya**, belirli bir vergideki artışın gelir dağılımı üzerindeki etkisini ifade etmek için kullanılmaktadır. Daha açık ifadeyle devlet harcamalarında ve diğer vergilerde herhangi bir değişiklik olmadığı durumda, bir vergide yapılan değişikliğin veya özel bir vergi uygulamasının yarattığı etkilerin dağılımını inceleyen yansımaya şeklidir. **Diferansiyel yansımaya** ise, kamu harcamaları sabit varsayıldığında, belirli bir vergi ile diğer bir verginin değiştirilmesi halinde gelir dağılımında meydana gelen değişimi göstermek için kullanılan yansımaya biçimidir. Bu yansımaya yapılmak istenen ilişki, iki vergi arasındaki yansımaya farkının belirlenmesidir. (Akdoğan, s. 322-323).

⁹⁴ **Tek dereceli yansımaya**, ödenen verginin yansımaya tek aşamada gerçekleşmesidir. **Çok dereceli yansımaya** ise, ödenen verginin birden fazla aşamadan geçerek yansımaya. Çok dereceli yansımaya başkasına transfer edilen vergi yansımaya sürecine tekrar girerek devam eden aşamalar itibarıyla yansımaya devam eder. Tek dereceli yansımaya ve çok dereceli yansımaya ayrımı esas itibarıyla sınırlı yansımaya ve sınırsız yansımaya başka açıdan ele alınmasıdır. (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 164).

⁹⁵ **Biçimsel (şekli) yansımaya**, vergiyi kimin ödediği sorusunu cevaplamayı amaçlamaktadır. Burada yasal açıdan vergi yükü üzerinde kalacak kişi göz önünde tutulmaktadır. Efektif yansımaya ise verginin yansımaya fiili etkileri açısından konu incelenmekte ve mükellefin vergiye karşı reaksiyonu ve bunun sonuçları analiz edilmektedir. **Efektif yansımaya**, vergi konulmasının bütün etki ve sonuçlarının araştırılması, vergiden önceki ve vergiden sonraki iki durumun karşılaştırılması gerekmektedir. (Akdoğan, s. 322).

⁹⁶ Işık A., s. 174; Ayrıca bu konuda detaylı analiz için bkz. Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 165-173.

⁹⁷ Işık A., s. 455.

hukuk hizmetleri sunarak iletişim, ulaşım, otel, ofis araç ve gereçleri gibi alt yapı hizmetleri sağlayarak birey ve kurumların vergi yüklerini azaltmayı önermektedirler. Vergi cennetlerinde yükümlüler vergi kaçırmamakta, mevcut düzenlemelerle yasal olarak vergi ödememektedir⁹⁸. Vergi cenneti olarak adlandırılan devletlerin başlıca özellikleri sıfır vergilemeye kadar varan önemli ölçüdeki vergi avantajları sunmaları, faaliyetlerde kural ve bürokrasinin yokluğu, asgari düzeyde kambiyo kontrolünün varlığı ve bankalar ve ticari faaliyetlerle ilgili sınırların sıkı şekilde korunmasıdır⁹⁹.

Kıyı bankacılığı (off-shore finans merkezleri) ise, bir ülkenin topraklarında kurulmakla birlikte, yurt dışında topladıkları mevduatı, yine yurt dışına kullandıran ve dolayısıyla o ülkenin vergi ve bankacılık mevzuatına tabi olmadan faaliyet gösteren bankalardır¹⁰⁰.

Vergi cennetlerinin (ve off-shore finans merkezlerinin) mükelleflere sunmuş olduğu vergi avantajları ve çeşitli kolaylıklar nedeniyle mükellefler gelirlerini, bu yerlerde tutmak istemektedir. Zira kendi ülkelerine götördükleri takdirde vergi cenneti ülkelerin uygulamalarına kıyasla daha yüksek oranda vergiye tabi tutulacaklarını bilen kuruluşlar, özellikle uluslararası faaliyetleri dolayısıyla sağlamış oldukları kazançları, kendi ülkelerine götürmek yerine vergi cenneti ülkelerde tutmayı tercih edebilmektedirler¹⁰¹. Bu paraların vergi cenneti ülkelerde yatırıma dönüşmesi ya da diğer şekillerde değerlendirilmesi, bu ülkelerin güttüğü amaç olduğu gibi daha az vergi ödeyecek (ya da hiç vergi ödemeyecek) olan mükellef için de vergi cenneti önemli vergi avantajı sağlama aracı olmaktadır.

Vergi cennetlerine yönelme, bireysel veya kurumsal nitelikte vergiye karşı direnme biçimi olarak ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda, gerçek kişiler açısından vergi cennetlerine yönelme genellikle mali ikametgâhın¹⁰² değiştirilmesi; ancak fiziki olarak yer değiştirilmemesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Buna karşın, kurumların vergi cennetlerine yönelmeleri durumunda mali ikametgâhlarını değiştirmelidirler. Bu itibarla kurumlar, örneğin iş merkezi, şirket merkezi gibi mali ikametgâhın

⁹⁸ Semih Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara 2005, s. 128.

⁹⁹ Öz, s. 129.

¹⁰⁰ Pürsünlerli Çakar, s. 1298

¹⁰¹ Akdoğan, s. 197

¹⁰² Mali ikametgâh kavramı, "Vergi İnzivası" başlığı altında açıklandığı için burada tekrar ele alınmayacaktır.

tespitinde esas alınan bağlantı noktalarını vergi cennetine taşımaları gerekmektedir¹⁰³.

Vergi cennetleri ve kıyı bankacılığı uygulamaları ülkeler arasında vergi uyumsuzluğuna, zararlı vergi rekabetine, matrah erozyonuna ve kayıt dışı ekonomiye sebep olması nedeniyle mücadele edilmesi gereken bir alan olarak görülmektedir. Bu nedenle birçok ülke, vergileme kapasitesi kendisiyle denk olmayan vergi cenneti ülkelere karşı iç hukuk düzenlemeleriyle önlem almaya çalışmaktadır. Örneğin Türkiye’de 5520 sayılı KVK m.30/7’ye göre kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacağı şeklinde düzenlemeye yer vermiştir. Benzer şekilde vergi cennetleriyle mücadeleye yönelik olarak OECD, Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşların da işbirliğinin geliştirilmesi ve bilgi değişiminin sağlanması yönünde çalışmalar yapmaktadır¹⁰⁴.

2.9. Vergi Karşısı Siyasi Partilerin, Birliklerin veya Baskı Gruplarının Vergiye Karşı Tepkileri

Siyasi parti, birlik ya da baskı grupları aynı ya da benzer vergi sorunlarına karşı bir araya gelmiş kişi ya da kişi topluluklarından oluşmakta ve bu hali ile kitlesel nitelik taşımaktadır. Bu oluşumların benzer vergi sorunlarıyla ilgili olarak bir araya geldikleri ve kitlesel nitelik arz ettikleri nazara alındığında, vergiye ilişkin karar alma süreçlerinde etkili olabilmektedirler. Burada yer alan oluşumları meydana getiren kitleler birlikte hareket edebildiklerinden, eylemlerinin kolektif olarak vergiye karşı direnme olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak burada yer alan oluşumların vergiye karşı direnme şeklinde ortaya çıkan eylemleri hukuka aykırı değil, bilakis demokratik hukuk devletinde varlığı olmazsa olmaz şeklinde nitelendirilebilecek olan düşünce, toplantı ve hak arama hürriyetinin bir neticesidir. Zira bu oluşumlar

¹⁰³ Pürsünlerli Çakar, s. 1299

¹⁰⁴ Bu çalışmalar hakkında detaylı bilgi için bkz. Öz, s. 92-121

yasal olarak kurulmuş olan dernekler, siyasi partiler, federasyonlar, konfederasyonlar gibi tüzel kişilerdir. Benzer şekilde bu oluşumlar tüzel kişi olmasa bile aynı düşünce etrafında bir araya gelmiş insan topluluğu da olabilir. Bunlar, devletin vergilendirme yetkisine değil, uygulanan yüksek vergi oranlarına ve vergi yükünün bireyler arasındaki dağılımındaki eşitsizliklere karşı çıkmaktadır¹⁰⁵.

Vergi karşıtı siyasi partilerin vergiye karşı direnmeleri, siyasi parti programlarına vergi oranları ve vergi yükümlüklerindeki indirim projelerini dâhil etmek ve bunu halka açıklamak şeklinde ortaya çıkabilmektedir. Bu partiler seçmen mükelleflerin kanaatlerini kendi politikaları yönünde değiştirerek iktidara gelmeyi amaçlamaktadır. Bu partiler iktidar olma durumlarında parti programlarında yer verdikleri vergiye ilişkin konuları gerçekleştireceklerini vadetmektedirler. Baskı grupları ise, kanunların parlamentoda görüşülmesi aşamasında vergi ile ilgili yükümlülükleri ve vergi oranlarının düşürülmesi konularında baskı yapmak veya mükellefleri, vergilendirme ile ilgili mevzuat ve uygulama sonuçları ile ilgili olarak bilgilendirmek ve önlem almayı amaçlamaktadırlar¹⁰⁶. Baskı grupları siyasi partiler gibi devlet yönetmeye talip olmamakta sadece vergiye ilişkin karar alma süreçlerinde yer almaktadır. Bu anlamda baskı grupları spontane olarak bir araya gelmiş insan topluluğu olabileceği gibi dernek, federasyon, konfederasyon gibi tüzel kişi veya tüzel kişi toplulukları da olabilir.

2.10. Vergi Arbitrajı

Vergi arbitrajı, herhangi bir riske girmeksizin vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanma yoluyla risksiz vergi avantajı sağlanmasıdır. Vergi arbitrajında mükellef riske girmeksizin farklı vergi türleri veya farklı vergi oranlarından yararlanarak vergi avantajı elde etmeyi amaçlamaktadır¹⁰⁷. Dolayısıyla vergi arbitrajı, bir ülkenin vergi sisteminde yer alan düzenlemelerden yararlanılarak gerçekleştirilebileceği gibi ülkelerin vergi sistemleri arasındaki çatışmalar ya da boşluklardan yararlanmak suretiyle de gerçekleştirilebilir¹⁰⁸. Bu yönüyle vergi arbitrajı yasal vergi planlamasının özel bir görünümü olmaktadır. Burada vurgulanması gereken vergi arbitrajının hukuka aykırı bir eylem olmadığıdır. Çünkü mükellef vergi arbitrajında, gerçekleştirmiş olduğu

¹⁰⁵ Pürsünlerli Çakar, s. 1299

¹⁰⁶ Pürsünlerli Çakar, s. 1299

¹⁰⁷ Yasemin Taşkın, "Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri", *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Seri: 54, Yıl: 2010, SS. 68-90, s. 80.

¹⁰⁸ Akdoğan, s. 199.

işlemin ekonomik özüne uygun hareket etmekte ve sadece mevcut lehe olan yasal düzenlemelerden yararlanmaktadır.

Vergi arbitrajı mikro düzeyde mükelleflerin vergi avantajı elde etmeye yönelik çabalarıyla gerçekleşebileceği gibi makro düzeyde maliye politikasının da aracı olarak kullanılabilir ve mükelleflerin belirli alanlarda faaliyet göstermelerini sağlamak amacıyla mükellefler vergi arbitrajı kullanılarak yönlendirilebilir. Örneğin; bölgesel kalkınmanın sağlanabilmesi amacıyla bu bölgelerde yapılacak yatırımlar nedeniyle elde edilecek gelirin, farklı usullerle düşük oranda vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesi vergi arbitrajına neden olmaktadır¹⁰⁹.

3. VERGİYE GÖNÜLLÜ UYUMLA İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

3.1. Vergi Psikolojisi

Vergiye karşı gösterilen tutum ve davranışlar, çoğunlukla verginin nasıl algılandığına bağlıdır¹¹⁰. Örneğin bir bölgede yatırım yapılacağı ve buna ilişkin harcama yapılması gerektiği, bu harcamanın finansmanın ise toplanacak vergilerle mümkün olduğunun ilan edilmesi ya da olağanüstü bir hal durumunda (söz gelimi deprem nedeniyle) ek vergilerin getirilmesi halinde mükelleflerin bu duruma gösterecekleri tepki ile herhangi bir neden olmaksızın konulacak yeni vergilere karşı gösterilecek tepki, birbirinden farklı olacaktır. Benzer şekilde, vergi konulması, kaldırılması ya da yükünün hafifletilmesi, mükellef davranışlarını yönlendirmede önemli birer etkidir¹¹¹. Bu bağlamda belirli alanlarda gelişmenin sağlanması amacıyla teşvik uygulanması, toplumsal barışın sağlanması için belirli bir sınıfa vergi muafiyeti sunulması, toplumun kitap okumaya özendirilmesi için kitap alımlarında uygulanacak KDV'nin düşük tutulması gibi uygulamalar mükellef davranışlarının yönlendirilmesi amacını taşımaktadır. Bu hususlar, verginin insan davranışları üzerinde doğrudan bir etkisinin olduğunu göstermektedir. Bu itibarla insan davranışlarını inceleyen psikoloji ile maliye bilimi arasında doğrudan bir ilişki olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır¹¹². Dolayısıyla vergiye karşı gösterilen

¹⁰⁹ Taşkın, s. 80.

¹¹⁰ Coşkun Can Aktan, *Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*, s. 9, Erişim Tarihi: 23.07.2015, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf.

¹¹¹ Işık A., s. 12.

¹¹² Taşkın, s. 69.

tepkinin doğru anlaşılması, mükellef psikolojisinin doğru değerlendirilmesiyle mümkün olabilecektir¹¹³.

Vergi psikolojisi dar ve geniş olmak üzere iki anlam taşımaktadır. Geniş anlamıyla vergi psikolojisi (mali psikoloji), mali olayların insan tutum ve davranışları üzerindeki etkilerini ele alan “davranışsal kamu maliyesini” ifade etmektedir¹¹⁴. Dar anlamda vergi psikolojisi ise kişilerin ve grupların vergi algısını, vergilemeye bakış açısını ve vergilemeye karşı oluşan tepkileri ifade etmek için kullanılmaktadır¹¹⁵. Dar anlamda vergi psikolojisi “vergi” ile bağlantılı davranışları ele almaktadır¹¹⁶. Verginin konulması, kaldırılması ve hafifletilmesi neticesinde mükellef davranışlarının ne şekilde değiştiği, bu kavram altında ele alınmaktadır. Bu kapsamda, vergi uyumu, vergiye karşı mükellef tepkileri dar anlamda vergi psikolojisi içerisinde değerlendirilmektedir¹¹⁷. Buna karşın geniş anlamda vergi psikolojisi (diğer bir ifadeyle davranışsal kamu maliyesi), tüm mali olayların kişiler üzerindeki etkisini ele almaktadır¹¹⁸. Bu açıdan davranışsal kamu maliyesi (mali psikoloji), vergi psikolojisini de içine alan geniş bir alanı ifade etmektedir¹¹⁹.

İnsan, sosyal çevre ve bu çevreyi oluşturan unsurlarla sürekli etkileşim içindedir. Bu sebeple, insanı çevreleyen unsurlarda meydana gelecek değişim, davranışları da etkileyecektir. Bu açıdan vergi psikolojisi “ekonomik ve mali”, sosyal ve kültürel”, “siyasal, kurumsal ve yönetimsel” faktörlerde meydana gelecek değişimlerden doğrudan etkilenmektedir. Daha açık bir anlatımla, verginin konusu ve bireylerin ödeme güçleri; mükelleflerin vergi yükünü hissetme dereceleri; vergi baskısı ve vergi taziyi; mükellefin adalet ve eşitlik kavramlarını ne şekilde algıladığı; mükelleflerin verginin harcadığı yerler konusundaki algılama biçimi; kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyi; mali rant ya da mali sömürün¹²⁰ varlığı; vergi alanında yapılacak denetimlerin etkinliği ve etkililiği; vergi idaresinin etkin biçimde çalışıp çalışmadığı; vergiye karşı toplumda hâkim olan ahlaki anlayış ve vergi ödememeye

¹¹³ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 12.

¹¹⁴ Aktan, s. 1; Mustafa Taytak, “İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, Yıl: 2010 (Ocak-Haziran), SS.496-512, s. 498.

¹¹⁵ Taşkın, s. 69.

¹¹⁶ Aktan, s. 1.

¹¹⁷ Taşkın, s. 69.

¹¹⁸ Aktan, s. 1.

¹¹⁹ Taytak, s. 498

¹²⁰ *Mali rant*, mükelleflerin ödedikleri vergiden daha yüksek oranda kamu hizmetlerinden yararlanmaları iken; *mali sömürü*, mükelleflerin ödedikleri vergiye nazaran daha az kamu hizmetlerinden yararlanmalarıdır. (Taşkın, s. 75).

karşı toplumca gösterilen tepkinin düzeyi; siyasi yapıdaki bozulma ve toplanan vergilerin açıklanamayan kamu harcamalarıyla israf edilmesi şeklinde çoğaltılabilecek pek çok sebep, mükellefin vergi ödeme ya da ödememe şeklinde göstereceği davranışlarını doğrudan etkilemektedir¹²¹.

3.2. Vergi Bilinci

Kamu hizmetlerinin sağlıklı bir şekilde sürdürülebilmesi, devletin harcama yapmasına bağlıdır. Geçmişte olduğu gibi bugün de devletin harcama yapmak üzere ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını ise kahir ekseriyetiyle vergiler oluşturmaktadır. Bu bakımdan devletler, ihtiyaç duyduğu vergiyi toplayabilmek adına, vergi gayretini en etkin düzeyde tutma eğilimi içerisinde. Bunun sağlanabilmesi ise gerek vergi idaresinin gerekse vergi yargısının etkinliğinin yanında, toplumu meydana getiren bireylerde de vergiye ilişkin farkındalığın oluşturulması zorunludur¹²². Bu itibarla vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir¹²³. Bir başka açıdan vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerinin düzeyi şeklinde de ifade edilebilir¹²⁴. Her iki tanıma da bakıldığında, tanımların ana temasını bireylerin vergiyi algılamaları ve bunu davranışlarına olumlu şekilde yansıtmaları oluşturmaktadır. Bu çerçevede vergi bilinci ifade edilirken, bireylerde oluşan vergi farkındalığından ve verginin neden ödendiğinin ya da alındığının farkındalığına vurgu yapılmış olması vergi bilincinin doğru bir tanımının yapılması için gereklidir¹²⁵. Burada bahsedilen vergi farkındalığı, bireylerin vergi mevzuatı, mevzuatta yapılan değişikliklerin takibi ve vergi uygulamaları konusunda bilgi sahibi olmasını (mali bilgi) ifade etmektedir. Verginin neden ödendiğinin farkındalığı ise,

¹²¹ Bu nedenler hakkında detaylı açıklama için bkz. Taşkın, s. 71-76.

¹²² Taytak, s. 498.

¹²³ Nuri Ömürbek, Hüseyin Güçlü Çiçek, Serdar Çiçek, "Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları", *Maliye Dergisi*, Sayı: 153, Yıl: 2007 (Temmuz-Aralık), SS. 102-122, s. 104.

¹²⁴ Akdoğan, s. 192; İbrahim Organ, Baki Yegen, "Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği", *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 4, Yıl: 2013, SS. 241-271, s. 243.

¹²⁵ Taytak, s. 498-499.

vergilerin yararlanılan kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olarak görülmesini ifade etmektedir¹²⁶.

Vergi bilincinin oluşturulması devlet için son derece önemli bir konudur. Bu önem en başta verginin devletler için ifade ettiği anlamda kendini göstermektedir. Günümüzde vergiler, ülkelerin bütçelerinde önemli bir ağırlığa sahip olan ve vazgeçilemez gelir kaynaklarıdır. Diğer taraftan sürekli bir artış içinde olan kamu harcamalarını finanse etmek ülkeler için her geçen gün daha da zorlaşmaktadır. Harcamalardaki bu artışı, vergi kayıp ve kaçakları nedeniyle her zaman vergilerle tam anlamıyla finanse etmek mümkün olmamakta ve devletler bu finansman açığını borçlanma yoluyla kapatmak zorunda kalmaktadır¹²⁷. Ayrıca devletler, vergi bilincinin oluşmaması durumunda vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadeleye yönelik yapacağı çalışmalar için bir maliyet üstleneceğinden bu durum kaynak dağılımında etkinliğin azalmasına neden olacaktır.

Devletin görevlerini yerine getirmesinde ve toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında verginin taşıdığı önemi bilen ve bu bilinç içerisinde ödevlerini olması gerekene uygun bir şekilde yerine getirme çabası içinde olan toplumsal davranış biçimi, vergi bilincinin temelini oluşturmaktadır¹²⁸. Bu bilincin oluşması ise “algı tutum-davranış” ilişkisi içerisinde insan hayatı boyunca gelişen ve süreklilik arz eden bir durumdur. Bununla birlikte vergi bilincinin oluşmasına etki eden faktörleri dört grupta tolayabiliriz: “kişisel faktörler”, “sosyal ve kültürel faktörler”, “ekonomik faktörler” ve “politik ve hukuki faktörler”.

Kişisel faktörler, bireyin kendisi ile ilgili durumlardır. Bu anlamda kişinin cinsiyeti, yaşı, medeni hali, eğitim seviyesi, gelir düzeyi, mesleği, devlete olan bağlılığı, sahip olduğu siyasi ve ideolojik görüşü, siyasi iktidar hakkındaki düşüncesi ve siyasi iktidarın söz gelimi af çıkarma, sıkça mevzuat değişikliği yapmak gibi tasarrufları hakkındaki kanaati, adalet anlayışı, dini, ırkı şeklinde çoğaltabileceğimiz

¹²⁶ Selçuk Buyrukoğlu, İrem Erasa, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 375, Yıl: 2012 (Kasım), SS. 116-127, s. 121.

¹²⁷ Buyrukoğlu, Erasa, s. 121.

¹²⁸ Akdoğan, s. 192.

pek çok olgu ve durum vergi bilincinin oluşmasına etki eden kişisel faktörlere örnek olarak gösterilebilir¹²⁹.

Sosyal ve kültürel faktörler, bireyin içerisinde yetiştiği çevresel etkenlerdir. Bu bağlamda bireyin içerisinde yetiştiği toplumun kültürel değerleri, inançları, yaşam düzeyleri, aile yapısı, sosyal gruplar, danışma grupları vergi bilincinin oluşmasında etkili olmaktadır. Zira bireylerin davranışları, içinde buldukları grup tarafından etkilenmektedir. Bireylerin ait olduğu grup (referans grup), bireyin kendine yakın hissettiği arkadaşları, meslektaşları, aile fertleri vb. kişilerden oluşmaktadır. Genel kabul görmüş teoremlere göre, kişi kendi referans grubunda benimsenen düşünce ve davranışlara yönelecek, referans grubu tarafından hoş karşılanmayan ve ayıplanan düşünce ve davranışlardan kaçınacaktır. Buna göre, referans grubunun vergiye bakışı olumsuz ise, grup içindeki kişilerin vergiye bakışı da olumsuz olabilmekte ve kişiler bu nedenle herhangi bir sosyal baskı hissetmemektedir¹³⁰.

Ekonomik faktörler içerisinde ülkenin milli geliri, kişi başına düşen milli gelir, gelir dağılımı, kamu hizmetleri ve kamu harcamaları, devlet borçlarını sayılabilir. Ekonomik faktörlerden ülkenin milli geliri, kişisel davranışlar üzerinde önemli etkiye sahiptir. Gelir arttıkça, kültür düzeyi de arttığından, gelişmiş ülkelerde vergi bilincinin, az gelişmiş ülkelere oranla daha çok olduğu savunulmaktadır¹³¹.

Politik ve hukuki faktörler, mükelleflerin içerisinde bulunduğu vergi sistemi, vergi sisteminin idaresi ve vergi yargılamasına ilişkin hususlardır. Bu bağlamda vergi sisteminin yapısı, yasal düzenlemelerin anlaşılır olup olmaması, vergi ile ilgili ihdas edilen düzenlemeler, hükümet tasarrufları, vergi denetimi, vergi yasalarının uyumu, vergi idaresi çalışanlarının mükelleflerle diyalogu, vergi sisteminin adaletli olup olmadığı şeklinde çoğaltılabilecek birçok unsur vergi bilincini etkilemektedir¹³². Söz gelimi siyasi gücü elinde bulunduranlar tarafından alınan kararlar bireylerin vergi bilinci üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Alınan siyasi kararlar bireyler tarafından benimsenirse, kişilerin vergiye karşı olumlu tavır takınmalarını sağlayacak; aksi durumda ise, vergiye karşı direnç gösterme eğilimi içerisinde olacaklardır. Aynı

¹²⁹ Bu faktörler hakkında açıklamalar için bkz. Buyrukoğlu, Erasa, s. 122-125; Ayrıca bkz. Gülsüm Gürler Hazman, "Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti", *Akademik İncelemeler*, Cilt: 4, Sayı: 1, Yıl: 2009, SS. 53-71, s. 55-56.

¹³⁰ Taytak, s. 498-499.

¹³¹ Taytak, s. 499.

¹³² Ayrıntılı bilgi için bkz. Hazman, s. 56-57.

şekilde vergi sisteminin adaletsiz olduğunun düşünülmesi, vergi kanunlarının ve yönetmeliklerinin bireyler tarafından anlaşılmaz derecede karmaşık olması, bireylerin vergi bilinci üzerinde olumsuz tavır takınmalarına neden olacaktır¹³³.

Vergi bilinci bağlamında son olarak şu hususu belirtmekte yarar vardır. Kamu gelirlerinde etkinliğin sağlanması amacıyla oluşturulması gereken vergi bilinci, sadece mali fedakârlıkta bulunması öngörülen kesim olan mükellefler yönünden değil, aynı zamanda genel tüketici konumundaki bireylerin de sahip olması gereken bir davranış kalıbı olduğu¹³⁴ gibi yönetme ve yönlendirme görevi verilenlerin bilinç düzeyini de yakından ilgilendirmektedir¹³⁵.

3.3. Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı, dışardan herhangi bir zorlama ya da baskı olmaksızın gönüllü olarak vergiyi ödemeye yönelik içsel bir motivasyondur¹³⁶. Daha açık bir söyleyişle, mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine vergi ahlakı denilmektedir¹³⁷. Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere vergi ahlakında, mükellefin vergiye ilişkin yükümlülüklerini zamanında, tam ve doğru bir şekilde yerine getirebilmesine yönelik olarak vergi karşısında takındığı genel bir tavır söz konusudur¹³⁸. Vergi zihniyeti olarak ifade edebileceğimiz bu tavır, mükellefin vergi karşısında uyması gereken zamanın ahlaki ve hukuki kurallarını içten tasvip etmesi anlamındadır¹³⁹.

Vergi ahlakı genel ahlaktan farklı bir kavramdır. Genel ahlak, sosyal hayatta insan ilişkilerini düzenleyen, belli bir zamanda toplumun büyük çoğunluğu tarafından kabul edilmiş kuralları ifade etmektedir¹⁴⁰. Vergi ahlakı ise mükellefin vergi karşısında takındığı içsel bir durumdur. Vergi ahlakında mükellefin bir başka bireyle olan ilişkisi değil, gelir idaresi ile olan ilişkisi söz konusudur. Vergi

¹³³ Taytak, s. 499.

¹³⁴ Taytak, s. 498.

¹³⁵ Akdoğan, s. 192.

¹³⁶ Handan Kaynar Bilgin, "Türkiye'de Vergi Ahlakının Belirleyicileri", *ODTÜ Gelişme Dergisi*, Cilt: 38, Sayı: 2, Yıl: 2011 (Ağustos), SS. 167-190, s. 168; Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, "Ege Bölgesi'nin Vergi Ahlak Düzeyi", *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: X, Sayı: II, Yıl: 2008, SS. 355-373, s. 357.

¹³⁷ Akdoğan, s. 192.

¹³⁸ Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, "Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlakı", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 3, Yıl: 2007, SS. 1-20, s. 9.

¹³⁹ Bilgin, s. 168.

¹⁴⁰ Nihat Bulut, "Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılma Nedeni Olarak Genel Ahlak", *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: IV, Sayı: 1-2, SS. 29-47, s. 32.

ahlakında mükellefin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde iç dünyasında yaşayacağı huzursuzluk gündeme gelmektedir. Ancak mükellefin vergiye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde sadece iç huzursuzluk yaşaması, toplum tarafından kınanmaya muhatap olması yanında ayrıca vergi yasaları uyarınca da yaptırıma tabi olacaktır. Buna karşın genel ahlak durumunda olayların büyük çoğunluğunda toplumca kınanma hali söz konusu olacak ve yaptırım gündeme gelmeyebilecektir¹⁴¹.

Vergi ahlakı, vergi bilinci ile iç içe geçmiş bir kavramdır¹⁴². Zira her iki kavram da esas itibariyle mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki istekliliklerini izah etmektedir. Dolayısıyla vergi bilincinin oluşumunu etkileyen faktörler, vergi ahlakının oluşumunu da etkileyecektir. Bu itibarla vergi ahlakını etkileyen faktörleri de dört grupta toplayabiliriz: “kişisel faktörler”, “sosyal ve kültürel faktörler”, “ekonomik faktörler” ve “politik ve hukuki faktörler”¹⁴³.

3.4. Vergi Uyumu

Vergi uyumu, mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam olarak yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerinin yürürlükte bulunan vergi kanunları ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde eksiksiz olarak ve zamanında ilgili mercilere verilmesidir. Bir başka deyişle vergi uyumu, mükelleflerin vergi kanunları uyarınca doğan vergi borcunu tam olarak beyan etmesidir. Vergi uyumsuzluğu ise, yukarıda yapılan tanımın aksine, vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da bilmeyerek yüksek getirilmesini ifade eder. Vergi uyumsuzluğu, vergi yükümlülüğünün bilerek düşük ya da yüksek gösterilmesinden kaynaklanabileceği gibi yanlış bilgilendirme, yanlış anlama, dalgınlık ve benzeri diğer nedenlerden kaynaklanabilir¹⁴⁴.

3.5. Vergi Yurttaşlığı

Vergi, hukuki cebir altında kişilerin gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden devlet tarafından karşılıksız olarak alınan ödemelerdir. Verginin karşılıksız olarak alınması, mükellef nezdinde verginin, refah düzeyini azaltan ve maliyeti arttıran bir unsur şeklinde algılanmasına neden olmaktadır. Bu algı dolayısıyla

¹⁴¹ Hemen belirtmek gerekir ki, yasaların genel ahlak kavramına atıf yaptığı durumlarda genel ahlak kavramı da yaptırım gücüne sahip olacaktır. Örneğin 6098 Sayılı Borçlar Kanunu'nun 27'inci maddesinde ahlaka aykırı sözleşmelerin kesin hükümsüzlük yaptırımına tabi olduğu belirtilmiştir.

¹⁴² Akdoğan, s. 193.

¹⁴³ Bu faktörler hakkında “Vergi Bilinci” başlığı altında yer verdiğimiz için burada tekrar etmeyeceğiz.

¹⁴⁴ Buyrukoğlu, Erasa, s. 122; Ayrıntılı bilgi için bkz. Gökbel, s. 23-28.

mükellefler, çoğu zaman vergi ödeme yönünde isteksiz davranmakta ve vergiye karşı vergi kaçırma, vergiden kaçınma, vergi grevi gibi yollarla tepki gösterebilmektedir. Gösterilen bu tepkilerin devletin vergi gelirlerinde azalma meydana getireceği şüphesiz bir gerçektir. Kamu hizmetlerini yerine getirmek zorunda olan devletin ise ihtiyaç duyduğu vergi gelirlerini arttırabilmesi için mükelleflerin vergiye olan tepkilerini mümkün olduğunca minimum düzeye çekmesi zorunludur. Mükelleflerin vergiye olan tepkilerini en aza indirebilmek amacıyla izlenebilecek en etkili yöntem ise vergi bilincinin, vergi ahlakının geliştirilmesi ve vergi uyumunun sağlanması olmaktadır. Bununla birlikte izlenecek bu yöntemlerde mükellefleri etkileyen pek çok unsur bulunmaktadır. Kişinin eğitimi, toplumun ahlak anlayışı, vergi denetiminin etkinliği, vergi sisteminin yapısı gibi hususlar bunlardan bir kaçıdır. Bu hususlar nazara alındığında, kişilerin vergi karşısındaki tutumu zamana ve bölgeye göre değişkenlik gösterebilecektir. Bu durumda kişilerin vergiye olan olumsuz tepkilerini azaltabilmek, onları vergilendirme sürecine dâhil etmek ve bu süreci katılımcı hale getirmekle mümkün olabilecektir. Bir başka ifadeyle, vergi yasalarının yapılması ve uygulanması süreçlerine mükellefin katılması ve bu süreçte alınan kararların kendisi nezdinde meşruiyet kazanması ile vergiye gönüllü uyum etkili hale gelebilecektir. Vergi yurttaşlığı kavramı da bu noktada gündeme gelmektedir.

En öz ifadeyle vergi yurttaşlığını¹⁴⁵, kişilerin vergiye ilişkin karar alma süreçlerine katılması şeklinde tanımlayabiliriz. Bununla birlikte doktrinde vergi yurttaşlığı, klasik (dar) anlamda vergi yurttaşlığı ve çağdaş (geniş) anlamda vergi yurttaşlığı şeklinde ele alınmaktadır. *Klasik anlamda vergi yurttaşlığı*, sadece, verginin meclis tarafından onaylanması anlamına gelmektedir.¹⁴⁶ Buradaki onaylama, günümüzün demokrasi anlayışına uygun olarak vergi yasalarının halkın seçtiği temsilcileri aracılığıyla kabul edilmesi manasını taşımaktadır. Dolayısıyla klasik anlamda vergi yurttaşlığı, kişilerin temsilcileri aracılığıyla parlamentoda, vergi yasalarının yapım sürecine katılmasını ve vergi yasalarının yapım sürecine güven duymasını ifade etmektedir. Ancak günümüz çağdaş demokrasilerinde bireylerin yönetime katılımına verilen önemin artışı ve oydaşmacı demokrasinin¹⁴⁷ ivme

¹⁴⁵ Bu kavram Fransızca'da le civisme fiscal, İngilizce'de ise tax citizenship olarak ifade edilmektedir.

¹⁴⁶ Elif Sibel Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, "Vergi Yurttaşlığı: Kavram, Unsurları ve Geliştirme Yöntemleri", *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, Yıl: 2015 (Ocak), SS. 39-49, s. 40. (kısaca: Yurttaşlık).

¹⁴⁷ *Oydaşmacı demokrasi*, çoğulcu toplumdaki çoğunluk yönetiminin demokrasi yerine çoğunluk diktatöryası ve iç çatışma anlamına gelmesi ihtimalinde, çatışmadan çok oydaşmayı vurgulayan,

kazanmasıyla birlikte, vergi yurttaşlığı kavramı da idari aşamaya katılımı da içerecek şekilde genişlemiştir. Bu itibarla *çağdaş anlamda vergi yurttaşlığı*, sadece verginin parlamento tarafından onaylanmasını (kabulünü) değil; vergi idaresinin uygulamaları neticesinde mükellef ile vergi idaresi arasında oluşmuş olan güven ilişkisine (niteliği ve gücüne) bağlı olarak, mükellefin hem vergiyi hem de vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyi onaylaması olgularını ifade etmektedir¹⁴⁸. Çağdaş vergi yurttaşlığı anlayışında sadece vergi kanunlarının yapılışı aşamasında kişilerin katılımı öngörülmemekte, ayrıca kanunların uygulanış safhasında da mükelleflerin yer alması istenilmektedir. Dolayısıyla bu anlayış, vergilendirmeyi vergi yasalarının kanuniliği bağlamında “siyasi yasallık” ile sınırlandırmaktan çıkarmakta ve “idari yasallık” kavramı çerçevesinde değerlendirilmesini sağlamaktadır¹⁴⁹. Böylece vergiye ilişkin düzenlemelerin hem ihdas ediliş aşamasında hem de uygulanış aşamasında mükellefin katılımının sağlanmasıyla genel kabul görebilen meşruiyet kazanacağı ve vergiye gönüllü uyumun mümkün olacağı söylenebilir.

Günümüzde kabul edilen vergi yurttaşlığı kavramı, üç temel unsura dayanmaktadır. Bunlar, mükelleflerin vergiyi ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyi kabul etmeleri (onaylamaları); bu kabulün, sadece parlamentoda vergi yasasının kabulüne bağlı olarak değil, aynı zamanda vergi idaresinin uygulamalarına bağlı olarak da gerçekleşmesi; mükelleflerin vergiyi ve vergi ile ilgili ödevlerini gönüllü/istekli olarak yerine getirme derecelerini, vergi idaresi ile aralarındaki “karşılıklı” güven ilişkisine bağlı olarak belirlemeleri¹⁵⁰. Bu unsurlar gözetildiğinde çağdaş vergi yurttaşlığına birçok örnek gösterilebilir. Mesela beyanname yöntemi, mükelleflerin kendileri için yapılacak tarh işlemine katılmaları anlamına gelmektedir. Benzer şekilde vergi matrahlarının belirlenmesi ile görevli takdir komisyonlarında, zirai kazanç komisyonlarında mükellef temsilcileri olarak nitelendirilebilecek kişilerin üye olarak görev almaları da çağdaş vergi yurttaşlığına örnek olarak gösterilebilir. Yine vergi idaresinin mükelleflerle işbirliği yapması,

dışlayıcı değil kapsayıcı olan ve dar bir çoğunluk yerine yönetici çoğunluğun kapsamını genişletmeye çalışan bir demokrasi modelidir. Oydaşmacı modelin çoğunluğu sınırlayıcı temel özellikleri şunlardır: Yürütme gücünün paylaşılması, resmi ve gayri resmi kuvvetler ayrılığı, dengeli iki meclislilik ve azınlık temsili, çok partili sistem, çok boyutlu parti sistemi, nisbi temsil, yerel ve yerel olmayan federalizm ve yerinden yönetim ile yazılı anayasa ve halk vetosudur. Hasan Tunç, “Demokrasi Türleri Ve Müzakereci Demokrasi Kavramı”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XII, Sayı: 1-2, Yıl: 2008, SS. 1113-1132, s. 1123-1124.

¹⁴⁸ Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, (*Yurttaşlık*), s. 40

¹⁴⁹ Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, (*Yurttaşlık*), s. 41

¹⁵⁰ Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, (*Yurttaşlık*), s. 41

uzlaşma komisyonları oluşturması, vergilendirme işlemleri sırasında halka kolaylık göstermesi, vergi mevzuatını halka bedelsiz olarak anlatması, mükellef haklarını ilan etmesi ve bu bağlamda gerekli dokümanları temin etmesi, vergiye ilişkin genel tebliğlerin resmi gazetede yayımlanması, mükelleflere bedelsiz olarak beyanname düzenleme klavuzları dağıtması da çağdaş vergi yurttaşlığının uygulamadaki görünümüne örnek gösterilebilir¹⁵¹.

Vergi yurttaşlığının yerleşmesi, vergiye gönüllü uyumun sağlanması için son derece önemli bir konudur. Bu bakımdan vergi yurttaşlığının geliştirilmesi adına doktrinde şu hususlara vurgu yapılmaktadır: vergi ile ilgili kararların demokratik biçimde alınması; verginin kullanılması ile ilgili alınan kararların demokratik olması; mükelleflerin vergiye karşı duyarlılıklarının artırılması; vergide okunabilirliğin sağlanması; vergi denetiminin artırılması; vergide uygunluk ilkesinin gözetilmesi; vergide adalet ilkesinin gözetilmesi; vergi idaresinin fiziki koşullarının geliştirilmesi¹⁵².

¹⁵¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s. 37.

¹⁵² Bu hususlar hakkında ayrıntılı bilgi ve açıklama için bkz. Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, *(Yurttaşlık)*, s. 43-48.

İKİNCİ BÖLÜM

AGRESİF VERGİ PLANLAMASINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

1. AGRESİF VERGİ PLANLAMASI'NIN TEORİK KAPSAMI

1.1. Tanım

Çağdaş ekonomilerde verginin kamusal ihtiyaçları gidermede finanse edici bir fonksiyon üstlendiği dikkate alınarak verginin verimli, etkin ve etkili bir yapıya kavuşturulması ve belirli bir sistem dâhilinde tahsilinin gerçekleştirilerek hazineye kazandırılması hedeflenmiştir. Bu kapsamda vergi kalemleri tespit edilerek hangi konular üzerinden vergi alınacağı tespit edilmiştir. Günümüz çağdaş ekonomilerinde vergiler, gelir, harcama ve servet üzerinden alınmaktadır.

Vergi uygulaması açısından verimli etkin ve etkili bir vergi sisteminin oluşturulması için üç unsura ihtiyaç duyulmaktadır: “vergiye uyma”, “vergi davası” ve “vergi planlaması”¹⁵³. Bu unsurlardan vergiye uyma, mükelleflerin vergi kanunları karşısındaki durumunu ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu anlamda vergiye uyma, mükelleflerin vergi kanunları gereğince yükümlü oldukları vergileri yasa dışı yollara sapsaksızın, kanunlarca öngörülen usule göre ödemesi anlamına gelmektedir. Vergiye uymayı sağlayan faktörlerin başında vergi kanunlarının açık, anlaşılır, sade olması ve vergi adaletiyle uyumlu olması gelmektedir. Bunun dışında mükellefin mesleği, mükellefin eğitim düzeyi, mükellefin geliri, vergi ahlakı, devlete duyulan bağlılık, vergilerin kullanıldığı alanlar, vergi afları, vergi sisteminde yer alan düzenlemelerin karmaşıklığı, vergilerin sayısı, vergi cezaları ve vergi oranları vergiye uymayı etkileyen diğer faktörler olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁵⁴. Bahsedilen unsurlardan vergi davası, hukuk devletinin bir gereği olarak vergi kanunlarının uygulanması nedeniyle menfaati zedelenen kişiye bağımsız ve tarafsız mahkemeler aracılığıyla hakkında düzenlenen vergisel işlemin iptali ve/veya meydana gelen zararının tazmini için dava hakkının tanınması anlamına gelmektedir. Çağdaş demokratik hukuk devletinde mükelleflerin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi; ancak bağımsız ve tarafsız mahkemeler önünde hakkın savunulabilmesi ile mümkün

¹⁵³ Finances Québec, *Aggressive Tax Planning*, ISBN: 978-2-550-55081-5, Québec 2009, s. 3.

¹⁵⁴ Tuay, Güvenç, s. 19-32.

olabilmektedir. Verimli, etkin ve etkili bir vergi sistemi için öngörülen son unsur vergi planlamasıdır. Vergi planlaması, vergiye karşı bireysel nitelikli bir tepki olup, birey veya firmaların vergi yükünü hafifletmeye yönelik olarak vergi muafiyeti veya istisnalarını tespit ederek, faaliyet alanı tespitlerini buna göre yapmaları ve bu boşluk alanında faaliyette bulunmalarıdır¹⁵⁵. Vergi planlaması, bir maliyet unsuru olarak değerlendirilen verginin, en az ödenmesi ya da hiç ödenmemesi için başvuru olan bir yoldur. Bu anlamda vergi planlamasının “vergiden kaçınma” ve “vergi kaçırma” kavramlarını da içeren bir üst başlık olduğu anlaşılmaktadır¹⁵⁶. Vergiden kaçınma, yasanın tanıdığı imkânlardan (istisna ve muafiyet) faydalanmak, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmamak veya vergi boşluklarını tespit ederek bunlardan yararlanmak suretiyle vergisel avantaj sağlamaktır¹⁵⁷. Vergiden kaçınma durumunda mükellefler, vergi yasalarını ihlâl etmeksizin ve vergi yasalarına uygun davranmak suretiyle vergi yükünün dışında kalmaktadırlar¹⁵⁸. Vergi kaçırma ise, mükellef tarafından vergi kanunlarına aykırı düşen hareketler gerçekleştirmek suretiyle vergi borcunun hiç ödenmemesi ya da kısmen ödenmesidir¹⁵⁹. Vergi kaçırmada asıl olan kanuna karşı hile yapılarak suç işlenmesidir¹⁶⁰. Vergi kaçırma, vergi kanunlarının yasakladığı eylemlerin mükellef tarafından gerçekleştirilmesiyle ortaya çıktığından daha belirgin bir kavramdır¹⁶¹.

Vergi planlaması denildiğinde esas olarak yukarıda izah edilen vergi kaçırma ve vergiden kaçınma kavramları akla gelmekteydi. Aslında vergi planlamasında bu iki kavram hukuka aykırılık (vergi kaçırma) ve hukuka uygunluk (vergiden kaçınma) şeklinde iki uç noktayı ifade etmektedir. Çünkü devlet tarafından yaptırım uygulanması açısından vergiden kaçınma hukuka uygun olarak gerçekleştiğinden sıfır risk unsuru taşımaktayken, vergi kaçırma suç sayıldığından idari para cezasından hapis cezasına varana kadar geniş bir yaptırım yelpazesine tabi

¹⁵⁵ Pürsünlerli Çakar, s. 1297; Cemal İbiş, “İşletmelerde Vergi Planlaması”, *Mali Çözüm*, Sayı: 68, Yıl: 2004 (Temmuz-Ağustos-Eylül), SS. 72-79, s. 1-2.

¹⁵⁶ İbiş, s. 2.

¹⁵⁷ Gülay Akgül Yılmaz, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, İSMMMO Yayınları, İstanbul 2006, s. 174; Uyanık, s. 10.

¹⁵⁸ Pürsünlerli Çakar, s. 1300.

¹⁵⁹ Erginay, s. 159.

¹⁶⁰ Ayşe Şaan, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne 2008, s. 7.

¹⁶¹ Önal, s. 10.

tutulmuştur¹⁶². Oysa küreselleşme, çok uluslu şirketlerin dünya genelinde yaygın faaliyet göstermesi, vergi cennetleri, kıyı bankacılığı, transfer fiyatlandırmaları, çifte vergilendirmeme, zararlı vergi rekabeti, elektronik ticaret gibi çeşitli uygulamaların etkisiyle bu iki uç nokta arasında gri alanlar ortaya çıkmaya başlamış¹⁶³ ve hatta bu gri alanlar kimi zaman vergiden kaçınma ve vergi kaçırmayı da içerecek şekilde genişlemiştir¹⁶⁴. Devlete daha az vergi ödeme ya da vergi ödememe için kullanılan ve klasik olarak kabul edebileceğimiz vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kurumları yanında yeni bir hukuki kurum ortaya çıkmıştır. Bu kurum “*agresif vergi planlaması*”dır.

Agresif vergi planlaması hakkında doktrinde ve uygulamada tam bir tanıma rastlanılmamaktadır. Bir yönüyle agresif vergi planlaması, sahte veya suni operasyonlar veya yapılar ile ülkelerin vergi sistemlerinin birbiriyle olan uyumsuzluğundan faydalanılarak vergi kanunlarının ihlal edilmesi ve vergi kayıplarının arttırılması şeklinde tanımlamak mümkündür¹⁶⁵. Avrupa Komisyonu Tavsiyesi 2’nci paragrafında agresif vergi planlaması, ödenmesi gereken vergiyi azaltmak amacıyla; bir vergi sisteminde yer alan düzenlemeleri ustalıkla kullanmak veya iki ya da daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan faydalanılarak vergi avantajı sağlamak¹⁶⁶ şeklinde tanımlanmıştır. Benzer bir tanımlamaya yine Avrupa Komisyonu’nun 06.02.2014 tarihli tavsiyeler raporunda rastlanılmaktadır. Bu raporda agresif vergi planlaması, vergi sistemlerinin teknik avantajlarından veya iki ya da daha fazla vergi sistemlerinin uyumsuzluklarından faydalanmak suretiyle vergi sorumluluğunun azaltılması şeklinde ifade edilmiştir¹⁶⁷.

¹⁶² Türk Hukuku yönünden 213 sayılı VUK m.344’de düzenlenen vergi ziyai cezası ile 359’da düzenlenen kaçakçılık suçu bu konuya örnek olarak gösterilebilir.

¹⁶³ OECD, *Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning*, ISBN 978-64-11921-5, OECD Publishing, 2011, s.9-13 (kısaca Corporate); OECD, *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*, ISBN 978-92-64-08867-2, OECD Publishing, 2010, s.7-11 (kısaca Bank); OECD, *Aggressive tax Planning Based On After- Tax Hedging*, OECD Publishing, 2013, s.7-11; Pedersen, s. 157; Larin, Buote, Duong, s. 10.

¹⁶⁴ Québec, s. 3.

¹⁶⁵ Tayfur, s. 2; Serkan Acinöroğlu, “Vergiden Kaçınma Ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 379, Yıl: 2013 (Mart), SS. 188-197, s. 193.

¹⁶⁶ *Commission Recommendation of 6.12.2012 On Aggressive Tax Planning*, Erişim Tarihi: 21.02.2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf.

¹⁶⁷ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Recommendation On Aggressive Tax Planning*, Brussels 2014, s. 2.

Bu tanımlamalar vergi mükelleflerinin bir vergi sistemi içerisinde yer alan uyumsuz düzenlemeleri ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları kullanarak vergi avantajı sağlaması halinin agresif vergi planlaması olduğu sonucuna ulaştırmaktadır. Ancak bu tanımlarda agresif vergi planlamasının niyet ve amaca aykırılık unsuruna yer verilmediğinden eksiklik söz konusudur. Çünkü agresif vergi planlamasına başvuran mükellefler bir vergi sistemi içerisinde yer alan düzenlemeler arasındaki uyumsuzlukları ya da kanun boşluklarını yahut vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları kullanmaktadır. Vergi mükelleflerinin kullandığı bu araçlar yasanın lafzıyla uyumlu olduğundan ilk bakışta hukuka uygun görünmektedir¹⁶⁸. Oysa agresif vergi planlamasında vergi mükellefleri hukuku kötüye kullanarak yasama organının niyet etmediği ya da niyet etmesinin olanaklı olmadığı biçimdeki davranışlarla ve yöntemlerle vergi yükümlülüğünü hafifletmeye çalışmaktadır¹⁶⁹. Bir başka ifadeyle agresif vergi planlamasında vergi mükellefleri kanunun lafzıyla uyumlu ancak ruhuyla çelişen işlemler yaparak vergi avantajı sağlama cihetine gitmektedir¹⁷⁰. Dolayısıyla agresif vergi planlaması yasal olmakla birlikte kabul edilemez olarak ifade edilmektedir¹⁷¹. Diğer taraftan, agresif vergi planlamasında temel odak faaliyet ya da işlemin esas özelliğini değiştirmeksizin vergiden bağımsızlık ya da daha lehe hukuki durum yaratma olduğundan işlemde yapaylık vardır¹⁷². Bu açıdan agresif vergi planlaması ekonomik özden yoksun işlemler olarak ortaya çıkmaktadır. Zira asıl amaç vergi avantajı elde etmek olduğundan agresif vergi planlamasındaki işlemler ekonomik özden yoksundur ve işlemde esas olarak biçimsellik ön plandadır¹⁷³. İşlemdeki biçimselliğin ön planda olması işlemin tek ya da baskın amacının vergi borcunu ortadan kaldırmak ya da azaltmak olduğu sonucunu ortaya çıkarmaktadır¹⁷⁴.

Bir başka açıdan agresif vergi planlaması, vergi mükelleflerinin vergi sorumluluğunu azaltmak amacıyla başvurdukları yasal olmakla birlikte kanunun amacıyla çelişen düzenlemeler şeklinde tanımlanmıştır¹⁷⁵. Ancak bu tanımlama

¹⁶⁸ Pedersen, s. 157.

¹⁶⁹ Gökbel, s. 39.

¹⁷⁰ Australian Taxation Office, *The Australian Taxation Office's Management Of Aggressive Tax Planning*, ISBN: 0642807507, Canberra 2004, s. 25; Québec, s. 3; Report Of The Auditor General Of Canada, *Aggressive Tax Planning*, Chapter 3, ISBN 978-1-100-23502-8, Ottawa 2014, s. 1.

¹⁷¹ Evans, s. 5.

¹⁷² Brooks, Head, s. 71 (Aktaran, Gökbel, s. 41-42).

¹⁷³ Duff, s. 480.

¹⁷⁴ Gökbel, s. 45.

¹⁷⁵ Duff, s. 478; Evans, s. 4.

agresif vergi planlamasına başvuran vergi mükelleflerinin vergi sistemi ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları ustaca kullanması ve işlemlerin ekonomik özlerinin olmayışı şeklindeki unsurları içermemesi nedeniyle eksik kalmaktadır.

Agresif vergi planlamasında mükelleflerin kullandığı araçlar görünüşte hukuka uygundur. Bir başka deyişle mükellefin işlemleri yasanın lafzıyla uyumludur. Bir işlemin hukuka uygunluğunun denetimi yasaların yorumuyla ortaya konulmaktadır. Lafzi yorum yani kanunda geçen kelimelerin anlamından hareket edilerek yapılan yorum olduğuna göre agresif vergi planlamasının da hukuka uygun kabul edilmesi gerekir. Oysa agresif vergi planlaması hukuka aykırı ve mücadele edilmesi gereken bir alan olarak kabul edilmektedir. Burada sorun aslında, yasanın lafzına uygun olarak gerçekleşen mükellef işlemlerinin yasama organının niyet ve amacıyla çelişmesi nedeniyle, meşru olup olmadığı ile ilgilidir. Agresif vergi planlaması yasaların lafzıyla uyumlu olsa da meşru kabul edilmemektedir¹⁷⁶.

Yapılan bu açıklamalardan sonra agresif vergi planlaması kavramını şu şekilde tanımlanmanın daha uygun olacağı kanaatindeyiz: “Agresif vergi planlaması, vergi mükelleflerinin bir vergi sisteminde yer alan yasal düzenlemelerden, yasal düzenlemeler arasındaki uyumsuzluklardan ya da bir veya birden fazla vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan ustalıkla yararlanmak suretiyle vergi avantajı elde etmek amacıyla gerçekleştirdiği, yasanın lafzıyla uyumlu ancak yasama organının niyet ve amacıyla çelişen, ekonomik özden yoksun, biçimselliğin ön planda olduğu, vergi kayıplarına yol açan, kanunlarca suç ya da kabahat olarak düzenlenmeyen ancak meşru olarak kabul edilmeyen yapay işlemlerdir.”

Uygulamada agresif vergi planlaması çok farklı şekillerde tezahür edebilmektedir. Mükellef işlemlerinin görünüşte hukuka uygunluk arz etmesi de bu işlemlerin tespitini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle bazı gelir idareleri yapmış oldukları çalışmalar sonucunda agresif vergi planlamasında mükellef işlemlerinin genellikle şu özellikleri taşıdığını tespit etmişlerdir¹⁷⁷:

¹⁷⁶ Moran Harari, Ofer Sitbon, Ronit Donyets-Kedar, “Aggressive Tax Planning And Corporate Social Responsibility In Israel”, *Accountancy Business And Public Interest*, Issue: 12, Year: 2013, SS. 1-46, s. 9.

¹⁷⁷ SARS, s. 19; Evans, s. 8-9; HM Revenue & Customs, *Guidance from Anti-Avoidance Group*, Erişim Tarihi: 05.07.2014, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/avoidance/aag-risk-assessing.htm>.

- i. Ekonomik özden yoksundurlar.
- ii. Mükelleflerin vergi ile ilgisi olmayan taraflarla muvazaalı işlemler yapması ya da özel amaç varlıklarının kullanılması.
- iii. Gereksiz adım ve karmaşıklık taşımaları.
- iv. Vergi ve finansal hesaplama amaçları için tutarsız işlem olmaları.
- v. Yüksek işlem maliyeti taşımaları.
- vi. Harç değişim hükümleri veya şarta bağlı ücreti hükümleri içermeleri.
- vii. Türev, melez (hibrit) ve yapay araçlar gibi yeni ve karmaşık finansal araçların kullanılması.
- viii. Özellikle bağlı şirket veya iştirakleri ve gayri maddi varlıkları bulunduran şirketlerin vergi cennetlerini kullanması.

Bu sayılan özellikler agresif vergi planlamasının varlığına işaret etmektedir. Ancak bunların varlığı agresif vergi planlamasına başvurulduğu sonucunu doğurmaz. Bunlar bir anlamda karine yaratmaktadır. Bu nedenle her somut olayın kendi içinde değerlendirilmesi şarttır.

1.2. Terminoloji

Agresif vergi planlaması hakkında doktrinde ve uygulamada terim birlikteliği olduğu söylenemez. Nitekim doktrinde ve uygulamada agresif vergi planlamasının bir çok ad altında ifade edildiği görülmektedir. Güney Afrika'da "*izin verilmeyen veya aşırı vergiden kaçınma*" terimleri, Yeni Zelanda'da ve Birleşik Krallık'ta "*kabul edilemez vergiden kaçınma*" terimi, Amerika Birleşik Devletlerinde "*kötü niyetli vergi sığınakları*" terimi, doktrinde "*vergiden kaçınma*" ve "*vergi sömürüsü*" terimi kullanılmaktadır¹⁷⁸.

Doktrinde ve uygulamada kullanılan izin verilmeyen vergiden kaçınma, aşırı vergiden kaçınma, kabul edilemez vergiden kaçınma ve kötü niyetli vergi sığınakları terimleri içerik itibariyle agresif vergi planlaması kavramının farklı bir isim altında ifade edilmesinden ibarettir¹⁷⁹. Örneğin Güney Afrika Gelir İdaresi tarafından hazırlanmış olan raporda, son otuz yılda gelişen terminolojiyle uyumluluk taşıması; vergi kaçırma ve vergi planlaması kavramları arasındaki farkı ortaya koyması ve

¹⁷⁸ Evans, s. 4; Pedersen, s. 157, Gökbel, s. 38; SARS, s.3; Judith Freedman, "Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance And The Intention Of Parliament", *Law Quarterly Review*, Issue: 123, SS. 53-90.

¹⁷⁹ SARS 2006, s. 5.

nihayet kanunlarında bu kavrama yer verilmesi nedeniyle izin verilmeyen vergiden kaçınma (impermissible tax avoidance) kavramına yer verildiği izah edilmiş ve aynı raporda agresif vergi planlaması teriminin izin verilmeyen vergiden kaçınma terimiyle aynı anlama geldiği belirtilmiştir¹⁸⁰.

Doktrinde “vergiden kaçınma (tax avoidance)” kavramı, bazı yazarlar tarafından “agresif vergi planlaması” kavramının yerine kullanıldığı görülmektedir¹⁸¹. Kanaatimizce vergiden kaçınma teriminin agresif vergi planlaması kavramı yerine kullanılması doğru değildir. Çünkü vergiden kaçınma, daha önce açıklandığı üzere, vergi mükelleflerinin vergi yasalarına aykırı davranmaksızın ya da vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayarak daha az vergi ödemesi manasını taşımaktadır. Bu açıdan vergiden kaçınmada hukuka aykırılık söz konusu değildir. Çünkü kural olarak, vergiden kaçınma halinde vergi kaçakçılığında olduğu gibi vergi kanunlarının yasakladığı davranışlara başvurulmamakta, buna karşın vergi kanunlarında tanınan imkânlardan yararlanılmakta ya da vergi kanunlarının öngördüğü vergiyi doğuran olay gerçekleştirilmemektedir. Buna karşın agresif vergi planlamasında vergi mükellefleri bir vergi sisteminde yer alan yasal düzenlemeler arasındaki ya da vergi sistemleri arasındaki mevzuat uyumsuzluklarından yararlanmak suretiyle vergi avantajı elde etmekte; ancak elde edilen bu avantaj görünüşte yasaların lafzına uygun olmakla birlikte yasama organının niyet ve amacıyla çelişmekte, gerçekleştirilen işlemlerin içeriği ise ekonomik özden yoksun nitelik taşımaktadır. Dolayısıyla her iki kavram birbirinden farklı anlam taşımaktadır. Diğer taraftan doktrinde bazı yazarlar agresif vergi planlaması kavramını vergiden kaçınma kavramı içerisinde, vergiden kaçınmanın bir türü olarak değerlendirmektedir¹⁸². Kanaatimizce, agresif vergi planlaması kavramı ister vergiden kaçınma ile aynı anlamda isterse vergiden kaçınmanın bir türü olarak kullanılsın her iki durumda da agresif vergi planlaması kavramı ile vergiden kaçınma kavramının mahiyet itibariyle birbiriyle örtüşmediğinden kavram karışıklığına yol açacağından şüphe yoktur.

Doktrinde agresif vergi planlaması kavramı yerine farklı terimlere yer verilmiş olsa da kanaatimizce agresif vergi planlaması kavramının tercih edilmesinin doğru

¹⁸⁰ SARS 2006, s. 5.

¹⁸¹ Evans, s. 4; Duff, s.480, Gökbel, s. 37-48; Baker, s. 230; Tracey Bowler, *Countering Tax Avoidance In The UK: Which Way Forward?*, The Institute For Fiscal Studies TLRC Discussion Paper No. 7, London 2009, s. 10; Kevin J. Prosser, Rebecca Murray, *Tax Avoidance*, Sweet & Maxwell Publish, London 2012, s. 3 vd.

¹⁸² Larin, Buote, Duong, s. 11.

olacağı kanaatindeyiz. Bir defa uygulamada ve doktrinde agresif vergi planlaması kavramı kabul görmüştür¹⁸³. Diğer taraftan agresif vergi planlaması, “vergi planlamasını” içeren bir kavramdır. Çünkü vergi avantajı sağlamaya çalışan mükellefler, belirli bir tasavvur içerisinde hareket etmektedir. Bir başka deyişle, mükellefler, belirli bir sistem dâhilinde ustalıklarla vergi sistemi içerisinde ya da vergi sistemleri arasında gri alanları tespit ederek, iş ve işlemlerini bu alanlara göre ayarlamakta ve böylece yasama organının niyetlenmediği ve öngörmediği neticeleri elde etmektedir. Vergi borcunu en aza düşürmeyi hedefleyen bu tür iş ve işlemler yasaların lafzına uygun olduğundan bunların belirli bir plan dâhilinde yapılması ve düzenlenmesi kaçınılmazdır. Bu nedenle mükelleflerin vergi avantajı sağlamaya yönelik eylemlerinin bir planlamayı içermesi nedeniyle agresif vergi planlaması kavramının kullanılması gerekmektedir. Oysa agresif vergi planlaması kavramı yerine kullanılan aşırı vergiden kaçınma, kabul edilemez vergiden kaçınma ve kötü niyetli vergi sığınakları terimleri planlama unsuruna yer vermemektedir. Dahası terimlerde geçen “vergiden kaçınma” ifadesi karışıklığa neden olabilecek niteliktedir. Zira, vergiden kaçınma verginin hafifletilmesinde olduğu gibi yasaların lafzına ve ruhuna uygun olarak tamamıyla hukuka uygun bir şekilde de tezahür edebilir. Buna karşın, agresif vergi planlamasında mükelleflerin düzenlemeleri görünüşte yasaların lafzına uygun; ancak meşru değildir. Bu nedenle vergiden kaçınma kavramının kullanılması yerinde değildir. Buna karşın agresif vergi planlamasında geçen

¹⁸³ Bu kavrama yer veren çalışmalar için bkz. Schizer, s. 1341 vd.; Kristina Murphy, Yuka Sakurai, *Aggressive Tax Planning: Differentiating Those Playing The Game From Those Who Don't*, Centre For Tax System Integrity Research School Of Social Sciences Australian National University, Working Paper No:25, ISBN: 0642768242, Australia 2001, s. 1 vd.; European Commission, *Commission Recommendation of 6.12.2012 On Aggressive Tax Planning*, Brussels, 6.12.2012 C (2012) 8806 Final, s. 2, Erişim Tarihi: 22.02.2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf ; European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper on the Recommendation On Aggressive Tax Planning*, Brussels, January 2014 Taxud/D1/, s. 2, Erişim Tarihi: 30.05.2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/platform/meeting_20140206/aggressive_tax_planning.pdf; OECD, *Aggressive tax Planning Based On After-Tax Hedging*, OECD Publishing, 2013, s.7 vd.; Doug Robinson, *Aggressive Tax Planning - Federal Proposals*, Erişim Tarihi: 10.07.2014, <http://www.cch.ca/newsletters/TaxAccounting/august2010/index.htm>; Clemens Fuest, Christoph Spengel, Katharina Finke, Jost H. Heckemeyer, Hannah Nusser, “Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform”, *World Tax Journal*, October 2013, s. 307 vd.; Larin, Buote, Duong, s. 10; Harari, Sitbon, Donyets-Kedar, s. 1 vd.; Gilles N. Larin, Robert Duong, Marie Jacques, “Policy Forum: Responses To Aggressive Tax Planning-A Study Framework”, *Canadian Tax Journal*, Issue: 56, Year: 2008, SS. 143-159, s. 145 vd.

“agresif” ifadesi mükelleflerin aşırı yararlanmalarını ve kötü niyet içerisinde hareket ettiklerini belirtmesi nedeniyle eylemin hukuka aykırılığını da ortaya koymaktadır¹⁸⁴.

Agresif vergi planlaması kavramı yerine aynı anlama gelmekle birlikte farklı terimlerin kullanılmasının çeşitli nedenleri vardır. Bir defa vergiden kaçınma kavramının sübjektif bir yönü olduğundan tanımlanmasının kabul görüp görmemesine, vergi yasaları ya da diğer düzenlemelere veya belirli bir vergilendirme alanında vergi dairesinin yorumuna göre değişebilmektedir¹⁸⁵. Bu nedenle belirli bir zaman diliminde bir ülkede kabul gören vergiden kaçınma, başka bir ülkede kabul edilmeyebilir. Ortaya çıkan belirsizliğin çözümlenmesinin mahkemelere kaldığı durumlarda ise mahkemelerin kanunları yorumlama yöntemlerine göre bir eylemin kabul edilebilir vergiden kaçınma olup olmadığı farklılık gösterebilecektir. Yine kanun yapımında kullanılan terimlerin doktrinde kullanılan terminolojiyi etkileyeceği şüphesizdir.

Son olarak doktrinde agresif vergi planlaması kavramını, vergi kaçırma kavramı içerisinde değerlendiren görüşlere rastlanılmaktadır. Bu görüş sahiplerine göre vergi kaçırma da vergi yükünün azaltılması amacıyla bir plan yapıldığı; ancak bu planda kanunların ruhu ve özünü ihlal eden işlemlerin söz konusu olduğu ve mükelleflerin bu işlemlerin ortaya çıkarılması durumunda ceza alacaklarını göz önünde bulundukları, mükelleflerin bir ceza alma riskine rağmen vergi kaçırmaya yönelik davranışta bulunmasının agresif vergi planlaması olarak ifade edildiği belirtilmiştir¹⁸⁶. Bu görüşe itibar edemiyoruz. Şöyle ki; her şeyden evvel agresif vergi planlaması kanunlarda ne adli cezayı ne de idari para cezasını gerektiren bir eylem olarak düzenlenmiştir¹⁸⁷. Dolayısıyla agresif vergi planlaması neticesinde bir kimsenin ceza alacağını göze alarak vergi avantajı sağlamaya çalışması şeklinde bir ifade temelden yoksundur. Kaldı ki agresif vergi planlaması cezayı müstelzim bir eylem olsaydı vergi kanunlarında özel önleme ve genel önleme gibi kurallar getirilmesi gerekmezdi. Suç ve cezaların kanuniliği prensibi gereğince suç ve cezayı içeren bir kanun çıkartılıp agresif vergi planlaması önlenmeye çalışılırdı. Oysa agresif vergi planlamasının kavram olarak neyi ifade ettiği konusunda bile doktrinde görüş birliği olmadığı gibi kavramın kendisi üzerinde dahi anlaşılmış değildir. Ayrıca

¹⁸⁴ Australian Taxation Office, s. 26.

¹⁸⁵ Gökbel, s. 38.

¹⁸⁶ Eroğlu, s. 17.

¹⁸⁷ SARS, s. 15.

agresif vergi planlamasında mükellefler yasaların lafzına uygun hareket etmektedir. Burada mükellefler biçimsel olarak geçerli işlemler gerçekleştirirler de işlemin tek amacı vergi avantajı sağlamak olduğundan vergiye ilişkin sonuç hukuka aykırı kabul edilmektedir. Bununla birlikte işlemin ait olduğu hukuk dalı itibariyle geçersizliği söz konusu değildir. Oysa bu işlemler cezayı gerektiren eylemler olsaydı işlemlerin tamamının geçersiz olması gerekirdi. Hatta şunu belirtmek gerekir ki bir işlemin agresif vergi planlamasına vücut verip vermediği esasen yasaların amacı ve mükellef işlemlerinin yorumlanmasıyla tespit edilebilmektedir. Fakat hukuk düzenlerinde bu işlemlerin dar mı yoksa geniş mi yorumlanacağı belirsizliğini korumaktadır. Örneğin Fransa'da vergi yasalarının lafzına bağlı kalınmaya özen gösterilmeye çalışılmaktadır. Birleşik Krallık'ta *Cape Brandy Syndicate* davasında¹⁸⁸ yasaların lafzına bağlı kalınacağı belirtilmiş; ancak Ramsay davasından sonra yasaların lafzından ziyade amacı ve işlemlerin esas mahkemelerce değerlendirilmeye başlanmıştır. Almanya ve Türkiye'de ekonomik yorum ilkesiyle işlemlerin gerçek iktisadi ve ticari içerikleri mahkemelerce dikkate alınmaktadır¹⁸⁹. Dolayısıyla agresif vergi planlamasının ne şekilde tespit edileceğine ilişkin hukuk düzenlerinde ve hukuk düzenleri arasında bir birliktelik yoktur. Şunu da belirtmek gerekir ki, her mükellef, en az vergiyi ödemek amacıyla işlemlerini düzenleyebilme hakkının bir neticesi olarak işlemlerini vergi avantajı elde etme amacına özgülemektedir. Bu itibarla agresif vergi planlamasında mükellef yasaların lafzına uygun hareket ederek vergi yükünü en aza indirmeye çalışmaktadır. Burada suç işleme kastıyla hareket etmemektedir. Sonuç olarak agresif vergi planlaması peçeleme yoluyla hakkın kötüye kullanılması olarak kabul edilebilirse de cezayı gerektiren bir eylem olarak kabul edilemez.

¹⁸⁸ *Cape Brandy Syndicate vs. Inland Revenue Commissioners*, Erişim Tarihi: 28.08.2014, <http://www.studymode.com/course-notes/Cape-Brandy-Syndicate-v-Inland-Revenue-1073284.html>.

¹⁸⁹ Gökbel, s. 73-76.

1.3. Unsurları

1.3.1. Vergi Planlamasının Varlığı

1.3.1.1. Genel Olarak Vergi Planlaması

Vergi planlaması, vergi yükünü hafifletmeye yönelik olarak gerçekleştirilen mükellef faaliyetlerdir¹⁹⁰. Bir başka ifadeyle, vergi planlaması, mükelleflerin hukukun sınırları içerisinde kalarak vergi sorumluluğunu en aza indirmek amacıyla vergi muafiyet ve istisnaları, teşvik, vergi borçlarının ertelenmesi, vergi indirimi gibi lehe düzenlemelerin tespit edilmesi, faaliyet alanı tespitlerinin buna göre yapılması ve meşru olan bu boşluk alanda faaliyette bulunmasıdır¹⁹¹. Böylece vergi mükellefleri hukukun dışına çıkmaksızın ve yasal olarak tanınmış vergi avantajı imkânlarından yararlanarak vergi borcunun ertelenmesi, vergi indirimlerinden yararlanılması gibi avantajlar elde edebilmektedir. Vergi planlamasında vergi yükünün azaltılması şeklinde düşünülen iktisadi amaç ve bu amaca uygun düşen hukuki durum analiz edildikten sonra hedeflenen amaca ulaşmayı sağlayan başka yolların bulunup bulunmadığı ve bunların vergisel sonuçları belirlenir ve hedefe ulaşmayı sağlayan tüm çözümler vergisel perspektif de dâhil olmak üzere tüm açılardan getiri götürü kıyaslamasına tabi tutulur ve en uygun çözüm saptanır¹⁹². Bu suretle firmaların ya da bireylerin vergi mevzuatı karşısındaki durumunun değerlendirilmesi ve yasal sınırlar çerçevesinde vergi avantajlarından yararlanılması sağlanarak bir anlamda vergi tasarrufu yapmaları mümkün olmaktadır.

Vergi planlamasında mükellefler herhangi bir yapay işleme başvurmamaktadır. Mükelleflerce gerçekleştirilen işlemler ekonomik öze sahiptir. Mükellefin yaptığı işlemle gerçekte ulaşmak istediği amaç arasında paralellik bulunmaktadır. İşlemin baskın amacı vergi avantajı elde etmek değildir.

Bugün için vergi planlamasının varlığı kabul edilmektedir¹⁹³. Hatta birçok mahkeme kararında vergi planlamasının hak olarak tanındığı deklare edilmiştir.

¹⁹⁰ Bu anlamda vergi planlaması kavramı vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma kavramını içeren bir üst başlıktır. Çünkü vergi kaçakçılığında ve vergiden kaçınmada asıl amaç vergi yükünü hafifletmektir. Bkz. İbiş, s. 73.

¹⁹¹ Pürsünlerli Çakar, s. 1297; SARS, s. 4.

¹⁹² Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 27-28

¹⁹³ Barker, s. 1.

Örneğin *Duke Of Westminster v. Commissioners Of Inland Revenue* davasında¹⁹⁴ Lord Tomblin “herkes, uygun yasal düzenlemeler çerçevesinde vergi yükünü azaltacak şekilde işlemlerini düzenleyebilme hakkına sahiptir” demek suretiyle vergi planlamasının bir hak olduğunu açıkça ifade etmiştir. Benzer şekilde *Gregory v. Helvering* davasında¹⁹⁵ yasaların izin verdiği ölçüde vergi mükellefinin, sorumlu olduğu vergi miktarını düşürebileceği ya da vergiden kaçınabilme hakkına sahip olduğu belirtilmiştir¹⁹⁶.

Vergi planlaması bir hak olarak kabul edilmekle birlikte hangi tür işlemlerin vergi planlaması hakkı çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği sorusuna cevap verilmelidir. Çünkü vergi planlamasında asıl amaç vergi yükünü azaltmak olduğundan mükellefler bu amaca ulaşabilmek için vergi kaçakçılığına, kabul edilemez vergiden kaçınmaya ya da verginin hafifletilmesi yoluna başvurabilir. Vergi kaçakçılığı kanunlarla yasaklanan eylemler olduğundan esas itibariyle bir karışıklığa sebebiyet vermez. Ancak verginin hafifletilmesi ile kabul edilemez vergiden kaçınma arasındaki sınır, vergi kaçakçılığında olduğu gibi belirgin değildir. Bu nedenle doktrinde vergi planlaması - aşırı vergi planlaması ya da kabul edilebilir vergiden kaçınma - kabul edilemez vergiden kaçınma ayrımı yapılmaktadır¹⁹⁷. Bu ayrıma uygun olarak kabul edilebilir vergiden kaçınma (verginin hafifletilmesi) vergi planlaması olarak kabul edilmektedir¹⁹⁸.

Verginin hafifletilmesi (tax mitigation), daha önce açıklandığı üzere, yasanın açıkça özendirdiği vergi kolaylıklarından yararlanmak biçiminde ortaya çıkan meşru ve kabul edilebilir vergiden kaçınma durumudur¹⁹⁹. O halde vergi planlamasında vergi mükellefleri yasama organı tarafından tanınan olanaklardan yararlanarak mali sonuçlar elde etmektedir. Burada ayırt edici özellik, mükelleflerin vergi avantajı

¹⁹⁴ *Duke Of Westminster v. Commissioners Of Inland Revenue*, High Court Of Justice (King's Bench Division), Court Of Appeal, House Of Lords, [1936] AC 1, [1935] All ER Rep 259, 51 TLR 467, 19 TC 490, Hearing-Dates: 21 March 1934, 28, 29 June, 2 July 1934, 12, 14, 20 March, 7 May 1935.

¹⁹⁵ U.S. Supreme Court, *Gregory v. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935), No. 127, Argued December 4, 5, 1934, Decided January 7, 1935, 293 U.S. 465, Erişim Tarihi: 12.07.2014, <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/case.html>.

¹⁹⁶ Benzer kararlar için bkz. The Court Of Appeal Of New Zealand, *Challenge Corporation Ltd. V. Commissioner Of Inland Revenue*, 1986 July 21, 22; Oct. 20, Erişim Tarihi: 12.07.2014, <http://www.uniset.ca/other/css/1987AC155.html>; *IRC V. Willoughby*, Court Of Appeal Civil Division, [1995] STC 143, Hearing-Dates: 6, 7, 16 December 1994, Erişim Tarihi: 12.07.2014, <https://groups.google.com/forum/#!topic/alt.lawyers/JVTJNGVUd70>.

¹⁹⁷ Gökbel, s. 36.

¹⁹⁸ SARS, s. 4; Duff, s. 479; Evans, s. 4.

¹⁹⁹ Baker, s. 9-10.

sağlayarak elde ettiği mali sonuçların bizzat yasama organı tarafından öngörülmüş olmasıdır. Yani bu sonuçlar, yasama organının niyet ve amacına uygundur. Vergi mükellefleri yasada öngörülen vergi avantajlarını elde etmek için herhangi bir yapay işlem yapmamaktadır. Örneğin üretim teknolojileri konusunda ilerlemiş olan (A) ülkesi ile hammadde yönünden zengin yer altı kaynaklarına sahip olan (B) ülkesi arasında karşılıklı anlaşma imzalandığını varsayalım. Bu anlaşmaya göre (A) ülkesi, (B) ülkesinden gönderilen ara üretim malları üzerinden 5 yıl süreyle gümrük vergisi almayacak, (B) ülkesi ise (A) ülkesinden gelen yatırımcılara 5 yıl süreyle vergi muafiyeti sağlayacaktır. (A) ülkesinde bakır kablo üretimi yapan bir yatırımcının üretim için (B) ülkesinden gelen malzemelere ihtiyaç duyuyorsa yatırımlarını (B) ülkesine kaydırması mümkündür. Bu yatırımcı hem 5 yıl süreyle vergi ödemeyecek hem de ihtiyaç duyduğu malzemeleri nakliye masrafına katlanmaksızın temin edebilecektir. Dolayısıyla (A) ülkesi vatandaşının yatırımlarını (B) ülkesine kaydırmasında amaç sadece vergi ödememek değildir. Anlaşmayı yapan devletler bizzat bu sonucu öngörerek mutabakata varmışlardır. Yatırımcının tüm faaliyetleri şeffaftır ve yapay değildir. Bu durum vergi planlaması olarak kabul edilebilecektir. Bir başka örnek de serbest bölge uygulamasından verilebilir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6/2 maddesine göre işleticiler ve kullanıcılar bu bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla gümrük ve kambiyo mevzuatından muaftır. Bu nedenle Türkiye'nin iç pazarına ürün vermemek kaydıyla söz gelimi, ithal ettiği parçaları monte ederek tekrar yurtdışına satan bir yatırımcının serbest bölgede işletme kurarak ithal ettiği parçalara gümrük vergisi ödememek suretiyle daha düşük maliyetle üretim yapabilecektir. Bu durum bizzat yasa koyucu tarafından öngörüldüğünden burada vergi planlamasından bahsedilebilecektir.

Mükellef tarafından gerçekleştirilen bir işlemin verginin hafifletilmesine yönelik bir işlem olup olmadığının tespiti açısından yasama organının niyet ve amacına uygunluğu önemli bir kıstas olmakla birlikte doktrinde bu yaklaşımın vergi planlamasının kapsamını daralttığı eleştirisine yer verilmektedir. Çünkü yıllar önce gerçekleştirilmiş bir yasal düzenlemeyi yapıldığı tarihteki amaç ve niyete göre yorumlamanın vergi planlamasına dar bir içerik tanıyacağı belirtilmektedir²⁰⁰. Yine, tek başına yasama organının amaç ve niyetinin referans olarak alınmasının vergi planlaması ile kabul edilemez vergiden kaçınma arasındaki farkı ortaya koymayacağı

²⁰⁰ Baker, s. 10.

ifade edilmektedir²⁰¹. Zira insanın *homo economicus* olduğu dikkate alındığında mükellefin gerçekleştirdiği işlem görünüşteki amacı vergi avantajı elde etmek gibi görünse de bu işlem esas itibariyle vergi planlaması kapsamında olabilir. Dolayısıyla bir işlemin vergi planlaması kapsamında kalıp kalmadığının tespitinde seçim doktrinine göre hareket edilmesi gerektiği belirtilmektedir²⁰². Seçim doktrininde mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemde mükellefin niyeti dikkate alınmaktadır. Buna göre şayet mükellefin gerçekleştirdiği işlemle vergi avantajı elde edilmekle birlikte, mükellefin gerçekleştirdiği işlemde vergi avantajı ikinci planda kalıyorsa, burada vergi planlaması olduğu kabul edilmektedir. Buna karşın işlemin esas amacı vergi avantajı elde etmek ve yapılan işlemin esasıyla ortaya çıkan sonuç birbiriyle uyumsuzsa burada vergi planlamasından bahsedilemeyecektir²⁰³.

Vergi planlamasının tespitinde yasama organının niyet ve amacına aykırı olma kriterini dışlayan bu görüşe kısmen katılmıyoruz. Bir defa yasama organının niyet ve amacının tespitinde kanunun uygulandığı gün esas alınmakta ve amaçsal yorum yöntemine göre kanunun anlamı tespit edilmektedir. Dolayısıyla kanunun anlamı uygulandığı günün şartları dikkate alındığından kanunun çıkartıldığı gündeki anlamı değil uygulandığı gündeki amaç ve niyet tespit edilmektedir. Ayrıca burada belirtilen yasama organının niyet ve amacına uygunluk kriteri bir kanunun yapılırken yasama organı tarafından öngörülme-yen gri alanların mükelleflerce kötü niyetle kullanılmasının önüne geçilmesi için getirilmiştir. Dolayısıyla buradaki kriter vergi planlamasının kapsamını daraltmaktan ziyade genişletici etkide bulunmaktadır. Diğer taraftan ekonomik öz doktrini, mükelleflerin gerçekleştirdiği işlemin esasını dikkate alarak, bu işlemdeki baskın amacın vergi avantajı elde etmek mi yoksa gerçek bir ticari işlem yanında kanunlarda öngörölmüş olan vergi avantajlarının da elde edilmesi olup olmadığını değerlendirmektedir²⁰⁴. Şayet işlemin baskın amacı vergi avantajı elde etmekse ve işlem biçimsel bir nitelik taşıyorsa, mükellefin işlemi vergi planlaması olarak değerlendirilemeyecektir. Bu açıklamadan anlaşılacağı üzere seçim doktrini olarak belirtilen husus ekonomik öz doktrininin (economic substance doctrine) başka bir ad altında ifade edilmesinden başka bir şey değildir.

²⁰¹ Baker, s. 10.

²⁰² Baker, s. 10-11.

²⁰³ Baker, s. 11.

²⁰⁴ Larry Jacobson, *The Economic Substance Doctrine*, Erişim Tarihi: 14.07.2014, http://www.cpa2biz.com/Content/media/PRODUCER_CONTENT/Newsletters/Articles_2009/Tax/SubstanceDoctrine.jsp.

Yapılan bu açıklamalardan sonra, bir işlemin vergi planlaması olarak kabul edilebilmesi için kanunun tanıdığı imkânlardan yararlanılması, yararlanan bu imkânların yasama organının öngördüğü biçimde kanunun çıkarılış amacına göre kullanılması, yasama organının öngörmediği gri alanlarda kullanılmaması, mükellefçe gerçekleştirilen işlemin esasının ekonomik bir öze sahip olması ve işlemin baskın unsurunun vergi avantajı elde edilmesi olmamalıdır²⁰⁵.

1.3.1.2. Agresif Vergi Planlamasında Durum

Vergi planlaması, mükellefin iş ve işlemlerini vergi avantajı sağlayacak şekilde düzenlemesi olduğundan agresif vergi planlamasının da bir vergi planlaması olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Zira, agresif vergi planlamasında esas gaye, vergi yükünün hiç ödememek dâhil olmak üzere en aza indirilmesidir. Mükellefler bu amaca ulaşmak için iş ve işlemlerini analiz ederek ortaya çıkan sonuca göre durumlarına uygun vergi avantajı sağlayan düzenlemeleri tespit etmektedir. Aslında bu aşamaya kadar yapılan meşru vergi planlamasıyla aynıdır. Zira meşru olarak kabul edilen vergi planlamasında da vergi avantajı elde etmek üzere lehe olan yasal düzenlemeler tespit edilmektedir. Ancak meşru vergi planlamasında, yasa koyucunun vergi avantajı sağlayan düzenleme yapmasındaki amaç ve niyet ile vergi mükellefinin amaç ve niyeti arasında paralellik vardır. Ayrıca meşru vergi planlamasında asıl amaç vergi avantajı elde etmek değildir. Asıl amaç, yasaların izin verdiği ölçüde örneğin ticari işlemlerini gerçekleştirmektir. Vergi avantajı elde etmek tali niteliktedir. Bu nedenle vergi mükellefinin işlemleri yapaylıktan, karmaşıklıktan, biçimsellikten uzak, şeffaf bir görünüm arz etmektedir. Buna karşın agresif vergi planlamasında durum meşru vergi planlamasının aksine yapay, karmaşık ve biçimsel olup şeffaflıktan uzaktır. Yapılan işlemde esas amaç vergi avantajı elde etmektir. Yapılan diğer işlemler ikinci plandadır. Agresif vergi planlamasında, planlama yapılırken risk unsuru ortadan kaldırılacak şekilde hareket edilmektedir. Yine agresif vergi planlamasına başvuran mükellefler kanunlarca suç olarak tanımlanmış araçları kullanmamaktadır. Mükellefler yasanın lafzına uygun hareket etmektedir. Bununla

²⁰⁵ Gökbel, s. 36-37.

birlikte mükelleflerin yasal düzenlemenin sadece lafzına sıkı sıkıya bağlı kalarak işlemlerini dizayn etmesi görünüşte hukuka uygun olmakla birlikte meşru değildir²⁰⁶.

Agresif vergi planlaması kapsamında vergi mükellefleri tarafından gerçekleştirilen vergi planlaması genellikle şu özellikleri taşımaktadır²⁰⁷:

- i. Agresif vergi planlamasının temel hedefi vergi yükünün en aza indirilmesidir.
- ii. Bu tür planlamalarda ticari amaç yoktur, ekonomik özden yoksundur, biçimsellik ön plandadır.
- iii. Bu tür planlamalarında birden fazla ilişki veya farklı hukuki araçlar aynı anda kullanıldığından planlama, karmaşık bir görünüm arz etmektedir.
- iv. Agresif vergi planlaması yasaların lafzına uygun tasarlanmakla birlikte yasaların amaç ve niyetine aykırılık göstermektedir.
- v. Agresif vergi planlaması içerisinde gösterilen ekonomik modelle vergi planlaması çelişir durumdadır.
- vi. Agresif vergi planlamaları meşru görülmediğinden vergi otoriteleri bu tür planlamaların farkına vardığında bunlara onay vermeyecektir.

Meşru vergi planlaması ve agresif vergi planlaması arasındaki farkı şu iki örnekle somutlaştırabiliriz²⁰⁸:

Varsayımsal Örnek 1 (Vergi Planlaması): ABD’de faaliyette bulunan (S) şirketi, iş hacmini genişletmek ve sermaye artırımını sağlamak amacıyla 100.000 ABD dolarına (ABD \$) ihtiyaç duymaktadır. Bu amaçla (S) şirketi, ABD’de faaliyette bulunan bankalardan bir yıl süreliğine kredi kullanacaktır. ABD’de (S) şirketinin kullanmayı talep ettiği kredi miktarı için istenilen faiz oranı %10’dur. Buna göre ödenecek faiz²⁰⁹;

$$f = \frac{100.000 \times 10 \times 1}{100} = 10.000 \text{ ABD \$}$$

²⁰⁶ *Ministry Assessor for Large Enterprises v. Yoav Rubinstein et Co. Construction Development and Finance Company Ltd.*, Missim 17/4 (August 2003), e-59, e-64. (Aktaran, Harari, Sitbon, Donyets-Kedar, s. 9).

²⁰⁷ Harari, Sitbon, Donyets-Kedar, s. 9.

²⁰⁸ Burada verilen örnekler konuyu açıklayabilmek adına tasarlanmıştır. Kullanılan rakamlar, faiz oranları, döviz kuru karşılıkları ve ülkelerin vergi düzenlemeleri varsayıma dayanmaktadır.

²⁰⁹ Yıllık faiz hesabı için, “ $f = (a) \times (n) \times (t) / 100$ ” formülü kullanılmıştır. Burada f: faiz, a: anapara, n: faiz oranı, t: zaman; anlamına gelmektedir.

(S) şirketi, yapmış olduğu piyasa araştırması neticesinde Yeni Zelanda'da faaliyet gösteren kredi kuruluşlarınca %5 faiz oranından kredi verildiğini tespit etmiştir. Yeni Zelanda da dolar para birimini kullanmaktadır. Ancak Yeni Zelanda Doları (YZ \$) ile ABD \$ arasında kur farkı bulunmaktadır. Nominal değer itibariyle;

$$1 \text{ ABD } \$ = 1,5 \text{ YZ } \$$$

Bu durumda (S) şirketinin ihtiyaç duyduğu 100.000 ABD \$ için alması gereken kredi 150.000 YZ \$'dır. Dolayısıyla kredinin Yeni Zelanda'dan kullanılması halinde (S) şirketinin ödeyeceği faiz;

$$f = \frac{150.000 \times 5 \times 1}{100} = 7.500 \text{ YZ } \$$$

Nominal değer itibariyle, 7500 YZ \$, 5000 ABD \$'na eşit olduğundan (S) şirketi, daha düşük faizle Yeni Zelanda'dan kredi kullanmıştır. Çünkü (S) şirketi bu krediyi ABD'deki kredi kuruluşlarından alsaydı 10.000 ABD \$ faiz ödeyecekti. Bu durumda (S) şirketi, Yeni Zelanda'dan 150.000 YN \$ kredi kullanmış ve aldığı bu krediyi nominal değer itibariyle ABD \$'na çevirerek şirket sermayesine dahil etmiştir. Bu durumda nominal değer itibariyle;

100.000 ABD \$ = 150.000 YZ \$ olduğundan, 150.000 YZ \$'nın ABD \$ karşılığı, 100.000 ABD \$ olarak şirket sermayesine katılmıştır. Böylece kredinin vadesi olan bir yılın sonunda (S) şirketi 100.000 ABD \$'nı tekrar YZ \$ birimine çevirerek faiziyle birlikte Yeni Zelanda'da bulunan finans kuruluşuna ödeyecektir.

(S) şirketi tarafından kullanılan kredinin vadesi geldiğinde YZ \$'nın ABD \$'ı karşısında değer kaybettiği anlaşılmıştır. Vade tarihinde her iki para birimi arasındaki kur farkı şu şekildedir:

$$1 \text{ ABD } \$ = 2 \text{ YZ } \$$$

Bu durumda 150.000 YZ \$ için ödenmesi gereken ABD \$, 75.000 ABD \$ olmaktadır. Yine ödenmesi gereken 7500 YZ \$ için ödenmesi gereken ABD \$, 3.250 ABD \$ olmaktadır. Yapılan bu hesaplamalar neticesinde (S) şirketi, krediyi ödemesi gereken vade tarihine kadar geçen sürede kur farkı nedeniyle kendi para birimi

üzerinden daha düşük miktarda faiz ve ana parası ödemesi yapmış olacaktır. Daha açık bir anlatımla;

1 ABD \$= 1,5 YZ \$ olduğu durumda;

Ödenecek kredi: 100.000 ABD \$ = 150.000 YZ \$

Ödenecek faiz: 5.000 ABD \$ = 7.500 YZ \$

1 ABD \$ = 2 YZ \$ olduğu durumda;

Ödenecek kredi: 75.000 ABD \$ = 150.000 YZ \$

Ödenecek faiz: 3250 ABD \$ = 7.500 YZ \$

Sonuç olarak, (S) şirketi, 100.000 ABD \$ ödeyecekken vade tarihinde 75.000 ABD \$; faiz olarak 5000 ABD \$ ödeyecekken vade tarihinde 3250 ABD \$ ödemek suretiyle şirket sermayesinde 25.000 ABD \$ + 1750 ABD \$ = 26.750 ABD \$ artış sağlamış olmaktadır.

Varsayımsal Örnek 2 (Agresif Vergi Planlaması) : Türkiye’de finans işleriyle uğraşan (A) şirketi, döviz kurunun dalgalı olduğu bir dönemde yurtdışında faaliyet gösteren (B) isimli bir finans kurumundan 70.000 \$’lık döviz satın almıştır. Satın aldığı bu dövizleri şirket varlıklarına kaydetmiştir. Dövizlerin alım tarihi 01.01.2014’tür. (A) isimli şirketin yurt dışında kurduğu bağlı bir şirketi (BŞ) bulunmaktadır. (BŞ)’nin kurulduğu ülkede döviz üzerinden elde edilen kazançlar vergilendirilmemektedir. (A), 70.000 \$’a alıp varlığına kattığı dövizleri, (BŞ)’ye aynı bedelle satmıştır. (BŞ) satın aldığı bu dövizleri TL cinsinden şirket varlığına aktarmıştır. Satım tarihi 01.02.2014’tür. 05.02.2014 tarihinde (BŞ), (F) ile opsiyon sözleşmesi²¹⁰ imzalayarak, (A) şirketi tarafından kendisine satılan dövizleri 6 ay

²¹⁰ “Opsiyon sözleşmesi, taraflardan birinin diğerine, belirli bir finansal değeri gelecekteki belirli bir tarihte veya belirli bir dönem içinde alıp almamak ya da satıp satmamak konusunda seçimsel bir hak tanıdığı (opsiyon hakkı); bu seçimsel hakkı tanımasının karşılığı olarak da belirli bir bedele (opsiyon primi) hak kazandığı, sözleşme tipidir. Opsiyon sözleşmelerinin bir yönüyle Alma-Satma Opsiyonları olarak tasnife tabi tutulmaktadır. Bunun dışında opsiyonun vadesinden önce kullanılıp kullanılmayacağına göre Avrupa-Amerikan Opsiyonları ve tarafların sözleşme serbestisine göre içeriğini belirleyip belirlememeleri göre Borsa-Tezgaüstü Piyasa Opsiyonları olarak çeşitli şekilde tasnife tabi tutulmaktadır. *Alma (call) opsiyonu*, opsiyon alıcısına sözleşme konusu finansal değeri belirlenene vadede, önceden tespit edilen fiyat üzerinden, tek taraflı beyanı ile satın alma hakkı verir. Alma opsiyonunda opsiyon satıcısı, talep edildiği takdirde söz konusu finansal değer mülkiyetini opsiyon alıcısına geçirme borcu yüklenmektedir. *Satma (put) opsiyonu* ise opsiyon alıcısına sözleşme konusu finansal varlığı belirlenen vadede önceden tespit edilen fiyat üzerinden tek taraflı iradesi ile

içerisinde herhangi bir zaman diliminde 100.000 \$'a satmak üzere “satma (call) opsiyonu” almıştır. (A) şirketi tarafından dövizlerin satın alındığı ve (BŞ)'ye satıldığı dönemde döviz kuru şu şekildedir;

$$1 \$ = 1 \text{ TL}$$

Dolayısıyla (A) şirketi, 70.000 \$'lık döviz için 70.000 TL bedel ödemiştir.

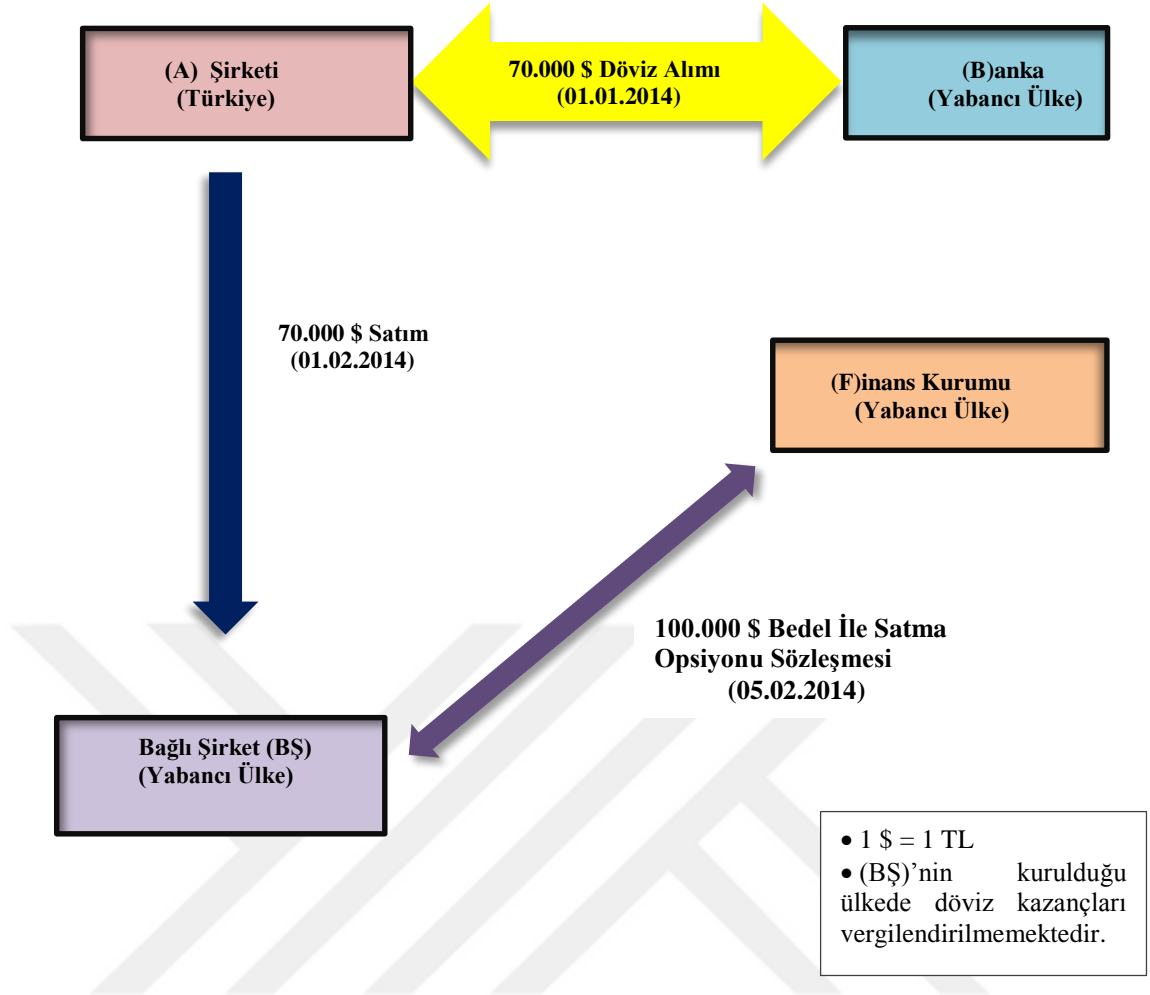
Taraflar arasındaki ilişkiyi şu şekilde gösterebiliriz:



opsiyon satıcısına satma hakkı verir. Burada opsiyon satıcısı, talep halinde söz konusu finansal varlığı satın almayı taahhüt etmektedir.

Opsiyon sözleşmeleri, opsiyon alıcısını fiyat riskinden koruduğundan cazip bir araç olarak görünmektedir. Böylece opsiyon sözleşmesinin yapıldığı tarihte örneğin döviz kurunun, faiz oranının veya bir varlığın değeri sabitlenerek ilerde döviz kurunda, faiz oranında ya da varlığın değerinde meydana gelecek değişimden etkilenilmeyecektir.

Opsiyon sözleşmesinden doğan seçimlik hakkı opsiyon alıcısı kullanmak zorunda değildir. Şayet opsiyon kazançta ise opsiyon alıcısı bu hakkını kullanır. Buna karşın opsiyon zararda ise opsiyon alıcısı bu hakkını kullanmaz. Her iki durumda da opsiyon alıcısı, opsiyon satıcısının üstlendiği riske karşılık opsiyon primini ödemek zorundadır.” Opsiyon sözleşmeleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Ertuğrul Akçaoğlu, *Finansal Türev Ürünlerin Vergilendirilmesi*, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s. 28-33 (kısaca Türev).



Şekil 1: Opsiyon Sözleşmesi Üzerinden Vergi Avantajı Elde Edilmesi Örneği

(A) şirketi tarafından dövizlerin alındığı ve (BŞ)'ye satıldığı tarihten sonra 01.06.2014 tarihinde döviz kurunda değişiklik meydana gelmiştir. Döviz kurunun değişiklik göstermesi iki şekilde olabilir.

1) Dolar karşısında TL'nin değer kazanması durumunda kur şu şekildedir:

$$1 \$ = 0,5 \text{ TL}$$

Bu olasılıkta (A) şirketi normalde 70.000 \$ karşılığı 35.000 TL vererek döviz alacakken, 70.000 \$'a karşılık 70.000 TL ödemiştir. Dolayısıyla 35.000 TL fazla ödeyerek (A), bu işlemde zarar etmiştir. Bu zararı kurumlar vergisi matrahında indirim kalemi olarak kullanacaktır.

Buna karşın (A)'nın bağlı şirketi olan (BŞ), döviz kurunda meydana gelen bu değişiklik sayesinde 35.000 TL kar elde etmiştir. Çünkü 70.000 TL olarak şirket

varlıklarına giren ve karşılığı 70.000 \$ olan bu miktar, kur değişikliği ile birlikte 35.000 TL'ye karşılık gelmektedir. Yani şirket 70.000 \$ almak için 35.000 TL ayırması yeterlidir. Elde edilen bu kazanç (BŞ)'nin bulunduğu ülkede de vergilendirilmemektedir.

Sonuç olarak (A) şirketi görünüşte 35.000 TL zarar etmiştir. Buna karşın (A) şirketinin kontrolünde olan (BŞ) 35.000 TL kar elde ettiğinden gerçek durumda (A) şirketinin kazanç kaybı bulunmamaktadır. Bir kazanç olmadığından (A) şirketi kurumlar vergisi yükümlüsü de değildir.

2) Dolar karşısında TL'nin değer kaybetmesi durumunda kur şu şekildedir:

$$1 \$ = 1,5 \text{ TL}$$

Bu olasılıkta (A) şirketi normalde 70.000 \$ karşılığı 105.000 TL vererek döviz alacakken, 70.000 \$'a karşılık 70.000 TL ödemiştir. 35.000 TL az ödeyerek (A), bu işlemde kar elde ettiğinden %20 oranında kurumlar vergisi ödeyecektir.

Buna karşın (A)'nın bağlı şirketi olan (BŞ), döviz kurunda meydana gelen bu değişikliği fırsat bilerek (F)'ye karşı opsiyon sözleşmesinden doğan satım opsiyonunu kullanarak 70.000 \$'ı 100.000 \$'a satmıştır. (BŞ), 70.000 \$'ı almak için şirket varlıklarına kaydettiği 70.000 TL'ye yine şirket varlıklarından 35.000 TL daha ekleyerek toplam 105.000 TL ödemiştir. (BŞ), 35.000 TL zarar etmiş görünmekle birlikte opsiyon sözleşmesi sayesinde 70.000 \$ karşılığı (F)'den 100.000 \$ aldığından bu işlemde kar elde etmiştir. Zira 100.000 \$ mevcut kur durumunda 150.000 TL'ye denk gelmektedir. O halde (BŞ), bu işlemde maliyet unsuru olan 105.000 TL düşülerek 45.000 TL kar elde etmiştir. (BŞ)'nin bulunduğu ülkede döviz kazançları vergilendirilmediğinden bu kazanç da vergilendirilmemiştir.

Doların TL karşısında değer kazanması nedeniyle Türkiye'de 35.000 TL kar elde etmiş görünen (A) şirketi, gerçekte kendisine bağlı şirkette 45.000 TL kar elde etmiştir. Bu durumda gerçekte ödemesi gereken kurumlar vergisi $45.000 \times \%20 = 9.000$ TL iken; ödediği vergi $35.000 \times \%20 = 7.000$ TL'dir. Yani (A) 2.000 TL vergi ödememiştir.

Her iki olasılık dikkate alındığında (A) şirketi vergi avantajı elde etmiştir. *Birinci durumda* (A) şirketi döviz alımı sonrasında TL'de meydana gelen artış

nedeniyle daha fazla TL ödeyerek zarara uğramıştır. Ancak (A) şirketi, döviz üzerinden elde edilen kazancın vergilendirilmediği bir ülkede kurmuş olduğu (BŞ) aracılığıyla TL’de meydana gelen artış sayesinde kar elde etmiştir. (BŞ)’nin elde ettiği kar ile (A) şirketinin elde ettiği zarar birbirine eşit olduğundan gerçek durumda şirket zarara uğramamıştır. Ancak bu işlemde (A) şirketi vergi avantajı elde etmiştir. Çünkü (A) şirketi görünüşte 35.000 TL zarara uğramıştır. Bu zarar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 9/1-a maddesine göre vergi matrahından indirim nedenidir. Bu durumda (A) şirketi, gerçekte uğramadığı zararı indirim kalemi olarak kullanabilecektir. *İkinci durumda* ise (A) şirketi yine vergi avantajı elde etmektedir. Çünkü (A) şirketi (B)’den döviz alımı yapmış ve aldığı dövizleri kendi kontrolünde olan (BŞ)’ye aktarmıştır. Bu işlemi yaparken de (BŞ)’ye satış yapmış ve aktarılan dövizin bedelini almıştır. Meydana gelen kur değişikliği nedeniyle (A) şirketi 35.000 TL kar elde etmiş görünmektedir. Ancak (BŞ)’in kasasından çıkan para gerçek durumda kontrol eden durumda olan (A) şirketine aittir. (A) şirketi (BŞ)’den para almakla bir anlamda parayı bir cebinden alıp diğer cebine koymuştur. Yani aslında sadece (B)’den alınan döviz için bir ödeme yapılmıştır. Ancak biçimsel olarak iki farklı işlem vardır. Diğer taraftan (BŞ) kurdaki bu düşüşü değerlendirerek (F) ile yaptığı opsiyon sözleşmesini kullanarak 100.000 \$ yani 150.000 TL gelir elde etmiştir. Bu kazancı elde ederken harcadığı 105.000 TL’yi düştüğünde safi kazanç olarak 45.000 TL gelir elde edilmiştir. Dolayısıyla (A) şirketinin gerçekte kazandığı miktar 45.000 TL iken, (A) şirketi 35.000 TL kazanmış görünerek daha az vergi ödeyecektir.

Yukarıda verilen her iki örnek ayrı ayrı incelendiğinde meşru vergi planlamasındaki “vergi planlaması” ile agresif vergi planlamasındaki “vergi planlaması” arasındaki fark daha net ortaya konulmaktadır. Birinci örnekte (S) şirketi, iş hacmini genişletmek ve sermaye artırımını sağlamak amacıyla kredi arayışına girmiştir. Bu amaçla piyasa araştırması yapmış ve kendisine en uygun krediyi tespit etmiştir. Şirket, aldığı krediyi bulunduğu ülkenin para birimine çevirip şirket varlıklarına kattıktan sonra kredinin ödeme günü geldiğinde meydana gelen kur değişikliğinden ötürü daha az bir ödeme yapmıştır. Şirket varlıklarından daha az bir para çıktığından şirket kazanç elde etmiştir. Buradaki kazanç tamamıyla tesadüfe dayanmaktadır. Dikkat edilirse burada şirket ticari saiklerle hareket etmektedir. Alınan kredi üzerinden vergi avantajı elde etme amacı taşımamaktadır. Şirketin vergi

avantajı sağlamaya dair öncelikli bir amacı yoktur. Kaldı ki şirket meydana gelen bu kur değişikliğini öngörememiştir. Gerçekleştirilen işlemler tamamıyla şeffaftır. Krediyi alırken herhangi bir yapay işlem yapılmamıştır. Kredi alma işlemi biçimsel bir özellik göstermeyip ekonomik öze sahiptir. Nihayet şirket sözleşme serbestisi sayesinde kendi lehine olan krediyi kullanmıştır. Böyle bir işlem ise hem yasal hem de yasaklanmamıştır. Mükellef kredi işlemini gerçekleştirirken yasal araçları kullanmıştır. Dolayısıyla buradaki işlem agresif vergi planlaması olarak kabul edilemeyecektir. Nitekim bu örnekle benzer olan *Shell Canada Ltd. v. Canada* davasında²¹¹ mahkeme, mükellefin banka kredisi kullanırken faiz oranının avantajlarından yararlanmak amacıyla Yeni Zelanda Doları üzerinden borçlanma yaptığını, bunun vergi avantajı elde etmeyle ilgisiz olduğunu vurgulamıştır.

İkinci örneğe gelince, (A) şirketinin bağlı şirketi kullanarak vergi avantajı elde ettiği görülmektedir. Bu olayda (A) şirketi, (B) şirketinden tamamıyla hukuka uygun bir şekilde döviz alımı yapmıştır. Ancak (A) şirketi, döviz kurunun dalgalı bir seyir izlediğini dikkate alarak hem dövizdeki değer değişikliği nedeniyle zarar etmenin önüne geçmek yani riski ortadan kaldırmak hem vergi avantajı elde etmek hem de elde ettiği vergi avantajlarının ortaya çıkmasını önlemek amacıyla bağlı şirket kurmuştur. Dikkat edilirse bağlı şirket döviz üzerinden elde edilen kazancın vergilendirilmediği bir ülkede kurulmuştur. Ayrıca bu şirket yurtdışında kurulduğundan (A) şirketinin bu şirketle olan bağının tespiti de kolay olmayacaktır. Yine normalde (A) şirketi (B)'den aldığı dövizli bağlı şirkete aktarmaksızın (F) ile kendisi opsiyon sözleşmesi yapabilecekken bunu bağlı şirket üzerinden yapmıştır. Dahası (A) şirketi dövizleri bağlı şirkete aktarırken aradaki ilişkinin tespitinin önlenmesi ve yapılan döviz aktarım işlemine ticari bir görünüm kazandırmak için gerçek bir ödeme yapılmıştır. Ama (A) şirketi ile (BŞ) arasında sıkı ekonomik birliktelik olduğundan (A) şirketinden (BŞ)'ye yapılan ödeme var olmakla birlikte gerçek bir ticari ilişkiyi yansıtmamaktadır. Bu olayda (A) şirketi vergi avantajı elde etmek amacıyla hareket etmektedir. (BŞ) ile gerçekleştirdiği işlem lafzi olarak hukuka uygundur. Borçlar hukukunda geçerli olan sözleşme serbestisinin vermiş olduğu imkândan yararlanılarak kâr aktarımı sağlanmaya çalışılmaktadır. Yine (A) şirketi elde ettiği kazanımları gizlemek amacıyla asıl işlemlerini (BŞ) üzerinden

²¹¹ *Shell Canada Ltd. v. Canada*, [1999] 3 SCR 622, 1999 CanLII 647 (SCC), prag. 47, Erişim Tarihi: 19.07.2014, <http://www.canlii.org/en/ca/scc/doc/1999/1999canlii647/1999canlii647.html>.

yapmaktadır. Ancak (A) ile (BŞ) arasında ticari amaç yoktur, işlemler ekonomik özden yoksundur ve biçimsellik ön plandadır. Hem döviz piyasalarındaki değişim hem opsiyon sözleşmesi hem de farklı hukuk sistemlerinin imkanları aynı anda kullanılmaya çalışıldığından işlemler karmaşık bir yapıdadır. Dolayısıyla bu işlem agresif vergi planlaması olarak kabul edilecektir²¹².

Örneklerden de anlaşılacağı üzere agresif vergi planlamasında mükellefler iş ve işlemlerini vergi avantajı elde etmek amacıyla özgüleyerek vergi planlaması yapmaktadır. Ancak kullanılan araçlar, araçların kullanılış şekli ve beklenti ile yasaların amacı arasında uyum yoktur.

1.3.2. Ekonomik Özden Yoksunluk

Agresif vergi planlamasının karakteristik özelliği, vergi avantajı elde etmek üzere tasarlanan yapının ekonomik özünün bulunmamasıdır²¹³. Çünkü agresif vergi planlamasının temel amacı, faaliyet ya da işlemin esas özelliğini değiştirmeksizin yapay işlemlerle vergiden bağımsızlık ya da daha lehe hukuki durum yaratmaktır²¹⁴. Amaç daha lehe hukuki durum yaratmak ya da vergiden bağımsızlık gibi avantajlar elde etmek olduğundan mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemler vergi odaklıdır ve diğer işlemler ikinci plandadır. Bu nedenle mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemlerin ekonomik özü hiç bulunmamakta ya da ihmal edilecek kadar az nitelikte bulunmaktadır.

Bir işlemin ekonomik özünden kasıt, endüstriyel, ticari, finansal veya diğer yollarla gerçekleştirilen işlemlerden objektif olarak beklenen iktisadi amaçtır. Bu amaç gerçekleştirilen işlemin türüne göre farklılık göstermekle birlikte esas itibarıyla pozitif bir kazanım elde etmektir. Buradaki pozitif kazanım, kar elde etmek, rekabet koşullarında avantajlı duruma gelmek, iktisadi kaynakları verimli kullanmak gibi pek çok lehe durumu bünyesinde barındıran geniş bir alanı ifade etmektedir. Ancak ekonomik ilişkilerde pozitif kazanım elde etmek hedeflenen amaç olsa da ekonomik koşullarda aleyhe gelişen durumlardan ötürü istenilen hedef gerçekleşmeyebilir. Bu nedenle gerçekleştirilen ekonomik işlemler pozitif kazanım yanında zarar etmek, kaynakları verimsiz kullanmak gibi olumsuz riskleri de bünyesinde barındırmaktadır.

²¹² Benzer örnek için bkz. OECD, *Aggressive tax Planning Based On After-Tax Hedging*, OECD Publishing, 2013, s. 20-24.

²¹³ SARS, s. 20.

²¹⁴ Michael Brooks, John Head, *In Economics Law And Public Choice*, Grame S Cooper (ed) Tax Avoidance And Rule Of Law, IBFD Publications, Amsterdam 1997, s. 71 (Aktaran, Gökbek, s. 42).

Dolayısıyla bir işlemin ekonomik özü, pozitif kazanım elde etme hedefi yanında kayıpları da bünyesinde barındıran bir yapıdır²¹⁵. Örneğin artan rekabet koşullarında daha güçlü bir yapı oluşturmak, kaynakların verimli kullanımını sağlamak, şirketlerin bilgi birikimlerinin bir araya getirilerek yeni ürünlerin ortaya konulması suretiyle endüstriyel çeşitliliği arttırmak gibi beklentiler şirket birleşmelerinin iktisadi amacıdır²¹⁶. Fakat bu amaçlarla bir araya gelen şirketlerin birleşme sonucunda rekabet piyasasında uygun fiyat koşullarını yakalayamaması, kaynakların verimli şekilde kullanılamaması, ürün çeşitliliğinin sağlanamaması halinde hedeflenen neticeleri alamayabilecek ve birleşen şirketler zarar edebilecektir. Benzer şekilde tacirin bir ürünü satması halinde bundan beklediği iktisadi gaye kâr elde etmektir. Ancak ticari ilişkinin gerçekleştiği gündeki ekonomik şartlarda meydana gelen değişikliklerle birlikte tacirin zarar etme ihtimali de söz konusudur. Örneklerden görüldüğü üzere, ekonomik ilişkilerde temel hedef yasaların izin verdiği ölçüde gerçekleştirilen işlemlerle pozitif kazanım elde etmektir. Bununla birlikte gerçekleştirilen işlemlerde kayıplar yaşama riski de söz konusudur. Bu durumda “yapay işlemlerle” risk faktörünün ortadan kaldırılması ve “haksız yere” ekonomik kazanımlar elde edilmesi halinde asıl işlemin ekonomik özü erozyona uğratacaktır. Benzer şekilde, gerçekte yapılmak istenen işlemi gizlemek amacıyla gerçekleştirilen işlemlerin de ekonomik özü bulunmamaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilen bir işlemin meşru bir dayanağı olmayacağı gibi ekonomi aktörleri tarafından böyle bir işlem kabul görmeyecektir.

Agresif vergi planlamasında mükellefler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin ekonomik özü olduğu söylenemez. Bir defa, ekonomik işlem beklenen, o işlemin özelliğine göre, pozitif bir kazanım elde etmektir. Öncelikli hedef vergi avantajı sağlamak değildir. İşlemin vergi avantajı sağlamanın ötesinde ekonomik bir işlevi vardır²¹⁷. Oysa agresif vergi planlamasına başvuran mükellefler için öncelikli amaç vergi avantajı sağlamak olduğundan gerçekleştirilen işlemde ekonomik öz ya hiç yoktur ya da görünüşte var olan ekonomik amaç, vergi avantajı sağlama amacı yanında ikinci planda kaldığından ihmal edilecek düzeydedir. Bir başka ifadeyle

²¹⁵ Güney Afrika Gelir İdaresi raporunda bu durum şu şekilde ifade edilmiştir: “herhangi bir yatırımın risk ve gelir arasındaki ilişki <ne kadar risk, o kadar getiri> şeklindedir.” Bkz. SARS, s. 20.

²¹⁶ **Şirket Birleşmeleri**, Erişim Tarihi: 21.07.2014, <http://www.angelfire.com/co2/muratdinc/sayfa2.html>.

²¹⁷ Joseph Bankman, “The Economic Substance Doctrine”, *Southern California Law Review*, Volume: 74, Issue: 5, SS. 5-30, s. 9.

görünüşteki işlemler aslında bir illüzyon vazifesi görmektedir²¹⁸. Diğer taraftan agresif vergi planlamasında mükellefler işlemlerini genellikle vergi ile ilgisi olmayan üçüncü kişilerle ya da özel amaç varlıklarını kullanarak yerine getirdiklerinden işlem genellikle yapay görünüm arz etmektedir²¹⁹. Ayrıca agresif vergi planlamasında işlemlerin gerçek mahiyetinin tespit edilmesinin önüne geçilmesi amacıyla mükellefler tarafından gereksiz aşamalar kaydedilmekte ve böylece işlemler karmaşık bir hal almaktadır²²⁰. Ancak mükellef tarafından ortaya konulan aşamaların amacı asıl işlemin ortaya çıkmasını engellemek olduğundan bu işlemler biçimsel nitelikten öteye gitmemektedir.

Common Law ülkelerinde (örneğin ABD) ekonomik öz, mükelleflerce gerçekleştirilen bir işlemin agresif vergi planlaması amacıyla yapıp yapılmadığının tespitinde bir yorum yöntemi olarak kullanılmaktadır²²¹. Ekonomik öz doktrini olarak adlandırılan bu yorum yönteminde mahkemeler, mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemin vergi motivasyonu dışında gerçek bir ekonomik etkisinin olup olmadığını sorgulamaktadır²²². Buna göre, mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemlerin vergisel amaçlar dışında gerçek bir ekonomik amaç taşıması gerekir. Mükellefin işlemi vergisel amaçlar dışında gerçek bir ekonomik etkiye sahip değilse, bu işlemde elde edilen vergisel avantajlar kabul görmeyecektir²²³. Bu doktrin sayesinde mahkemeler yasaların lafzına, mükellefin niyetine ve başvuru yöntemine bağlı kalmaksızın gerçekleştirilen işlemin gerçek mahiyetinin ortaya çıkmasını sağlamaktadır²²⁴.

Ekonomik öz doktrini, esas itibarıyla iki doktrini bünyesinde barındırmaktadır. Bunlar iş amacı (business purpose) doktrini ve biçimden önce öz (substance over form) doktrindir. *İş amacı doktrininde*, vergi mevzuatının sunduğu meşru imkânlarla elde edilemeyen vergi avantajlarının, bu avantajları sağlamak amacıyla yasama organının niyeti ve amacı dışında kalan işlemler ya da ilişkiler aracılığıyla elde edilmesi kabul edilmemektedir²²⁵. *Biçimden önce öz doktrininde* ise, mükelleflerce

²¹⁸ SARS, s. 20.

²¹⁹ SARS, s. 20-21.

²²⁰ SARS, s. 21.

²²¹ Bankman, s. 11.

²²² Bankman, s. 9.

²²³ Bankman, s. 9-10.

²²⁴ Bankman, s. 11-12.

²²⁵ Ertuğrul Akçaoğlu, "ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 2012, Sayı: 2, SS. 171-186, s. 175-176 (kısaca, Öz); Duff, s. 480.

gerçekleştirilen işlemlerin yasal görünüşleri ve tarafları beyan ettiklerinden ziyade ticari ya da ekonomik özlerine göre değerlendirilmesi ve işlemin esasına bakılması gerektiği belirtilmektedir²²⁶.

Ekonomik öz doktrini yargısal içtihatlarla getirilmiş bir uygulamadır. Bu doktrinin kökeni esas itibarıyla 1921 tarihli U.S. v. Phellis kararına²²⁷ dayanmaktadır²²⁸. Ancak Federal Mahkeme kararlarında sıklıkla 1935 yılında karara bağlanmış olan *Gregory v. Helvering* davasına²²⁹ atıf yapılmaktadır. Ekonomik öz doktrinine örnek olması düşüncesiyle biz de *Gregory v. Helvering* davasına yer vereceğiz.

Davaya konu olay şu şekilde gelişmiştir. Bayan Evelyn Gregory, United Mortgage Şirketi'nin tüm hisselerinin sahibidir. Bu şirket Monitor Securities Şirketi'nin 1000 adet hissesini satın almıştır. Bayan Gregory, United Mortgage Şirketi'nin satın aldığı bu hisseleri satarak elde edilen kazancı kendi şahsi hesabına aktarmak istemektedir. Bayan Gregory, hisse satışı sonrasında ortaya çıkacak gelir vergisi sonuçlarını bertaraf etmek ve vergi ödemeksizin hisse satışından elde ettiği geliri kendi hesabına geçirmek için 18 Eylül 1928 tarihinde Averill isiminde bir şirket kurmuştur. Kuruluştan üç gün sonra United Mortgage Şirketi, satın aldığı 1000 adet hisseyi Averill Şirketi'ne devretmiştir. 24 Eylül 1928'de Averill Şirketi kendisini feshetmiş ve sahip olduğu 1000 adet hisseyi Bayan Gregory'e transfer etmiştir. Bayan Gregory de aynı gün bu hisseleri \$133,333.33 karşılığında satmıştır. Gelir idaresince gerçekleştirilen bu işlemlerin vergi avantajı sağlamak amacıyla yapıldığını ve bu nedenle \$133,333.33 üzerinden vergi ödenmesi gerektiğini iddia edilmiştir. Buna karşın Bayan Gregory,, \$57,325.45 maliyetinin olduğunu, net sermaye kazancının \$76,007.88 olduğunu, 1928 tarihli Gelir Vergisi Kanunu'nun 112'inci maddesine göre yeni yapılandırılan şirketlerin malvarlıklarının kısmen ya da tamamen bir başka şirkete ya da şirket hissedarlarından birine aktarılması halinde vergilendirilemeyeceğini, buradaki tek vergilendirilecek durumun Averill Şirketi'nin infisahı ile ortaya çıkan düşük miktardaki menkul sermaye iradının olduğunu belirterek yapılan işleme itiraz etmiştir. Yerel mahkemece yapılan yargılama

²²⁶ Duff, s. 480-481; Akçaoğlu, (Öz), s. 173.

²²⁷ *United States v. Phellis*, 257 U.S. 156 (1921), Erişim Tarihi: 02.08.2014, <https://bulk.resource.org/courts.gov/c/US/257/257.US.156.260.html>.

²²⁸ Akçaoğlu, (Öz), s. 174.

²²⁹ *Gregory v. Helvering-Commissioner of Internal Revenue*, 293 U.S. 465 (1935), Erişim Tarihi: 02.08.2014, <https://bulk.resource.org/courts.gov/c/US/293/293.US.465.127.html>.

sonunda gelir idaresinin işlemleri doğru bulunmuştur. Yapılan teyiz üzerine, Federal Yüksek Mahkeme davayı incelemiş ve mükellefin kanunun izin verdiği imkânlardan yararlanmak suretiyle vergi borcunu azaltmasının bir hak olduğunu, somut olayda yeni ve gerçek bir şirketin kurulmuş olduğunu, mükellef tarafından gerçekleştirilen şirket yapılanmasının kanunun lafzına uyduğunu kabul etmiş; ancak Bayan Gregory tarafından gerçekleştirilen işlemlerin vergi odaklı olduğunu, şirketin gerçek bir ticari faaliyette bulunmadığını, dolayısıyla mükellef tarafından yapılan işlemin kanunun amaç ve niyetiyle uyuşmadığını belirterek yerel mahkeme kararını onamıştır.

1.3.3. Uyumsuz Mevzuat Hükümlerinin Ustalıkla Kullanılması

Agresif vergi planlamasının unsurlarından bir diğeri, bir vergi sistemi içerisinde yer alan ya da farklı vergi sistemleri arasında mevcut uyumsuz düzenlemelerin mükellef tarafından ustalıkla kullanılmasıdır.

Agresif vergi planlamasında mükellefler vergi yükünü etkileyebilecek yasal düzenlemeleri tespit ederek bunları lehe olacak şekilde tasarlamaktadır. Burada iki hususun açıklanması gerekmektedir: “*vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluk*” ve “*uyumsuzluğu ustalıkla kullanması*”.

1.3.3.1. Vergi Mevzuatları Arasında Uyumsuzluk

Vergi mevzuatı, sadece vergi borcunun doğumuna etki eden vergi kanunlarından ibaret değildir. Vergi borcunun doğumunu etkileyen işlemlerin özel hukukta gerçekleştiği dikkate alındığında özel hukuka ait düzenlemeler de vergi mevzuatı içerisinde yer almaktadır. Diğer taraftan devletler, vergi hukukunu ilgilendiren anlaşmalar da yapabilmektedir. Yine, gelir idareleri kanuni düzenlemelerin uygulanmasını gösteren tüzük, yönetmelik, tebliğ, sirküler gibi alt düzenlemeler de yapılabilir. Nihayet vergi borcunun tahsili için ayrı bir icra usulü öngörülebilir. Bu nedenle vergi mevzuatı denildiğinde vergi kanunları, uluslararası anlaşmalar ve alt düzeyde yer alan düzenleyici işlemler ile vergi mevzuatı olarak çıkarılmasa dahi vergilendirmeyi ilgilendiren diğere düzenlemeler anlaşılmalıdır.

Devletlerin egemenliği ilkesine göre her devlet hiçbir yabancı unsurun etkisinde kalmadan kendi ülke sınırları içerisinde bağımsız bir şekilde karar alabilir²³⁰. Bu

²³⁰ Jérôme Monsenego, *Taxation of Foreign Business Income Within The European Internal Market*, Stockholm School of Economics Publish, ISBN: 978-91-7258-845-5, Stockholm 2011, s. 30-31.

nedenle bir devlette nelerin vergilendirilebileceği veya vergi dışında tutulacağı, uygulanacak vergi oranının ne miktarda olacağı gibi hususlar tamamıyla devletin kendi koyduğu sınıra tabidir. Bu sınır, *Common Law* ülkelerinde olduğu gibi, örf ve âdete dayanabileceği gibi Kıta Avrupası Hukuk Sistemlerinde olduğu gibi anayasalarla da konulabilir. Bu sınır içerisinde devletin vergilendirme konusunda geniş takdir yetkisi vardır. Devletler de takip ettiği politika ya da içinde bulunduğu durumun gereklerine göre vergilendirme yetkisini kullanmaktadır. Ancak vergi kanunlarının mülkiliği prensibi gereğince her vergi kanunu çıkarıldığı ülkenin mali sınırları içerisinde uygulanabilir²³¹. Bu nedenle dünya üzerinde mevcut ülkelerin vergi mevzuatları arasında birlik olduğu söylenemez.

Vergi kanunlarının ve buna bağlı alt düzenlemelerin mülklik ilkesine tabi olması ve devletlerin bağımsız bir şekilde vergi düzenlemeleri yapabilmesi uluslararası alanda vergi mevzuatlarının uyumsuzluğu sorununun gündeme getirmiştir. Zira, bir devlette vergi konusu yapılan şey, bir başka ülkede vergi konusu yapılmayabilir. Benzer şekilde aynı vergi konusuna uygulanan vergi oranı devletlerarasında farklılık gösterebilir. Yine bir ülkede tanınan muafiyet ya da istisnanın kapsamı darken bir başka ülkede bunların kapsamı geniş olabilir. Örneklerini çoğaltabileceğimiz bunlar ve bunlara benzer pek çok husus ülkeler arasında birbiriyle çelişen hükümlerin doğmasına neden olmuştur. Dolayısıyla vergi mevzuatları arasında uyumsuzluk, devletlerin vergi sistemleri arasında birbiriyle çelişen düzenlemelerin var olmasını ifade etmektedir.

Vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluk devletlerin çıkardığı kanunlar ve alt düzenlemeler ile ortaya çıkabileceği gibi yapılan uluslararası anlaşmalarla da ortaya çıkabilir. Devletlerin çıkardığı kanunlar ya da alt mevzuatla meydana getirilen uyumsuzluğa vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabeti örnek olarak gösterilebilir. Anlaşmalarla meydana getirilen uyumsuzluk ise esas itibarıyla çifte vergilendirmeme sonucunu doğuran anlaşmalarla gündeme gelmektedir. Ancak burada önemle belirtmek gerekir ki gerek devletlerin vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluk gerekse anlaşmalarla meydana getirilen uyumsuzluk mükellef tarafından kullanıldığında gündeme gelen bir sorundur. Örneğin devletler yatırım yapmak koşuluyla kendi aralarında vergi muafiyetine ilişkin sözleşme yaptıklarında bundan

²³¹ Karakoç, s. 127; Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 45-46.

beklenti her iki ülke arasında yapılacak yatırımlarda muafiyetin sağlanmasıdır. Oysa anlaşmaya taraf olmayan bir kimsenin kendi ülkesinde vergi ödememek için bu anlaşmanın imkânlarından yararlanmaya çalışması halinde üçüncü ülke için uyumsuzluk sorunu gündeme gelecektir.

Vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluk görünüşte vergilendirmeye ilgili olmayan ancak vergi kanunlarıyla bağlantı kurulabilecek kanuni düzenlemelerle de ortaya çıkabilir. Nitekim ayrıntısına yukarıda değindiğimiz *Gregory v. Helvering* davasında Bayan Gregory, ABD'nin iç hukukunda uygulama kabiliyeti bulan şirket kurma hakkını kullanmak suretiyle vergi yükünden kurtulmaya çalışmıştır. Şirket kurmak ya da bir şirkete ortak olmak Ticaret Kanunlarıca kişilere tanınan bir haktır. Ancak bu hak vergi kanunlarında yer verilen şirket muafiyetleri ile ilişkilendirildiğinde vergi kanunları ile özel hukuk düzenlemeleri arasında uyumsuzluk meydana gelebilmektedir.

1.3.3.2. Uyumsuzluğun Ustalıkla Kullanılması

Gerek iç hukuktan gerekse uluslararası hukuktan kaynaklanan nedenlerle vergi mevzuatında uyumsuzlukların ortaya çıkması, gelir idareleri açısından tek başına bir önemi yoktur. Çünkü her gelir idaresi, kendi ülke sınırları içerisinde vergilendirme sürecini yürüterek vergiyi toplamaktadır. Dolayısıyla vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluğun agresif vergi planlaması bağlamında sorun teşkil edebilmesi için bu uyumsuzlukların mükelleflerce vergi avantajı elde etme amacıyla kullanılması gerekmektedir. Çünkü agresif vergi planlamasında mükelleflerin vergi avantajı elde etmek için kullandığı araçlar yasalıdır. Ancak mükellefin kullandığı bu yasal araçlar ulusal ya da uluslararası alanda mevcut vergi mevzuatındaki uyumsuzluklardan kaynaklanmaktadır. Mükellef bu uyumsuzlukları ustalıkla kullanarak²³² vergi

²³² Ustalıkla kullanma ifadesi doktrinde ve uygulamada farklı ifadelerle kaleme alınmıştır. Güney Afrika Gelir İdaresi ve yazar Kevin J. Prosser ve Rebecca Murray, “yolunu bulmak, akıl etmek, bir şey için yol bulmak” anlamlarına gelen “*contrive*” sözcüğünü kullanmıştır. SARS, s.4; Prosser, Murray, s. 9; Güney Afrika Gelir İdaresi aynı raporda mükellefçe gerçekleştirilen işlemlerdeki ustalığın derecesini ifade etmek için “akıllara zarar” anlamına gelen “*mind-numbingly*” sözcüğünü kullanmıştır. SARS, s. 21; New York Barosu tarafından hazırlanan Kurumsal Vergi Sığınağı Raporunda “gerçek zekice bir davranış” anlamında “*real coup*” ifadesine yer verilmiştir. New York State Bar Association (Tax Section), *Report On Corporate Tax Shelters*, 10 May 1999, s. 882 (aktaran, Department of the Treasury Of USA, *The Problem of Corporate Tax Shelters-Discussion, Analysis and Legislative Proposals*, July 1999, s. 14, Erişim Tarihi: 06.08.2014, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ctswwhite.pdf>); *IRC v. Burmah Oil Co. Ltd.* davasında yargıç Lord Diplock, ustalık kavramını izah etmek için “bir şeyin fikir babası olmak” anlamında “*master-mind*” ifadesini kullanmıştır. *Inland Revenue Commissioners v. Burmah Oil Co. Ltd.*, [1982] STC 30, [1981] TR 535, 54 Tax Cas 200, ([1984] Conv 296), Erişim Tarihi: 02.08.2014,

avantajı elde etme hedefini gelir idarelerinin tespit etmesini neredeyse imkânsız kılacak şekilde gerçekleştirmektedir.

Ustalık, sözlük anlamıyla, “teknik bilginin yapıma uygulanmasındaki üstünlük” olarak tanımlanmaktadır²³³. Gerçekten ustalık, bir işin teknik detaylarına hâkim olmayı gerektiren olumlu bir durumu ifade etmektedir. Agresif vergi planlamasında ustalık ise vergi mevzuatları arasındaki çelişkilerin titizlik içerisinde ve görünüşte mantık hatası oluşturmayacak biçimde kullanılmasını ifade etmektedir. Bu yönüyle ustalık, olumlu bir durumu ifade etmekten ziyade, mükellefin vergi düzenlemelerini lehe çevirmedeki becerilerini izah etmek için kullanılmaktadır. Daha açık bir ifadeyle agresif vergi planlamasında ustalık, mükellefin uyumsuz yasa hükümlerini akılcı bir şekilde bir araya getirerek yasa koyucunun öngörmediği sonuçları, yasaların lafzına uygun bir şekilde elde etmesidir²³⁴. Burada, vergiye ilişkin düzenlemeler farklı hukuki araçlar kullanılarak öyle bir araya getirilmektedir ki, normal koşullarda akla gelmeyecek neticeler elde edilmekte²³⁵ ve yapılan işlemler ilk bakışta tamamıyla hukuka uygun görünmektedir. Ancak mükellefçe yapılan işlemler normal ve olağan olmayan usta işi ve yaratıcı düzenlemeler içerdiğinden burada vergi avantajı elde etme niyetiyle işlemlerin yapıldığı şüphesi de hâsıl olmaktadır. Bundan dolayı agresif vergi planlaması, ekonomik işlemlerin geçici (*ad hoc*) olduğu izlenimi veren yapay ve şekli işlemler içermektedir²³⁶.

Agresif vergi planlamasında mükellefler vergi mevzuatındaki gri alanları kendi lehine olacak şekilde tasarlarırken yine yasal araçları kullanmaktadır. Bu kapsamda mükellefler sıklıkla sözleşme hürriyetinin²³⁷ sunduğu imkânlara başvurmaktadır. Mükellefler sözleşme hürriyetinden kaynaklanan sözleşmenin içeriğini ve tarafını

<http://www.uniset.ca/other/cs4/54TC200.html>; Smith vs. CIR davasında hakim Steyn CJ ustalıkla kavramı yerine “aklı kullanarak vergiyi alt etme” ifadesini kullanmıştır. Bkz. *Smith vs. CIR*, 1964 (1) SA 324 (A), 26 SATC 1, 14 (aktaran, South African Revenue Service, *Tax Avoidance And Section 103 Of The Income Tax Act, 1962- An Interm Response*, South African Revenue Service, March 2006, s. 6 (kısaca SARS 2006)).

²³³ *Ustalık*, TDK Sözlüğü, Erişim Tarihi: 03.08.2014, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.53e139d636ea62.67837673.

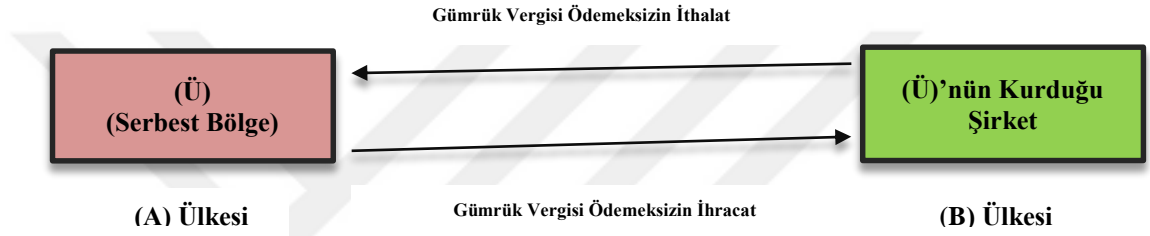
²³⁴ Benzer ifade için bkz. Pedersen, s. 157-158.

²³⁵ Akçaoğlu, (*Öz*), s. 171.

²³⁶ Pedersen, s. 157.

²³⁷ Sözleşme hürriyeti, bir kimseye herhangi bir sözleşmeyi yapıp yapmama, istenilen tip ve içerikte bir sözleşme yapma, sözleşmenin karşı tarafını belirleme ve kurulmuş olan bir sözleşmeyi ortadan kaldırma yetkisi veren borçlar hukukuna ait bir haktır. Sözleşme hürriyeti hakkında detaylı bilgi için bkz. Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayınevi, İstanbul 2003, s. 17-18; M. Kemal Oğuzman, Turgut Öz, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1995, s. 18-21; Ahmet M. Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 52-56.

belirleme yetkisinden yararlanarak vergi avantajı elde edebilmektedir. Bunu şu örnekle somutlaştırabiliriz. Örneğin serbest bölgede²³⁸ kurulmuş olan bir üreticinin (Ü) amacının gümrük vergisi ödemeksizin ve düşük maliyetle ithal ettiği ürünleri ürettikten sonra serbest bölgenin bulunduğu (A) ülkesine satmak olduğunu; (A) ve (B) ülkeleri de yapmış oldukları anlaşmayla aralarındaki gümrük vergisi uygulamasını kaldırdıklarını varsayalım. Normalde (Ü), ürettiği malları (A) ülkesinin iç pazarına arz etmesi halinde, serbest bölgeye ithal ederken ödemediği gümrük vergisini bu ürünler için ödemek mecburiyetinde kalacaktı. Fakat (Ü), (B) ülkesinde bir şirket kurmuş ve ürettiği malları önce bu şirkete satmış ve kurduğu bu şirket üzerinden de (A) ülkesine ithal etmiştir.



Şekil 2: Anlaşma Hükümleri Kullanılarak Vergi Avantajı Elde Edilmesi Örneği

Bu ticaret şeması incelendiğinde, şirket kurma işlemi (B) ülkesinin mevzuatına uygundur. (Ü)'nün (B) ülkesinde kurduğu şirket üzerinden yapılan işlemler de görünüşte anlaşmanın lafzına uymaktadır. Bu durumda (Ü)'nün ürettiği malları hem (A) ülkesinin iç pazarına sokması hem de hem de bu mallar için gümrük vergisi ödememesi hukuka uygun kabul edilmesi gerekirdi. Ancak bu örnek incelendiğinde (Ü)'nün asıl amacının gümrük vergisi ödememek suretiyle ürettiği malları (A) ülkesinin iç pazarına arz etmek olduğunu görüyoruz. (Ü) amacını gerçekleştirmek için (A) ve (B) ülkeleri arasında imzalanan gümrük vergisi muafiyeti anlaşmasını kullanmaktadır. Normalde (Ü), ürettiği malları (A) ülkesine doğrudan satsa bunun için ödemediği gümrük vergilerini ödemek durumunda kalabilecekti, ancak (A)

²³⁸ Serbest bölgeler; ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesindeki temel amaçlar; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek olarak sıralanmıştır. Buldukları ülke ekonomilerine sağladıkları katkıların yanında, esnek ve çağdaş idari yapılarıyla dış ticarete yönelmek isteyen firmalara modern ve gelişmiş bir yatırım ortamı sağlamaktır. Serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar gümrük rejiminden muafır. Bkz. Erişim Tarihi: 06.08.2014 <http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=790C7AE3-19DB-2C7D-3D034B137591651F>.

bunun aşmak için (B) ülkesinde bir şirket kurmuş ve sözleşme hürriyetinin taraf seçme ve sözleşmenin içeriğini belirleme serbestisinden yararlanarak kendi kurduğu (B) şirketi ile sözleşme yapmıştır. Şeklen (Ü)'nün şirket kurma ve sözleşme yapma işlemi hukuka aykırılık görünmemektedir. Zira (Ü)'nün işlemleri anlaşma hükümlerinin lafzıyla uyumludur. Ancak iki ülke arasındaki anlaşmanın amacı ticari ilişkilerin artmasıyken (Ü) burada kendi amacına ulaşmak için öngörülen amacın dışında hareket etmiştir. Kurduğu şirketle gerçek bir ticari iş yapmadığı gibi kurduğu şirketin de gerçek bir ticari faaliyeti yoktur. Bu nedenle (Ü) tarafından anlaşma metninin lafzına uygun olarak tasarlanan bu yapı kabul görmeyecektir.

Bu örnekte mükellefin satın sözleşmesi ile şirket kurma hakkının birlikte kombinasyonu ile vergi avantajı elde etme çabası somutlaştırılmaya çalışıldı. Ancak agresif vergi planlaması bağlamında kullanılan yasal araçlar bundan ibaret değildir. Finansal araçların (türev ürünler, hibrit varlıklar ve sentetik ürünler), şirketlerin yeniden yapılandırılmalarının, transfer fiyatlandırmasının, şirket zararlarının aktarılması ve sayılarını çoğaltabileceğimiz pek çok yasal araçla vergi avantajı (muafiyet, istisna, indirim... vs.) elde edilmeye çalışılmaktadır. Örneğin Dr. Ertuğrul Akçaoğlu'nun²³⁹ aktardığı *Rice's Toyota World Inc. v. C.I.R* davasında²⁴⁰ satın sözleşmesi ve kira sözleşmesi kullanılarak amortisman indirimi sağlanmak suretiyle elde edilmek istenen vergi avantajı ve buna karşı mahkemenin yaklaşımı gösterilmiştir. "...Rice's Toyota World Inc. v. C.I.R. davasına konu olan işlemler kullanılmış bir bilgisayarın satın alınması ve geriye kiralanması idi. Esas işi yeni ve kullanılmış otomobil satmak olan Rice şirketinin muhasebecisi işi ekipman kiralamak (leasing) olan Finalco şirketinden bilgisayar alımı ve geriye kiralanması işlemlerinin, hem faiz gideri yazılabilmesi hem de hızlandırılmış amortisman hükümleri uyarınca amortisman düşülebilmesi sayesinde ilk yıllarda yüksek vergi zararları üretebileceğini öğrenmişti. Rice, Finalco'dan kullanılmış bir bilgisayar satın aldı; bu alımı Finalco'ya borçlandığı senetlerle finanse etti ve satın aldığı bilgisayarı Finalco'ya kiraladı. Rice daha sonra gelir vergisi beyannamelerinde hızlandırılmış amortisman giderleri ve Finalco'ya yaptığı ödemeler üzerinden faiz giderleri beyan etti. Gelir idaresi satın alma-geri kiralama planının ekonomik özü bulunmadığı

²³⁹ Akçaoğlu, (Öz), s. 176-177.

²⁴⁰ *Rice's Toyota World, Inc. v. Commissioner Of Internal Revenue*, 81 T.C. 184 (1983), Erişim Tarihi: 06.08.2014, <http://openjurist.org/752/f2d/89/rices-toyota-world-inc-v-commissioner-of-internal-revenue>.

gerekçesi ile bu giderleri kabul etmedi. Vergi Mahkemesi açılan davada sahte işlemler ilkesini uygulayarak şu tespitte bulundu: ‘Sadece vergi azaltma amacıyla gerçekleştirilmiş ve varlığını destekleyecek hiçbir ekonomik veya ticari gayesi bulunmayan bir işlem sahtedir ve Federal gelir vergisi bakımından etkisizdir.’”

Uygulamada pek çok yasal araç kullanılarak vergi avantajı elde edilebilmektedir. Aslında vergiye karşı direnme yöntemleri, mükellef ile gelir idareleri arasında bir satranç oyununa benzemektedir. Devletin her müdahalesine karşı mükellefler yeni bir strateji geliştirmektedir²⁴¹. Dolayısıyla agresif vergi planlaması bağlamında başvurulmuş yasal araçları saymakla tüketmek neredeyse imkansızdır. Bu nedenle agresif vergi planlaması bağlamında mükelleflerin yasal araçları ne şekilde manipüle ettiklerini şu şekilde belirtmenin daha yol gösterici olduğu kanaatindeyiz²⁴²:

- 1- Ülkeler arasında asimetrik düzenlemelerden yarar sağlamak amacıyla şirket yapılarını veya finansal araçları kullanarak melez uyumsuzluk yaratmak.
- 2- Yapay olarak varlıkları, sermayeyi veya riski ayırarak transfer fiyatlandırmalarını kendi lehine olacak şekilde yönlendirmek.
- 3- Vergi sistemi içerisinde yer alan somut varlıklara duyulan ihtiyacı en aza indirmek için ya da başka bir coğrafi bölgeden belirli fonksiyonları almak amacıyla yeni teknolojileri kullanmak.
- 4- Ülkelerin çifte vergilendirme anlaşmalarından ya da daha düşük vergi oranlarından yarar sağlamak amacıyla akıl dolu işlemler (contrived transactions) gerçekleştirmek
- 5- Özel amaç varlıkları yaratmak.

²⁴¹ Örneğin Birleşik Krallık'ta 2011-2012 yılları arasında 10.000 kişi arasında yapılan vergi incelemesinde, vergi avantajı elde etmeye yönelik 324 farklı tasarım tespit edilmiştir. Bkz. House of Commons Committee of Public Accounts, *Tax Avoidance: Tackling Marketed Avoidance Schemes- Twenty-ninth Report of Session 2012-13*, London 2013, s. 7, (Erişim Tarihi:25.11.2014, <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/788/788.pdf>).

²⁴² HM Treasury-HM Revenue & Customs, *Tackling Aggressive Tax Planning In The Global Economy: UK Priorities For The G20-OECD Project For Countering Base Erosion And Profit Shifting*, ISBN: 978-1-909790-89-6, March 2014, s. 5.

1.3.4. Hakkın Kötüye Kullanılması

1.3.4.1. Genel Olarak Hakkın Kötüye Kullanılması

Dürüstlük kuralı ve onu tamamlayan hakkın kötüye kullanılması yasağı bir genel hukuk ilkesi olarak, hukukun hemen her alanında kendisini gösteren ve yargı uygulamasında da sıkça başvurulan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır²⁴³.

Dürüstlük kuralı, toplumun bilincinde yerleşmiş olan ve toplumun büyük çoğunluğu tarafından beğenilerek ve uygun görülerek uyulan namusluluk, doğruluk, dürüstlük, işlem ve iş ilişkilerindeki dikkat, özen ve karşılıklı güven esaslarının oluşturduğu bir davranış düsturudur²⁴⁴. Hakkın kötüye kullanılması ise hukuk tarafından kişiye tanınan bir hakkın dürüstlük kurallarına aykırı surette kullanılması demektir²⁴⁵. Hukuk düzenleri tarafından dürüstlük kurallarına aykırı davranış tasvip edilmediğinden hakkın kötüye kullanılması yasaklanmıştır.

Hakkın kötüye kullanılması yasağı, hukukun şekilciliğinden doğan sertliği gidermek amacıyla ortaya çıkmıştır. Zira teknik gerekler dolayısıyla belli kalıplara sokulmuş hukuk kuralları tarafından kişilere tanınan yetkilerin olduğu gibi kullanılması, diğer kişiler ve toplumlar için çoğu kez katlanılması güç sonuçlar doğurabilmektedir²⁴⁶. Nitekim ölçüsüz olarak kullanılan bir hak, bu hakkı kullanan için olumlu neticeler doğurabilirse de diğer taraf için orantısız sonuçlar ortaya çıkabilir. Örneğin borcunu ödeyeceği konusunda alacaklıya güven vererek onun yasal yollara başvurmasını engelleyen ve böylece alacak zamanaşımının dolmasına sebep olan borçluya karşı dava açıldığında, borçlunun zamanaşımı def'ini ileri sürmesi hakkın kötüye kullanılması yasağı ile karşılaşacaktır. Dolayısıyla hakkın kötüye kullanılması yasağı, hakların kullanılmasında bir sınır teşkil etmektedir. Nitekim 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 2/1 maddesinde herkesin, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorunda olduğunu belirtildikten sonra, aynı düzenlemenin 2/2 maddesinde, bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzenin korumayacağı ifade edilerek genel kabul görmüş olan dürüst davranma ve hakkın kötüye kullanılması yasağı pozitif hukukta

²⁴³ Nami Barlas, "Dürüstlük Kuralı Ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağının Alman Medenî Kanunundaki Düzenlenme Tarzı Ve Eleştirisi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: LV, Sayı: 3, Yıl: 1997, s. 191.

²⁴⁴ Jale G. İpek, Turgut Akıntürk, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri: Kişiler Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul 2002, s. 175.

²⁴⁵ İpek, Akıntürk, s. 197.

²⁴⁶ İpek, Akıntürk, s. 187-188.

da dayanak bulmuştur. Bu düzenleme sadece özel hukukta değil, hukukun tüm alanında uygulama kabiliyeti bulmaktadır. Bu sebeptir ki kişilerin haklarını kullanırken veya borçlarını ifa ederken hareket tarzlarının hukuki sınırlarını belirleyen dürüstlük kuralı ve hakkın kötüye kullanılması yasağı hem özel hukuk ilişkilerinde hem de kamu hukuku ilişkilerinde mihenk taşı konumundadır²⁴⁷.

Hakkın kötüye kullanımının söz konusu olabilmesi için genel olarak şu şartların oluşması gerekir: *“hukuken tanınmış hakkın varlığı”*; *“hakkın dürüstlük kurallarına açıkça aykırı kullanılması”* ve *“hakkın kötüye kullanılması nedeniyle başkalarının zarar görmesi ya da zarar görme tehlikesinin oluşması”*.

Hakkın kötüye kullanılması için her şeyden evvel kişinin hukuk tarafından tanınan ve korunan bir hakka sahip olması gerekmektedir²⁴⁸. Bu hak kamu hukukundan kaynaklanabileceği gibi özel hukuktan da doğabilir. Diğer taraftan kişiye tanınan bu hakkın dürüstlük kurallarına açıkça aykırı kullanılması gerekir. Buradaki ölçüt genel bir nitelik arz ettiğinden bunun içine hakkın hukuken korunmaya layık bir menfaati sağlamak maksadıyla kullanılması girdiği kadar, hakkın sosyal işlevinden saptırılması da girmektedir²⁴⁹. Nihayet kişinin sahip olduğu hakkı kötüye kullanmakla başkalarının zarar görmesi ya da zarar görme tehlikesi ile karşılaşmış olması şarttır. Hakkın kullanılmasıyla verilen zararın mutlaka somut veya soyut bir malvarlığı değerine yönelik olması şart değildir; ideal, gayri maddî değerlere yönelik de olabilir²⁵⁰. Bu unsurun gerçekleşmesi için zararın somut olarak ortaya çıkması gerekmemektedir. Zarar görme tehlikesinin varlığı da bu unsurun sağlanması açısından yeterlidir²⁵¹.

Hakkın kötüye kullanılması halinde uygulanacak yaptırım, kişinin gerçekleşmesini arzuladığı amacın ya da hukuki sonucun elde edilmesini sağlayacak imkânlardan yoksun bırakılmasıdır. Böylece hakkını kötüye kullanan kimse bundan beklediği menfaati elde edemeyecektir.

²⁴⁷ Derviş Altınok, “Hakkın Kötüye Kullanımı Yasağı Altında Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonucu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 366, Yıl: 2012 (Şubat), s. 29.

²⁴⁸ İpek, Akıntürk, s. 197.

²⁴⁹ İpek, Akıntürk, s. 198.

²⁵⁰ Barlas, s. 198.

²⁵¹ İpek, Akıntürk, s. 199.

1.3.4.2. Agresif Vergi Planlamasında Hakkın Kötüye Kullanılması

Agresif vergi planlamasında vergi mükellefinin vergi yükünü en aza indirmek amacıyla gerçekleştirdiği faaliyetler hakkın kötüye kullanılmasının özel biçimidir.

Birçok vergi sisteminde kabul gördüğü üzere, her vergi mükellefi, yasaların izin verdiği ölçüde, en az vergiyi ödemek ve bu amaçla iş ve işlemlerini düzenlemek hakkına sahiptir²⁵². Agresif vergi planlamasında ise vergi mükellefi, normal koşullarda elde edemeyeceği vergi avantajını, vergi normunun lafzı ile amacı arasında görünüşteki farktan yararlanarak ve somut maddi olayın bu fark doğrultusunda manipüle edilmesi ile elde etmeye çalışmaktadır. Oysa dürüst bir vergi mükellefinden beklenen, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte meydana gelen vergi borcunu zamanında eksiksiz olarak beyan ederek ödemesidir²⁵³. Ancak agresif vergi planlamasında mükellefler, dürüst bir vergi mükellefinden beklenen davranıştan saparak bilhassa özel hukuk biçimlerini vergisel avantajlara ulaşmak için vergi normlarının konuluşlarındaki amaçlarla bağdaşmayacak biçimde kötüye kullanmaktadır²⁵⁴. Böylece mükellef ödemesi gereken vergiyi eksik ödeyerek ya da duruma göre hiç ödemeyerek kendisi lehine vergi avantajı sağlarken hazine aleyhine vergi kayıplarına yol açmaktadır²⁵⁵. Konuya örnek olması düşüncesiyle *Gregory v. Helvering* davasına dönersek²⁵⁶, hatırlanacağı üzere davaya konu olay şu şekilde gelişmişti: Bayan Gregory, United Mortgage Şirket'nin tüm hisselerinin sahibiydi ve bu şirket, Monitor Securities Şirketi'nden hisse satın almıştı. Bayan Gregory, Monitor Securities Şirketi'nden satın aldığı hisseleri satmak, ancak satış neticesinde elde edilen kazançtan vergi ödemeksizin bunu kendi şahsi hesabına aktarmak istemekteydi. Bu amacını gerçekleştirmek için kurmuş olduğu Averill isimli şirkete, satın alınan tüm hisseleri devretmiş; fakat kısa süre içerisinde Averill Şirketi kendini feshederek sahip olduğu bu hisseleri Bayan Gregory'e aktarmış ve Bayan Gregory de bu hisseleri satarak amacına ulaşmaya çalışmışsa da, gerek gelir idaresi gerekse Yüksek Mahkeme işlemlerinde ekonomik özün bulunmadığını belirterek Bayan Gregory'nin elde etmeye çalıştığı vergi avantajını yerinde görmemiştir. Bu olay

²⁵² Harari, Sitbon, Donyets-Kedar, s. 3.

²⁵³ Tuay, Güvenç, s. 23; Ali Rıza Gökbunar, Sibel Selim, Halit Yanıkkaya, "Türkiye'de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma", *Ekonomik Yaklaşım*, Cilt: 18, Sayı: 63, SS. 69-94, s. 72.

²⁵⁴ Akkaya, s. 95; Pedersen, s. 169; Gökbel, s. 68.

²⁵⁵ SARS, s. 12.

²⁵⁶ Bu dava "*Ekonomik Özden Yoksunluk*" başlığı altında detaylı olarak izah edildiğinden burada tekrarlanmayacaktır.

analiz edildiğinde sorunun Bayan Gregory'nin Averill isminde bir şirket kurmasından kaynaklandığını görmekteyiz. Şirket kurmak bir kimse için haktır. Herkes kanunda belirtilen şartları meydana getirmek koşuluyla şirket kurabilir. Şirket kurmanın amacı ticari bir faaliyet göstermektir. Yasama organının şirket kurmaya ilişkin düzenlemelerinin de esas amacı budur. Oysa bu davada Bayan Gregory, normal şartlar altında, satılan hisseler üzerinden elde edilen gelir için vergi ödemesi gerekirken, şirket kurma hakkını vergi yükünü minimize etmek için kullanmıştır. Her ne kadar en az vergiyi ödeme çabası mükellef için hak ise de bu hak ancak yasaların izin verdiği ölçüde gerçekleştirilebilir. Bu davada Bayan Gregory'nin şirket kurma hakkını amacından saptırarak sırf vergi avantajı elde etmek için kullandığı dikkate alındığında şirket kurma hakkını kötüye kullandığı aşikârdır.

Şunu belirtmek gerekir ki, agresif vergi planlamasında mükelleflerin işlemleri kanuna karşı hile değildir. Çünkü kanuna karşı hilede, kanunun yasakladığı bir sonuca yine kanunun cevaz verdiği bir başka hüküm aracılığıyla ulaşma söz konusudur²⁵⁷. Buna karşın agresif vergi planlamasında mükellefler yasa koyucunun yasakladığı bir sonuca değil, bilakis yasa koyucunun ön gördüğü neticeye, yani en az vergi ödeme hakkına, bir başka yasal düzenlemeyi amacından saptırarak ulaşmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla burada kanuna karşı hileden değil, ancak hakkın kötüye kullanılmasından bahsedilebilir.

1.3.5. Yasama Organının Amaç ve Niyetine Aykırılık

Agresif vergi planlamasında mükellef, vergi normunun lafzı ile yasama organının amaç ve niyeti arasında görünüşteki farktan yararlanarak vergi avantajı elde etme gayreti içerisindedir. Dolayısıyla mükellefin işlemlerinin hukuka aykırılığını belirleyen unsur yasama organının amaç ve niyetine aykırılık olmaktadır. Peki, yasama organının amaç ve niyetine aykırılıktan ne anlaşılması gerekmektedir?

Bu soru aslında iki durumun analiz edilmesini gerektirmektedir. Bunlardan ilki yasama organının amaç ve niyetinin nasıl tespit edileceği, diğeri ise mükellef işleminin amaç ve niyete aykırılığının nasıl tespit edileceğidir.

1.3.5.1. Yasama Organının Amaç ve Niyetinin Tespiti

Vergi normları, usulüne uygun olarak çıkarıldıktan sonra kendisini çıkararak organdan bağımsız bir hal kazanır. Bu durumda normun gerçek iradesinin tespit

²⁵⁷ İpek, Akıntürk, s. 199.

edilmesi şarttır. Şayet normun lafzı hiçbir yoruma yer vermeyecek kadar açıksa burada iradenin tespit edilmesine gerek yoktur. Ancak normun lafzında gerçek irade tespit edilemiyorsa, bu durumda iki temel soruya cevap verilmesi gerekmektedir: Normu ortaya koyan organının normu çıkardığı sıradaki iradesi mi esas alınacak? Yoksa norm çıkarıldıktan sonra çıkarılan organdan bağımsız bir hal kazandığı için normun iradesi mi esas alınacak?²⁵⁸

Doktrinde normun gerçek iradesinin saptanabilmesi için ortaya çıkan bu soruya cevap olmak üzere üç farklı teori ortaya atılmıştır. Bunlardan ilki sübjektif teoridir²⁵⁹. *Sübjektif teori*, normu ihdas eden organın normu çıkardığı esnadaki iradesinin esas alınması gerektiğini savunmaktadır²⁶⁰. Bu teoriye göre, yorumdaki hedefin, kanun koyucunun kanunun yapıldığı andaki iradesinin meydana çıkarmak olduğunu ve bu maksatla sadece kanunun hazırlayıcı malzemesinden yararlanılması gerektiğini, bu kapsamda, bir kanun çıkartılırken hazırlık aşamasından kanunlaşmaya kadar geçirdiği tüm aşamaların (tasarı veya teklifleri, gerekçeler, komisyon tutanakları ve meclis görüşmeleri... vs.) dikkate alınması gerektiğini öne sürmektedir²⁶¹. Diğer teori objektif teoridir²⁶². *Objektif teori*, normu çıkarılan organın değil, normun amacına öncelik tanınması ve normun metninden anlaşılması gerekene önem verilmesi gerektiğini savunmaktadır²⁶³. Bu teoriye göre, kanun yapıldığı devri aşan ve kendisini meydana getirmiş olan kanun koyucunun iradesinden ayrı ve bağımsız bulunan bir varlığa sahiptir. Yorumda normu koyanın iradesine bağlı kalmak hukuku durağan hale getirir²⁶⁴. Yorumdaki amaç, kanunu toplum içindeki gelişime uygun düşecek biçimde, toplumun mevcut ihtiyaçları ile hukuk ilkeleri ve kanunun bütünü dikkate alınarak manalandırmaktır. Kanun koyucunun neyi istediği değil, kanunun sistemi, hal ve şartlar, uygulandığı andaki toplumun durumu, sosyal ihtiyaçlar, bilim ve tekniğin o anda ulaştığı ilerleme ve gelişim karşısında kanundan çıkan anlam, normun gerçek iradesidir. Zira kanun yorumlanırken ortaya çıkarılması gereken husus, toplumun bugün içinde bulunduğu şartlar altında kanun koyucunun neyi

²⁵⁸ Akkaya, s. 48.

²⁵⁹ Doktrinde sübjektif yorum teorisine, “*klasik yorum teorisi*” de denilmektedir. Bkz. İpek, Akıntürk, s. 123.

²⁶⁰ Karakoç, s. 162.

²⁶¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 58; Akkaya, s. 49; İpek, Akıntürk, s. 123; Karakoç, s. 168

²⁶² Doktrinde objektif yorum teorisine, “*modern yorum teorisi*” de denilmektedir. Bkz. İpek, Akıntürk, s. 124.

²⁶³ Karakoç, s. 163.

²⁶⁴ Akkaya, s. 49.

isteyebileceğidir²⁶⁵. Objektif yorum teorisi normu, çıkarar organ dan bağımsız olarak yorumlanmasını önermekle birlikte²⁶⁶, normun hazırlayıcı malzemelerini (tasarı veya teklifleri, gerekçeler, komisyon tutanakları ve meclis görüşmeleri... vs.) tamamıyla dışlamamaktadır. Bu teoriye göre hâkim, normu yorumlarken önce bu normla göz önünde tutulan menfaatlerin neler olduğunu araştıracaktır. Bu araştırmayı yaparken normun hazırlayıcı malzemeleri yol gösterici olacaktır. Ancak hazırlayıcı malzeme hiçbir zaman normun yorumlanmasında kesin ve mutlak bir etki doğurmamalıdır²⁶⁷. Son teori ise sübjektif ve objektif teoriyi birleştirme amacı güden ve Alman doktrininde ortaya çıkmış *birleştirici teoridir*. Bu teori, normun anlamlandırılmasında “yasa koyucunun normda somutlaşan iradesinin” belirleyici olması gerektiğini önermektedir. Bu teoriye göre, norm manalandırılırken normu çıkarar organın norma rengini veren genel iradesi dikkate alınmalıdır. Normlaşma sürecine ilişkin hazırlayıcı malzemeler norma rengini veren genel iradeyle uyumlu olduğu ölçüde yardımcı bir işleve sahip olmalıdır. Normdan algılanan bütünsel anlam tüm yorum yöntemlerinin birlikte kullanılmasıyla saptanmalı ve saptanan anlamın doğruluğu tüm yöntemlerce ya da en azından bunların çoğunluğunca teyit edilmelidir. Bir norm anlamlandırılırken lafızdan başlanmakla birlikte, lafızdan elde edilen verilerle normun amacı arasında farklılık olup olmadığına bakılmalı, farklılık yoksa diğer yöntemlerin de bir farklılık olmadığı yönündeki tespiti doğrulayıp doğrulamadığı araştırılmalıdır. Normun lafzı ile amacı arasında bir fark olduğu saptanıyorsa normun ait hukuk olduğu alana göre çözümler geliştirilmelidir. Ancak norm yorumlanırken yükümlü lehine ya da hazine lehine sonuçlara ulaşmak gibi amaçları bünyesinde barındırmamalıdır²⁶⁸.

Her üç teörinin de normun gerçek iradesini saptamada katkısı vardır. Ancak sübjektif yorum teörisinin yasama organının iradesini esas alması ve çıkarıldığı gündeki şartların değerlendirilerek sadece kendisiyle ilgili olan malzemelerin göz önünde bulundurulmasını, bunun dışındaki hususların yorumda değerlendirilememesi gerektiğini önermesi, normun değişen şartlara göre uygulanamaması sonucu doğuracağı ve bu suretle hukukun durağan bir hal alacağı düşüncesiyle bu teoriye tamamıyla katılmıyoruz. Diğer taraftan sübjektif yorum teörisinin eksik yönlerini

²⁶⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 58; İpek, Akıntürk, s. 123.

²⁶⁶ Karakoç, s.168-169.

²⁶⁷ İpek, Akıntürk, s. 123.

²⁶⁸ Akkaya, s. 54.

tamamlaması nedeniyle objektif teori halen önemini korumakta ise de kanaatimizce bu teori, normların değişen koşullara uygun olarak anlamlandırırken, adalet duygularını tatmin edecek sonuçlara ulaşmak için normun kendisini ihmal ettiğinden ve somut maddi olayın özelliklerinin dikkate aldığından, normun amacını belirlemede hukuk uygulayıcısına tanıdığı serbestinin hukuki güvenlik ilkesinin sarsılmasına neden olabilecektir²⁶⁹. Bu yönüyle amaçsal yorum da normun amacı belirlenirken tek başına dikkate alınmamalıdır. Biz de sübjektif ve objektif teoriyi bir arada değerlendiren birleştirici teoriye katılıyoruz. Çünkü bir norm onu çıkaran organdan tamamıyla bağımsız değildir. Her norm belirli bir amaç gözetilerek çıkartılır. Bu nedenle bir norm değişen şartlara göre yorumlanırken onu çıkaran organın amacı da göz önünde bulundurulmalıdır. Fakat normun çıkarıldığı dönemle uygulandığı dönem arasında amacın belirlenmesinde normun lafzıyla bir çelişki varsa, bu defa tüm yorum yöntemleri kullanılarak ortak bir sonuca ulaşılmalıdır. Ancak norm yorumlanırken onu çıkaran organla bağı tamamıyla koparılmamalıdır. Aksi halde normun ihmal edilmesi, kuvvetler ayrılığı prensibinin zedelenmesine ve örneğin yargı organının, yasama organının yerine geçmesi neticesini doğurabilecek anlamların ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

Yapılan bu açıklamalar dikkate alındığında, mükellefçe vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanılan yasal bir aracın çıkarılış amacıyla mükellefin amacı arasında paralellik bulunup bulunmadığının tespitinde “yasa koyucunun normda somutlaşan iradesinin” dikkate alınması gerektiğini düşünüyoruz. Böyle bir kabul hem normu, çıkaran organdan tamamıyla bağımsız hale getirmeyecek hem de diğer yorum teorileri ile normun anlamı test edilerek doğru bir sonuca ulaşılabilecektir. Ayrıca yorumda normun kendisi hedef alındığından ne mükellef ne de hazine lehine yorum tercihi ön plana çıkmayacaktır. Dolayısıyla yasa koyucunun normda somutlaşan iradesi ile mükellefin vergi avantajı elde etmek amacıyla başvurduğu yöntemdeki amaç uyuyorsa sorun yoktur; ancak bir çelişki söz konusuysa yasama organının amaç ve niyetine aykırılık söz konusu olacaktır.

1.3.5.2. Mükellef İşleminin Amaç ve Niyete Aykırılığının Tespiti

Agresif vergi planlamasında mükellefler vergi avantajını görünüşte hukuka uygun işlemlerle gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi avantajı elde

²⁶⁹ Akkaya, s. 52.

etmek amacıyla kullandıkları yasal araçların, yasama organının amaç ve niyetine aykırı olduğunun nasıl tespit edileceği önemli bir sorundur.

Common Law ülkelerinde (örn. ABD), mükellef işlemlerinin vergi normunun amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı mahkeme uygulamalarıyla getirilmiş dört test ile kontrol edilmektedir. Bunlar “iş amacı testi”, “biçimden önce öz testi”, “sahte işlemler testi” ve “basamaklı işlemler testi”. *İş amacı testi*nde mahkemeler, mükellef işlemlerinin ekonomik yönüyle ilgilenmektedir. Buna göre bir mükellef, normal şartlar altında mevcut vergi mevzuatına göre başka biçimlerde elde edemeyeceği vergi faydalarını, yasama organının niyet ettiğinden farklı olarak, vergi faydası sağlama amacı olan ilişki ya da işlemlerle elde etmeye çalışması halinde mükellefin bu çabası kabul edilemeyecektir²⁷⁰. *Biçimden önce öz testi*nde mahkemeler, yapılan işlemin yasal biçiminden ziyade ekonomik özlerine göre değerlendirmektedir²⁷¹. Biçimden önce öz testinde mükellefin bir işlemi ne şekilde yaptığı ya da ona ne isim verdiğinin bir önem yoktur. Önemli olan, işlemde beklenen vergi avantajı elde etmenin ötesinde, işlemin ekonomik amacının olup olmadığıdır. *Sahte işlemler testine* gelince bu test, çoğu kez biçimden önce öz ve iş amacı testiyle örtüşür bir görünüm arz etmektedir Ancak bu testi diğer testlerden ayıran, mükellef işleminin ne bir iş amacı gütmesi ne de bir ekonomik özü olan işlem gerçekleştirmesidir. Bu teste göre, mükellefin işlemi yapay, düzmece, taklit ve yapmacıktır. Bu nitelikte olan işlemler ise sahtedir²⁷². Nihayet son test olan *basamaklı işlemler testi*, birbirini takip eden mükellef işlemlerinin ekonomik bir öze sahip olup olmadığıyla ilgilenir. Bu teste göre, mükellef tarafından gerçekleştirilen bir işlemin hukuken bağımsız; ancak fiilen bağlantılı aşamaları (ya da zincirleme işlemleri) ayrı ayrı değil, bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu işlemler aynı anda gerçekleşebileceği gibi farklı zamanlarda da gerçekleşebilir²⁷³. Önemli olan bu işlemlerin bir bütün halinde değerlendirilerek mükellefin bağlantılı işlemlerinin öncelikli amacının vergi avantajı elde etmeye mi yoksa kullanılan işlemin ekonomik amacına mı hizmet etmeye yönelik olduğu belirlenmeye çalışılmaktadır.

Common Law ülkelerinde bu testler uygulanarak mükellef işlemlerinin amacı ve bu amacın yasama organının amaç ve niyetiyle paralellik gösterip göstermediği

²⁷⁰ Gökbel, s. 43.

²⁷¹ Gökbel, s. 43.

²⁷² Akçaoğlu, (Öz), s. 176.

²⁷³ Akçaoğlu, (Öz), s. 179.

belirlenmeye çalışılmaktadır. Buna karşın Türk Hukuku'nda *Common Law* ülkelerinde olduğu gibi test uygulanmamaktadır. Bunun yerine “ekonomik yaklaşım ilkesi” benimsenmiştir²⁷⁴.

Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasıdır²⁷⁵. Ekonomik yaklaşım, hem maddi olayın belirlenmesi hem de maddi olaya uygulanacak normun yorumlanmasında işlev görmektedir. Nitekim Türk Hukuku'nda, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesine ekonomik irdeleme; vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önünde alınarak belirlenmesine ve anlamlandırılmasına ekonomik yorum adı verilmektedir²⁷⁶. Ekonomik nitelendirme, vergiyi doğuran olayın niteliğinin ortaya konulması aşamasında, ekonomik yorum ise ekonomik irdelemeden sonra karar aşamasında yapılmaktadır²⁷⁷.

Agresif vergi planlamasında vergi mükelleflerinin işlemleri, vergi avantajı elde etmek amacıyla yasal düzenlemelerin ve soyut düzenlemelerin somut görünümü olan özel hukuk biçimlerinin kendileri lehine manipüle edilmesi olduğu dikkate alındığında, bu işlemlerin ekonomik içeriklerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu tespit maddi vakıanın değerlendirmesi şeklinde gerçekleşeceğinden, burada ekonomik nitelendirme gündeme gelecektir.

Ekonomik nitelendirme, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesi ve değerlendirilmesidir. Yapılan bu nitelendirme ile uyumsuzluk konusu olayların gerçek mahiyetleri ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Ekonomik nitelendirmeyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği, gerçekleşmiş ise ne şekilde gerçekleştiği gösterilmektedir²⁷⁸.

Bir normda tanımlanan hukuki sonucun ortaya çıkması hem normda gösterilen soyut olayın doğru anlamlandırılmasına hem de maddi vakıanın doğru tespitine bağlıdır. Her ikisinde de yapılacak hata, normda amaçlanan neticenin yanlış tecelli

²⁷⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 60; Akkaya, s. 66.

²⁷⁵ Karakoç, s. 173; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 24.

²⁷⁶ Karakoç, s. 173.

²⁷⁷ Karakoç, s. 173.

²⁷⁸ Karakoç, s. 173-174.

etmesine sebebiyet verecektir. Bu itibarla ekonomik irdeleme yapılırken ikili bir aşama öngörülmüştür. İlk aşama, olayın ya da olgunun saptanmasıdır. Esasen bu aşama, olayın fotoğrafını çekme aşamasıdır. Burada “gerçekleşen nedir” sorusuna cevap aranmaktadır²⁷⁹. İkinci aşama ise, saptanan maddi olayın özellikleri araştırılarak hukuki nitelemesinin yapılmasıdır. Bu nitelendirme, somut maddi olayı normdaki soyut olaylara ilişkin tanımlarda kullanılan hukuk kavramları ile karşılaştırmaya elverişli bir zemini yaratmakta, normdaki hukuki sonucun ortaya çıkıp çıkmadığına ilişkin kararın verilmesini salt mantıksal bir vargı haline getirmektedir²⁸⁰.

Bu ikili aşama neticesinde tespit edilen maddi vakıa ile hukuki nitelendirme birbiriyle örtüşüyorsa ekonomik irdelemeye gerek kalmayacaktır. Buna karşın tespit edilen maddi vakıa ile hukuki nitelendirme arasında bir farklılık varsa bu durumda ekonomik irdeleme devreye girerek işlemlerin gerçek mahiyeti tespit edilecektir. Çünkü ekonomik irdeleme, vergi normunun uygulama sürecinde somut maddi olayı ve onun hukuki nitelendirilmesini hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek boyutunun ve iktisadi içeriğini esas alınmasına olanak vermektedir²⁸¹.

Tüm bu anlatılanlar bir arada değerlendirildiğinde, mükellef tarafından gerçekleştirilen işlemin gerçek mahiyeti ekonomik irdeleme ile tespit edilecektir. Böylece hem mükellefin bir işlemi ne şekilde yaptığı ya da ona ne isim verdiğinin bir önemi olmaksızın onun iktisadi içeriği ve gerçek boyutu ile değerlendirme imkânı bulacak ve normun tespit edilen anlamıyla örtüşüp örtüşmediği değerlendirilebilecektir.

1.3.6. Matrah Aşınması (Vergi Erozyonu)²⁸²

Agresif vergi planlamasından bahsedilebilmesi için mükellef tarafından vergi avantajı elde etmeye yönelik işlemlerin yapılmış olması yeterli değildir. Mükellef, gerçekleştirmiş olduğu bu işlemler neticesinde kendi lehine vergi avantajı sağlarken hazine aleyhine vergi kayıplarına yol açması ya da en azından, yol açma tehlikesinin

²⁷⁹ Akkaya, s. 74.

²⁸⁰ Akkaya, s. 74.

²⁸¹ Akkaya, s. 82.

²⁸² Doktrinde, hazinenin hukuka uygun ya da aykırı şekilde çeşitli sebeplerle yaşadığı vergi kayıpları için “vergi erozyonu” ifadesi kullanılmaktadır. Vergi erozyonu ya da diğer adıyla matrah aşınması, vergi harcaması, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ve enflasyon gibi sebeplerle vergi gelirlerinde meydana gelen azalma olarak ifade edilmektedir. Bkz. Fatih Saraçoğlu, “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 2, Yıl 2000, SS. 79-96, s. 80.

varlığı gerekmektedir²⁸³. Burada vergi avantajı elde etme, vergisel çıkar sağlanması, vergi borcunun doğumunun engellenmesi ve/veya bir vergi kolaylığından yararlanılması şeklinde ortaya çıkabilir.

1.3.7. Eylemin Kanunlar Uyarınca Suç veya İdari Para Cezası Olarak Düzenlenmemesi

Agresif vergi planlamasını vergi kaçakçılığından ayıran en temel özellik agresif vergi planlamasına başvuran mükellefin kullandığı araçların yasal olmasıdır. Vergi kaçakçılığında ise vergi mükellefi kasten davranarak yasal olmayan hareketlerle vergi idaresine sunması gereken bilgi ve belgeleri sunmamak veya vergiye ilişkin bir takım materyalleri hariç tutmak yahut detayları gizlemek suretiyle hiç vergi ödememeyi de sağlayabilecek şekilde vergiyi asgari düzeye indirme faaliyetinde bulunmaktadır²⁸⁴. Oysa agresif vergi planlamasında mükellef, vergi mevzuatında mevcut yasal boşluklardan ya da uyumsuzluklardan yararlanarak vergi avantajı elde etmek istemekte ve bu amaçla usta işi işlemlerle yapay düzenlemeler yapmaktadır. Burada mükellef, kanunların yasakladığı herhangi bir eyleme başvurmamaktadır. İşlemler yasaların lafzıyla uyumludur. Bu nedenle agresif vergi planlamasında gerçekleştirilen işlemler şeklen hukuka uygun bir görünüm arz etmektedir. Ancak işlemler özü itibarıyla yasama organının amaç ve niyetiyle çelişmektedir. Bu yönüyle agresif vergi planlaması yasal, ancak meşru kabul edilmemektedir. Dolayısıyla mükellef tarafından vergi avantajı elde etmek amacıyla başvuru yöntem kanunlarca adli ya da idari cezayı gerektiren bir eylem olarak düzenlenmişse burada agresif vergi planlamasından bahsedilemeyecektir.

1.4. Agresif Vergi Planlamasının Hukuki Niteliği

Agresif vergi planlamasının hukuki niteliğinin belirlenmesi için beş temel kavramın açıklanmasını zorunlu kılmaktadır: “*Peçeleme (Perdeleme) İşlemi*”, “*Muvazaa*”, “*Kanuna Karşı Hile*”, “*İnançlı İşlem*” ve “*Hakkın Kötüye Kullanılması*”.

²⁸³ Dennis Weber, “Avrupa Vergi Hukuku’nda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış Ve Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Dolaysız Ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimler”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur Yaltı; Çevirenler: Gülşen Gedik, Nuray Aşçı Akıncı), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 237-319, s. 246.

²⁸⁴ Xynas, s. 19.

1.4.1. Peçeleme (Perdeleme) İşlemi

Peçeleme, vergi yükümlüleri ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını olağan kullanımları dışında kötüye kullanmak suretiyle vergi avantajı elde etmeleri yönündeki çabalarıdır²⁸⁵. Bir başka ifadeyle, olağan olarak vergi kanununun vergilendirme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemiyle ulaşılmaması gereken ekonomik sonucu elde etmek amacıyla, vergi kanununun vergilendirme konusu saymamasından yararlanmak üzere olağan kullanımı dışında başvuru alan başka tür ve nitelikteki özel hukuk işlemine peçeleme (perdeleme) işlemi adı verilmektedir²⁸⁶.

Peçeleme işlemlerinde taraflar yasanın lafzına uygun davranıyor görünmekle birlikte, onun özünü ihlal etmektedirler. Peçelemede yasanın lafzı ile amacı arasında görünüşteki farktan yararlanılarak maddi olayın bu fark doğrultusunda yönlendirilmesi söz konusudur²⁸⁷. Çünkü vergi yükümlüleri ve sorumlularınca durumun gereklerine göre doğal olarak kendisine başvurulmayacak bir hukuki biçime vergi kanunlarını dolanmak amacıyla başvurulmaktadır. Bu yönüyle peçeleme, özel hukukun kanuna karşı hile ve objektif iyiniyet kurallarına aykırılık kurumlarının özelliklerini taşımaktadır²⁸⁸.

Peçeleme işlemlerinde elde edilmek istenen iktisadi amaç ile kullanılan hukuki araç arasında bir ölçülülük yoktur. Peki, ölçülülükten ne anlaşılmalıdır? Ölçülülük, bir işlemin hukukiliğini ve meşruluğunu ortaya koyan kriterdir. Bu itibarla hukuk düzeni ölçülülük ilkesinin hayata geçirilmesi amacıyla iktisadi amaçlara ulaşmada basit tipler öngörmüştür. Dolayısıyla bir iktisadi amaç için tipik ve en basit yolun seçilmiş olması “ölçülü” bir seçim yapıldığını göstermede bir ölçüt alınabilir. Buna karşın bir kimsenin karmaşık, alışılmadık dışında, gereksiz, akla ziyan, öz ve biçim açısından oransız işlem gerçekleştirilmesi ölçüsüz bir seçim yaptığına işaret edebilir. Elbette bu belirtilenler kesin bir ölçüt değildir. Bunlar bir karine olarak değerlendirilebilirse de mükellefin ölçülü davranıp davranmadığı esas itibarıyla işlemin büründüğü hukuki biçimle gerçek iktisadi içeriğinin örtüşüp örtüşmediği, saptanan iktisadi amacın tipik addedilen bir formda olup olmadığı, tarafların gerçek iradeleri araştırılarak saptanabilir²⁸⁹. Ancak doktrinde bir işlemin peçeleme olup olmadığını göstermede şu

²⁸⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 26; Gökbek, s. 161.

²⁸⁶ Karakoç, s. 175; Akkaya, s. 96.

²⁸⁷ Akkaya, s. 96.

²⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 28.

²⁸⁹ Akkaya, s. 99.

kriter öne çıkmaktadır: “vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride halen anlamlı iktisadi bir bütünlük kalıyorsa, seçilen form ölçülüdür ve kötüye kullanma gerçekleşmemiştir.”²⁹⁰

Genel olarak bir işlemin peçeleme olup olmadığının tespitinde şu şartlar aranmaktadır²⁹¹:

- i. Vergi kanunun vergiyi doğuran olayı özel hukukta benimsenen hukuki işlem biçimlerine dayalı olarak tanımlamış olması,
- ii. Vergi kanunun özel hukukta benimsenen hukuki işlem biçimlerine onlardan kaynaklanan ekonomik sonuçlar nedeniyle başvurmuş olması,
- iii. Vergi kanunun vergilendirme yönünden amaçladığı ekonomik sonucun, kanunun ifade ettiği hukuki kalıp ve biçimler çerçevesinde tamamen kapsamış olması,
- iv. Vergi yükümlüsünün vergi kanunun dolanmak amacıyla özel hukuk biçimlerinden yararlanma imkânını kötüye kullanmış olması.

Bir işlemin peçeleme olduğu tespit edilmesi halinde, mükellef o işlemde beklediği neticeye ulaşamayacak ve vergi kanunun kapsamındaki doğal ve olağan olarak başvurulması gereken işlemler elde edilmiş olsaydı nasıl bir vergilendirme yapılacak ise peçeleme işlemi de o şekilde vergilendirilecektir²⁹².

1.4.2. Muvazaa

Muvazaa, tarafların üçüncü şahısları aldatmak maksadı ile ve fakat kendi hakiki iradelerine uymayan ve aralarında hüküm ve netice tevhit etmeyen bir görünüş yaratmak hususunda anlaşmalarıdır²⁹³. Muvazaada, iki tarafın iradesi ile beyanları arasında istenerek meydana getirilen bir uyumsuzluk söz konusudur²⁹⁴. Bu uyumsuzluk tarafların, yaptıkları sözleşmenin görünüşte geçerli olması; ancak tarafların gerçekte, sözleşmenin hüküm ve sonuç doğurmayacağı üzerinde anlaşmaları ile ortaya çıkmaktadır. Böylece taraflar gerçek iradelerine dayanmayan bir işlem yaparak görünüşte hukuki bir durum yaratmakta ve yaratılan bu hukuki durum üçüncü kişiler nezdinde geçerli bir görünüm arz etmektedir.

²⁹⁰ Akkaya, s. 100.

²⁹¹ Karakoç, s. 178.

²⁹² Karakoç, s. 180-181.

²⁹³ Turhan Esener, *Türk Hususî Hukukunda Muvazaalı Muameleler*, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1956, s. 7; Eren, s. 315.

²⁹⁴ Eren, s. 315; Kılıçoğlu, s. 113.

Muvazaalı işlemlerin genel özelliklerine bakıldığında işlemin iki taraf arasında gerçekleştiği görülmektedir. Bu taraflar görünüşte bir işlem yapmaktadır. Görünüşteki bu işlemde taraflar, üçüncü kişileri aldatma kastıyla hareket etmektedir. Bu işlemde amaç üçüncü kişileri aldatmak²⁹⁵ olduğundan normal şartlar altında hüküm ifade etmesi gereken görünüşteki işlemin hüküm ve sonuç doğurmaması için taraflar, aralarında anlaşarak dışa karşı geçerli bir işlem yapmakta; ancak iç ilişkide bu işlemin geçerli olmadığını kabul etmektedirler. Bu özellikler bir arada değerlendirildiğinde bir işlemin muvazaa olarak kabul edilebilmesi için şu özelliklerin bir arada bulunması gerekmektedir: İki taraf olmalı, tarafların görünüşte gerçekleştirdikleri bir işlem bulunmalı, bu işlem üçüncü kişileri aldatma kastıyla gerçekleştirilmeli ve tarafların görünüşteki işlemin geçerli olmayacağı yönünde muvazaa anlaşması yapmalıdır²⁹⁶.

Muvazaa, tarafların görünüşte gerçekleştirdiği işlemin arkasına geçerli bir işlem gizleyip gizlememelerine göre “mutlak (adi) muvazaa” ve “nispi muvazaa” olarak iki türü bulunmaktadır. *Mutlak (adi) muvazaa*, tarafların gerçekte yapmayı arzu ettikleri gizli bir işlemin bulunmamasına rağmen, sırf üçüncü kişileri aldatmak amacıyla bir işlem yapmış gibi görünmek için görünüşte bir işlem yapmalarıdır²⁹⁷. Örneğin (A) kendisi hakkında gerçekleştirilecek bir icra takibinden kurtulmak amacıyla (B) ile anlaşarak üzerindeki malları (B)’ye satmaktadır. Ancak hakikatte (A) ile (B) arasında gerçek bir satım sözleşmesi olmayıp buradaki temlik sadece muvazaadan ibarettir. *Nispi muvazaa* ise, tarafların iradelerine uygun olarak akdettikleri bir mukaveleyi gerçekte kendi iradelerine uymayan ve dışa karşı yaptıkları başka bir muamele ile gizlemeleridir²⁹⁸. Nispi muvazaada iki sözleşme bulunmaktadır. Bunlardan birisi gerçekte yapılmak istenen sözleşmedir. Diğer ise bu sözleşmeyi dışa karşı gizlemek

²⁹⁵ Muvazaalı işlemlerde geçen aldatma ile hile kavramlarını birbirine karıştırmamak gerekmektedir. Hile, bir kimsenin iradesinin karşı tarafın istediği doğrultuda oluşması için başvuru alan aktif ya da pasif şekilde gerçekleştirilen davranışlardır. Hileli işlemlerde bir taraf, karşı tarafın iradesini fesada uğratarak bir sözleşme yapmasını sağlamaktadır. Yani, hileye maruz kalan taraf sözleşmenin diğer tarafıdır. Hilede irade en baştan yani iradenin oluşması aşamasında sakatlanmıştır. Ancak hileli işlemlerde yasa koyucu bu işleme baştan itibaren geçersizlik tanımamış ve bu işlemlerin kanuni süre içerisinde iptale konu olabileceğini düzenlemiştir. Nitekim 6098 sayılı BK m. 39’da hile (aldatma) sebebiyle sözleşme yapan tarafın, hileyi (aldatmayı) öğrendiği andan başlayarak bir yıl içinde sözleşme ile bağlı olmadığını bildirmez veya verdiği şeyi geri istemezse, sözleşmeyi onamış sayılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. (Kılıçoğlu, s. 138-141). Buna karşın muvazaada bir taraf diğerini aldatmamakta bilâkis onunla, üçüncü şahısları aldatmak için calı bir görünüş yaratmak hususunda anlaşmaktadır. Muvazaada aldatma üçüncü kişilere yöneliktir. Taraflardan birinin diğerini aldatması söz konusu değildir. (Esener, s. 12-13).

²⁹⁶ Esener, s. 7; Eren, s. 316-317.

²⁹⁷ Kılıçoğlu, s. 117; Eren, s. 318; Esener, s. 41.

²⁹⁸ Esener, s. 42.

amacıyla yapılmış olan muvazaalı sözleşmedir. Örneğin gerçekte taşınmazını satmak isteyen bir kimsenin (gerçek işlem), bu satıştan kazanç elde ettiğini gizlemek için bağışlamış gibi göstermesi (muvazaalı işlem) nispi muvazaadır.

Muvazaa sözleşmenin niteliğinde, konusunda ve şartlarında veya tarafların şahsında gerçekleşebilir. *Sözleşmenin niteliğinde muvazaada* taraflar, gizli işlemi, görünürdeki işlemin niteliğini değiştirmek için yapmaktadır²⁹⁹. Burada muvazaa sözleşmenin geneline yayıldığı için bu tür muvazaa, “tam muvazaa” adını almaktadır. Örneğin, bir ön alım hakkı sahibinin bu hakkının kullanılmasına engel olmak için satım sözleşmesini bağış sözleşmesiyle gizlemesi bu neviden bir muvazaadır. *Sözleşmenin konusunda ve şartlarında yapılan muvazaada* taraflar görünürdeki işlemi gerçekte yapmak istemekle birlikte işlemin bazı şartlarında veya konularında gerçek iradelerini gizlemektedir. Burada muvazaa sözleşmenin tamamına yaygın olmayıp sadece bir veya birkaç nokta üzerindedir. Bu nedenle bu tür muvazaaya kısmi muvazaa denilmektedir³⁰⁰. Örneğin taraflar gerçekte bir taşınmazın alım ve satımı konusunda anlaşmış olmakla birlikte daha az tapu harcı ödemek amacıyla taşınmazın değerini düşük göstermeleri durumu bu tür muvazaadandır. *Tarafların şahsında muvazaada* ise yapılan sözleşme gerçekte sözleşmede taraf olarak gözüken kimseden başka bir kimse ile yapılmak istenmekle birlikte sözleşmede bu kişi yerine başka bir şahsa yer verilmesi halidir. Bu muvazaa da sözleşmenin geneline yaygın olmayıp sadece sözleşmenin taraflarına ilişkin olduğundan “kısmi muvazaa” olarak adlandırılmaktadır³⁰¹.

Muvazaaya bağlanan hukuki sonuç geçersizlik yaptırımıdır. Zira bir sözleşmenin kurulabilmesi için irade ile beyan arasında bir uyumun olması gerekir. Oysa taraflar arasında yapılan muvazaalı işlemde böyle bir uyum söz konusu olmadığından sözleşme geçersizdir. Dolayısıyla bu sözleşmeye bağlı ferî nitelikteki borç ve haklar da geçersizlik yaptırımına tabidir³⁰². Bununla birlikte nispi muvazaada tarafların gerçekten yapmak istedikleri sözleşme yasanın aradığı şartları taşıyarak gerçekleşmişse geçerliliğini koruyacaktır. Buna karşın görünüşteki işlem muvazaalı olduğundan bu işlem geçersiz sayılacaktır³⁰³.

²⁹⁹ Eren, s. 319.

³⁰⁰ Eren, s. 319.

³⁰¹ Eren, s. 320.

³⁰² Esener, s. 49-54; Kılıçoğlu, s. 117-118; Eren, s. 321.

³⁰³ Kılıçoğlu, s. 118.

1.4.3. Kanuna Karşı Hile (In Fraudem Legis)

Kanuna karşı hile (*in fraudem legis*), emredici bir kanun hükmünün menettiği gayeye, bu hükmün tatbikini bertaraf ederek başka bir yoldan erişmek demektir³⁰⁴. Daha açık bir söyleyişle kanuna karşı hilede kanunun yasakladığı bir neticeye, yine kanunun geçerli saydığı ve aynı sonucu doğurmaya elverişli başka hukuki işlemleri kullanmak suretiyle ulaşılmaya söz konusudur³⁰⁵. Böylelikle kanuna karşı hileye başvuran bir kimse, bir taraftan kanunun yasakladığı neticeye vasıl olmakta diğer taraftan görünüşte yasal bir işlem yapıldığı için işlemin hukuka aykırılığı ilk bakışta ortaya çıkmamaktadır³⁰⁶.

Bir işlemin kanuna karşı hile olarak değerlendirilebilmesi için şu unsurların bir arada bulunması şarttır³⁰⁷:

- i. Bir işlemin emredici veya yasaklayıcı bir hukuk kuralına tabi olması,
- ii. Yasaklayıcı hukuk kuralının etkisine doğrudan tabi olmayan bir başka işlemin yapılması,
- iii. Yapılan işlemin yasaklanan işlemde beklenen sonucu gerçekleştirmeye elverişli olması.

Kanuna karşı hile, hukuk düzenlerince kabul görmeyen hukuka aykırı işlemler olduğundan bu yolla kanunun yasakladığı neticeye ulaşılmaması hukuk düzenlerinde kabul görmemektedir. Dolayısıyla ölçülülük prensibi gereğince kanuna karşı hile amacıyla yapılan bir sözleşmenin müeyyidesi, kanunun doğrudan doğruya yasak ettiği işleme ilişkin müeyyidenin aynısıdır. Bu itibarla yasak işlemin müeyyidesi butlan ise, kanuna karşı hile teşkil eden işlem de butlanla batıl olacaktır. Benzer şekilde, yasak işlem için butlan dışında başka bir müeyyide öngörülmüş ise bu müeyyide uygulanacaktır³⁰⁸.

Kanuna karşı hile bahsinde bir hususu özellikle belirtmek gerekmektedir. Kanun koyucu bir düzenleme yaparak kimi zaman neticenin elde edilmesini, kimi zaman da

³⁰⁴ Ferit Hakkı Saymen, “Kanuna Karşı Hile İstimali”, *İstanbul Barosu Mecmuası*, Yıl: 1940, SS. 476-492, s. 478 (Aktaran, Esener, s. 13).

³⁰⁵ Ersin Sarıgöllü, “Muvazaa”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 4, Yıl: 1989, SS. 665-678, s. 676; Şefik Taylan Akman, “Vergi Hukukunda “Peçeleme” Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, Yıl: 2008, SS. 26-48, s. 27.

³⁰⁶ Elif Yılmaz, “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı Ve Muvazaa İle Mukayesesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: XVII, Yıl: 2013, SS. 1757-1781, s. 1764.

³⁰⁷ Sarıgöllü, s. 676; Eren, s. 337.

³⁰⁸ Sarıgöllü, s. 676-677.

neticeye götüren vasıtaları yasaklar. Bu durumda kanuna karşı hilenin nasıl değerlendirilmesi gerektiğine değinmek gerekmektedir.

Kanuna karşı hile konusunda doktrinde iki görüş savunulmaktadır. Bunlardan sübjektif görüş kanuna karşı hileyi geniş anlamda kabul ederek kanunu bertaraf etme niyetinde olan tüm kanuna karşı hile içeren işlemleri batıl addetmektedir. Yani neticenin ya da vasıtanın yasaklanmış olmasının bir önemi olmayıp kanuna karşı her türlü hile geçersiz işlemdir. Buna karşın objektif görüş kanunun öngördüğü neticeden hareketle, kanunun “sonucu” ve “sonuca götüren vasıtaları” yasaklaması şeklinde bir ayrıma gitmektedir. Çünkü bu görüş sahiplerine göre hukuki muamelelerin butlan sebebi olan kanuna karşı hile çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Her kanuna karşı hile muhakkak surette o işlemin butlanını gerektirmez. Dolayısıyla kanun hükmü kanunda öngörülen neticeyi yasaklamışsa, bu neticeyi elde etmek amacıyla başvuru tüm yasal yollar kanuna karşı hile teşkil edecektir. Buna karşın netice yasaklanmamakla birlikte neticeye götüren vasıtalar yasaklanmış ise taraflar kanuna karşı hile teşkil etmeksizin aynı neticeye başka bir yoldan muteber olarak varabilirler³⁰⁹. Örneğin, çek nedeniyle görülmekte olan bir davada alacaklı tarafı vekil olarak temsil etmekle görevli avukatın avukatlık mesleğini belirli sebepler nedeniyle yapması yasaklanmış olmasına karşın aynı avukat sırf bu davayı takip etmek amacıyla, davacı alacaklının çeki kendisine ciro etmesi ve bu suretle çek üzerinde alacaklı olduğunu iddia ederek davaya devam etmek istemesi kanuna karşı hile ile karşılaşacaktır. Çünkü burada avukat, avukatlık kanunun öngördüğü yasağı Ticaret Kanununun öngördüğü ciro işlemiyle aşmaya çalışmaktadır. Burada avukatlık yapmak şeklindeki netice yasak olduğundan herhangi bir işlemle bu netice elde edilemeyecektir. Buna karşın vasıtanın yasaklandığı ancak neticenin yasaklanmadığı şu örnek kanuna karşı hile teşkil etmeyecektir. Mesela taşınmaz satışlarının resmi şekilde yapılması kanun gereği zorunludur. Resmi şekle uyulmadan yapılan satışlar geçersizdir. Burada zorunlu olan mülkiyetin naklini sağlayacak işlemin resmi şekilde yapılmasıdır. Yani sonuç yasaklanmamıştır. Bu nedenle bu sonuca giden başka vasıtaların kullanılması kanuna karşı hile oluşturmayacaktır. Bu nedenle bir gayrimenkulü işletmek maksadıyla meydana getirilen bir anonim şirketin hisse senetlerinin hissedarlardan birisine, resmî şekle tabi olmaksızın, satılması ve

³⁰⁹ Esener, s. 13-14.

böylece o kimsenin gayrimenkul üzerinde mülkiyet hakkına müşabih bir tasarruf hakkını haiz olmasını temin etmek kanuna karşı hile değildir³¹⁰.

Bu anlatılanlardan anlaşılacağı üzere kanuna karşı hilede kanunun yasakladığı bir sonuca kanunun yasaklamadığı bir başka vasıta ile ulaşmak kanuna karşı hile olarak kabul edilecektir. Buna karşın vasitanın yasaklandığı ancak neticenin yasaklanmadığı durumda neticeye başka yollarla ulaşılması kanuna karşı hile olarak kabul edilmeyecektir.

1.4.4. İnançlı İşlem

İnançlı işlem, inananın (itimat edenin), bir borca teminat teşkil etmek veya malvarlığına dâhil bir şey veya hakkı, aynı amacı güden olağan hukuki işlemlerden daha güçlü bir hukuki durum yaratmak maksadıyla inanılana (mutemede) kazandıran, sonra da tekrar devretme yükümlülüğünü içeren işlemlerdir³¹¹. İnançlı işlemler, hakkın devri (temlik) ve inanca anlaşmasından meydana gelirler. Temlik işlemi inananın, inanılanın mamelekine bir menfaat temin ettiği kazandırıcı bir işlemdir. Şahsa sıkı sıkıya bağlı haklar ve devredilemeyen haklar dışında kalan tüm malvarlığı hakları devir işlemine konu olabileceğinden, inanca işlemine de konu olabilir³¹². İnanca anlaşması ise inananla inanılan arasında yapılan, onların hak ve borçlarını belirleyen, inanca işlemin sona erme sebeplerini ve devredilen hakkın inanılan tarafından kullanılma, yönetilme, inananı iade şartlarını içeren borçlandırıcı bir işlemdir. Bu anlaşma, tarafların hak ve borçlarını kapsama yanında aynı zamanda alacak ve mülkiyetin naklinin hukuki sebebini teşkil eder³¹³.

İnançlı işlem, hukuk düzenlerince kabul gören bir işlemdir. Çünkü pozitif hukuk her zaman alâkalıların iktisadî menfaatlerine en uygun gelecek hukukî vasıtaları temin edemez. Bazen taraflar muayyen bir iktisadî gayeye erişmek için, kanun tarafından düzenlenmemiş hukukî vasıtalara başvurabilirler. Karşı âkit tarafa itimat ederek, ona, normal olarak lâzım olduğundan daha geniş yetki vermek suretiyle yapılan muameleler prensip itibarıyla, kanuna karşı hile teşkil etmedikleri oranda geçerlidirler³¹⁴. Nitekim inanca işlemlerde tarafların iradeleri inanca sözleşmesi yapma konusunda karşılıklı bir uyum halindedir. Ayrıca kendisine inanılan taraf

³¹⁰ Esener, s. 15.

³¹¹ Eren, s. 330-331; Esener, s. 144; Sarıgöllü, s. 674.

³¹² Sarıgöllü, s. 674.

³¹³ Eren, s. 331-332; Esener, 147-148.

³¹⁴ Esener, s. 146.

devraldığı haklar üzerinde tam bir mülkiyet veya alacak hakkına sahiptir. İnanan bu hakları devretmeyi, inanılan da devralmayı istemektedir. Ayrıca inanan devredilen haklar üzerinde tasarrufta da bulunabilir. Bu tasarrufun sınırını tarafların arasındaki anlaşma belirlemekle birlikte dışı karşı bu anlaşmanın bir hükmü yoktur. Üçüncü kişi iyiniyetli olmak koşuluyla, inananın inançlı işleme konu eşyayı ya da hakkı üçüncü kişiye devretmesi halinde üçüncü kişi bu hakkı kazanır. İnananın üçüncü kişiye karşı bir talebi söz konusu değildir. Varsa zararını borçlar kanunu hükümleri çerçevesinde inanılandan talep edebilecektir³¹⁵.

İnançlı işlemlerde üçüncü kişileri aldatmak ya da kanuna karşı hile söz konusu değildir. Çünkü tarafların bu işlemde menfaatleri vardır. Taraflar kendi aralarında mutabakata vararak bu anlaşmayla ya bir teminat oluşturmakta ya belli bir mal varlığını idare etmekte ya da bir borcu tahsil etmek amacını gütmektedir. Tarafların bu işlemi kanunun yasakladığı bir işlem değildir. Keza inançlı işlem hukuken geçerli bir işlem olduğu gibi taraflar da gerçekten bu işlemi yapmak istediğinden “görünüşte bir geçerlilik” mevzu bahis değildir. Bu nedenle inançlı işlemler hukuken hüküm ve sonuç doğuran işlemlerdir.

1.4.5. Hakkın Kötüye Kullanılması

Kişinin sahip olduğu bir hakkı dürüstlük kurallarına aykırı surette kullanılarak başkalarına zarar verilmesi ya da zarar verme tehlikesinin meydana getirilmesi hakkın kötüye kullanılması olarak adlandırılmaktadır. Bu tanımdan hareketle hakkın kötüye kullanımının söz konusu olabilmesi için her şeyden evvel hukuk tarafından tanınmış olan bir hakkın varlığına ihtiyaç vardır. Diğer taraftan kişi, hukuken tanınan bu hakkı, kanunun çizdiği sınırlar içerisinde kalır görünmekle beraber, dürüstlük kurallarının hoş görmeyeceği şekilde kullanmaktadır. Nihayet kişinin hakkını dürüstlük kurallarına aykırı şekilde kullanması nedeniyle başkalarının zarar görmesi ya da en azından zarar görme tehlikesi içinde bulunması gerekir.

Hakkın kötüye kullanılması hukuk düzenlerince yasaklanmıştır. Nitekim Türk Hukukunda da 4721 sayılı TMK m.2’de herkesin, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorunda olduğunu ve bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeninin korumayacağı düzenlemesine yer vererek

³¹⁵ Eren, s. 333.

hakkın kötüye kullanılması halinde bundan beklediği menfaati elde edemeyeceğini açıkça ifade etmiştir³¹⁶.

1.4.6. Değerlendirme

Agresif vergi planlamasının hukuki niteliğinin belirlenmesi çeşitli zorlukları beraberinde getirmektedir. Bir defa agresif vergi planlaması vergi hukukuna ait bir kavramdır. Ancak agresif vergi planlaması, içerik itibariyle özel hukuka ait kurumlarla iç içedir. Diğer taraftan mükelleflerin vergi avantajı sağlamak amacıyla karmaşık ve akıl dolu işlemler gerçekleştirmesi hangi yasal aracı ne şekilde kullandığı yönünde geniş çaplı analizlerin yapılmasını gerektirmektedir. Bu nedenle bir agresif vergi planlamasında muvazaa, hakkın kötüye kullanılması veya kanuna karşı hile aynı anda ortaya çıkabilir. Ayrıca vergi hukukunun henüz genç bir hukuk dalı olması ve kendi terminolojisini henüz yaratamamış olduğu dikkate alındığında, özel hukuka ait kavramlarla değerlendirme yapmanın ilerde hatalı sonuçlar meydana getirmesi de olasılık dâhilindedir. Ancak bugün için kabul gören, agresif vergi planlamasının meşru olmadığı ve bu itibarla hukuka aykırı kabul edilerek mücadele edilmesi gerektiğidir.

Agresif vergi planlaması yasaların lafzına uygun hareket edilerek görünüşte hukuka uygun işlemlerle gerçekleştiğinden bu yönüyle yukarıda açıklaması yapılan peçeleme, muvazaa, kanuna karşı hile, inançlı işlem ve hakkın kötüye kullanılmasıyla benzer özellik göstermektedir. Çünkü bu sayılan kurumların tamamında kişilerin gerçekleştirdiği işlemler kanunların izin verdiği vasıtalarla gerçekleşmektedir. Ancak her birinin agresif vergi planlamasından ayrılan yönü bulunmaktadır.

Agresif vergi planlaması inançlı işlem olarak değerlendirilemez. Çünkü her iki kurum hukuka uygunluk, konu ve taraf yönünden birbirinden farklıdır. Bir defa inançlı işlem hukuk düzenlerince hukuka uygun kabul edilirken agresif vergi planlaması görünüşte hukuka uygun ancak esas itibariyle meşru değildir. Agresif vergi planlamasında amaç yasal araçları yasa koyucunun öngörmediği biçimde büyük bir ustalıkla kullanarak vergi avantajı elde etmektir. Oysa inançlı işlemde işlemin amacı ya teminat elde etmek, ya bir malvarlığının yönetimini sağlamak ya da

³¹⁶ Hakkın kötüye kullanılması agresif vergi planlamasının unsurları bağlamında “*Hakkın Kötüye Kullanılması*” başlığı altında inceleme konusu yapıldığından tekrara girmemek adına oraya atıf yapmakla yetiniyoruz.

bir borcu tahsil etmektir. İnançlı işlem tarafların gerçek iradelerini yansıttığından gerçek bir sözleşmedir. Nihayet inanca işlemde iki taraf bulunurken agresif vergi planlamasında tek kişi olabileceği gibi iki taraf da bulunabilmektedir. Bu sayılan nedenlerle agresif vergi planlaması inanca işlem olarak kabul edilemez.

Agresif vergi planlaması muvazaa olarak da değerlendirilemez. Bir defa muvazaa iki taraflı bir işlemdir. Muvazaalı sözleşmede bir alacaklı bir de borçlu taraf bulunmaktadır. Oysa agresif vergi planlamasında işlemde iki taraf olmasına gerek yoktur. Bir mükellef tek başına agresif vergi planlaması yapabilir. Buna *Gregory v. Helvering* davası örnektir³¹⁷. Diğer taraftan muvazaada tarafların görünüşte yaptıkları sözleşme ister mutlak muvazaa ister nispi muvazaa olsun geçersizdir. Buna karşın agresif vergi planlamasında mükelleflerin gerçekleştirdikleri işlemler gerçek iradeye uygundur ve geçerlidir. Örneğin vergi avantajı elde etmek için de olsa şirket kurulmuş ise bu şirketin kuruluş amacı vergi avantajı elde etmektir şeklindeki gerekçeyle şirketin varlığı geçersiz sayılamaz. Mükellef şirketi gerçekten kurmak istemiştir. Yani biçimsel de olsa işlemler geçerlidir. Ayrıca nispi muvazaada olduğu agresif vergi planlamasında bir işlemin arkasına gizlenmiş işlemler yoktur. Yapılan işlemler açıktır. Ancak agresif vergi planlamasında işlemlerin gizliliği değil vergi amacı elde etme niyetinin gizliliği söz konusudur.

Agresif vergi planlaması kanuna karşı hile olarak da kabul edilemez. Çünkü kanuna karşı hilede kanunun yasakladığı bir neticeye, yine kanunun geçerli saydığı ve aynı sonucu doğurmaya elverişli başka hukuki işlemleri kullanmak suretiyle ulaşılması söz konusudur. Oysa agresif vergi planlamasında yasaklanan bir sonuç olmadığı gibi bu sonuca ulaşmada kullanılacak araçlar da yasaklanmamıştır. Bir defa tüm çağdaş hukuk düzenlerinde en az vergiyi ödeyecek şekilde mükelleflerin işlemlerini düzenleyebilmeleri bir hak olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan agresif vergi planlamasında kullanılan yasal araçlar da yasak sonuca ulaşmak için değil; bilakis mükellefe hak olarak tanınan en az vergiyi ödeme amacıyla kullanılmaktadır. Ayrıca mükellefin en az vergiyi ödeme şeklindeki sonuca ulaşmak için yararlandığı yasal araçların kullanımı da yasaklanmamıştır. Agresif vergi planlamasında ayırt edici olan mükellefin başvurduğu yasal araçların yasama

³¹⁷ Bu dava “*Ekonomik Özden Yoksunluk*” başlığı altında detaylı olarak ele alındığından burada tekrar ele alınmayacaktır.

organının amaç ve niyetine aykırı bir şekilde ve yasama organınca öngörülme- yen neticeyi elde etmek amacıyla olağan kullanımları dışında kullanılmasıdır.

Kanaatimizce agresif vergi planlaması peçelemenin ve hakkın kötüye kullanılmasının özelliklerini taşıyan *kendine özgü bir kurumdur*. Agresif vergi planlaması kanuna karşı hilenin özelliklerini taşımadığı için doğrudan peçeleme olarak addedilemez. Zira Türk doktrininde peçeleme, kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki özel biçimi olarak görülmektedir. Peçeleme işlemlerinde mükellefler yasanın lafzına uygun davranıyor görünmekle birlikte, yasaların özünü ihlal etmekte yasanın lafzı ile amacı arasında görünüşteki farktan yararlanmaktadır. Çünkü vergi yükümlüleri ve sorumlularınca durumun gereklerine göre doğal olarak kendisine başvurulmayacak bir hukuki biçime vergi avantajı elde etmek amacıyla başvurulmaktadır. Ayrıca peçeleme işlemlerin vergisel sonuçlarıyla ilgili olduğundan mükellefin özel hukuka dair gerçekleştirdiği işlemleri geçerli sayılmaktadır. Agresif vergi planlamasında da mükellefler vergi avantajı elde etmek amacıyla çeşitli yasal araçları kullanmaktadır. Mükellefin başvurduğu bu yasal araçlar yasama organının amaç ve niyetine aykırı bir şekilde olağan kullanımları dışında kullanılmaktadır. Bununla birlikte mükelleflerin yasaların lafzına uygun hareket etmesi ve vergi avantajı elde etmek amacıyla kullandığı yasal araçların varlığını gerçekten istediği dikkate alındığında bu işlemlerin vergi avantajı elde etme sonucu kabul edilmese bile şeklen de olsa işlemler geçerli kabul edilmektedir. Nihayet peçelemeye mükellefin amacı vergisel avantajı gelir idarelerinden gizlemektir. Agresif vergi planlamasında da mükellefin görünüşteki işlemlerinde amaç, vergi avantajı elde etmek niyetini gizlemektir. Bu açılardan agresif vergi planlaması peçelemeye yaklaşmaktadır. Agresif vergi planlamasında hakkın kötüye kullanılması da söz konusudur.

Daha önce de belirtildiği üzere, agresif vergi planlamasında mükellef, normal koşullarda elde edemeyeceği vergi avantajını, vergi normunun lafzı ile amacı arasında görünüşteki farktan yararlanarak ve somut maddi olayın bu fark doğrultusunda manipüle edilmesi ile elde etmeye çalışmaktadır. Oysa dürüst bir vergi mükellefinden beklenen, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte meydana gelen vergi borcunu zamanında eksiksiz olarak beyan ederek ödemesidir. Ancak agresif vergi planlamasında mükellefler, dürüst bir vergi mükellefinden beklenen davranıştan saparak bilhassa özel hukuk biçimlerini vergisel avantajlara ulaşmak için vergi normlarının konuluşlarındaki amaçlarla bağdaşmayacak biçimde kötüye

kullanmaktadır. Böylece mükellef ödemesi gereken vergiyi eksik ödeyerek ya da duruma göre hiç ödemeyerek kendisi lehine vergi avantajı sağlarken hazine aleyhine vergi kayıplarına yol açmaktadır. Bu yönleriyle agresif vergi planlaması hakkın kötüye kullanılmasına yaklaşmaktadır.

Sonuç olarak, kanaatimizce, agresif vergi planlaması, peçeleme ve hakkın kötüye kullanılmasının özelliklerini taşıyan kendine özgü bir hukuki kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.5. Agresif Vergi Planlamasının Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması

1.5.1. Vergi Kaçakçılığı ve Agresif Vergi Planlaması

Vergiye karşı bireysel direnme biçimlerinden olan vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlaması çeşitli yönlerden birbirine benzeyen kavramlar olsa da aralarında çeşitli farklılıklar bulunmaktadır.

Vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlaması amaç, gelir kaybı oluşturma, küresel sorun olma ve hukuka aykırılık yönünden birbirine benzemektedir. Bir defa her iki kurumun amacı, mükelleflere vergi avantajı sağlamak ve böylece mükelleflerin refah seviyelerinin artmasına katkıda bulunmaktır³¹⁸. Diğer taraftan her iki kurum vergi matrahının aşınması sonucunu doğurduğundan hazine açısından gelir kayıplarına neden olmaktadır. Her iki kurum da mükelleflerin vergiye bakış açılarının farklı şekillerde tezahürü olduğundan, her vergi sisteminde vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlamasına rastlamak mümkündür. Bu nedenle her iki kurum da küresel bir sorundur. Nihayet her iki kurum da hukuk düzenlerince kabul edilemez şekilde vergi avantajı sağlama amacı güttüğünden hukuka aykırı işlemlerdir.

Vergi kaçakçılığı ile agresif vergi planlaması arasında farklar da bulunmaktadır. Bir defa her iki kurum hukuka aykırı olma yönünden birbirine benzese de aralarında hukuka aykırılığın kaynağı yönünden fark vardır. Chris Evans bu farkı “hukuk içerisinde çalışmak ve hukuk dışında çalışmak” olarak betimlemiştir³¹⁹. Gerçekten vergi kaçakçılığı mükellefin yasal olmayan hareketlerle vergi idaresine sunması gereken bilgi ve belgeleri sunmamak veya vergiye ilişkin bir takım materyalleri hariç

³¹⁸ Şafak Ertan Çomaklı, *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergisel Kayıtdışılık*, Atatürk Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri, Proje No: BAP/2003/295, ISBN: 978-975-01665, Erzurum 2007, s. 46.

³¹⁹ Evans, s. 11.

tutmak yahut detayları gizlemek suretiyle hiç vergi ödememeyi de sağlayabilecek şekilde vergiyi asgari düzeye indirme faaliyetiyken³²⁰; agresif vergi planlaması, vergi normları arasındaki uyumsuzluklardan ustalıkla yararlanmak suretiyle kanunların ruhuna ve özüne aykırılık içeren işlemlerle vergi avantajı sağlamaktır³²¹. Bu açıdan agresif vergi planlamasında mükellef, yasaların lafzına uygun hareket ederek yani yasal araçları yasama organının amaç ve niyetine aykırı şekilde ve öngörmeyeceği neticelere ulaşmak biçiminde kullanarak vergi avantajı sağlarken, vergi kaçakçılığında yasaların suç olarak düzenlediği fiillerle gerçekleşmektedir. Nitekim vergi kaçakçılığı örneğin 213 sayılı VUK m.359 gereğince suç olarak düzenlenmişken, agresif vergi planlaması yönünden böyle bir düzenleme söz konusu değildir.

Agresif vergi planlaması hakkın kötüye kullanılmasının özel biçimiyken, vergi kaçakçılığı suç teşkil eden eylemlerdir.

Vergi kaçakçılığında hiçbir şekilde hukuka uygun işlem söz konusu değildir. Buna karşın agresif vergi planlamasında kullanılan yasal araçlar biçimsel yönüyle hukuka uygun işlemler olduğundan, özel hukuk açısından işlem geçerli kabul edilebilirken vergi hukuku açısından re'sen ya da ikmalen tarh yoluna gidilebilecektir.

1.5.2. Vergi Planlaması ve Agresif Vergi Planlaması

Vergi planlaması ile agresif vergi planlaması birbirinden farklı kavramlardır.

Vergi planlaması yasanın açıkça özendirdiği vergi kolaylıklarından yararlanmak biçiminde ortaya çıkan meşru ve kabul edilebilir vergiden kaçınma durumudur³²². Dolayısıyla vergi planlamasında mükellefin vergiyi minimize etme yönündeki çabası yasa koyucunun amaç ve niyetiyle uyumluluk göstermektedir. Buna karşın agresif vergi planlamasında mükellefler yasal araçları yasa koyucunun öngörmediği biçimde büyük bir ustalıkla kullanarak vergi avantajı elde etmekte; ancak elde edilen bu

³²⁰ Xynas, s. 19.

³²¹ Kristina Murphy, *Regulating More Effectively: The Relationship Between Procedural Justice, Legitimacy And Tax Non-Compliance*, Australian National University Working Paper No: 71, ISBN: 0642768714, Canberra 2005, s. 1 (Tam metin için bkz. Erişim Tarihi: 16.08.2014, <http://asiapacific02.cap.anu.edu.au/sites/default/files/CTSI-WorkingPaper71-full.pdf>).

³²² Baker, s. 9-10

vergisel avantajlar, yasa koyucunun ilgili normu çıkarırken normda somutlaşan iradesi ile çelişmektedir.

Vergi planlaması hem meşru hem yasal kabul edilmektedir. Buna karşın agresif vergi planlamasında yasal araçlardan yararlanıldığı gözlemlense de mükelleflerin yasal araçları olağan kullanımlarından saptırarak vergi avantajı elde etme amacıyla kullandıklarından agresif vergi planlaması meşru kabul edilmemektedir.

Vergi planlaması yapmak bir haktır. Fakat agresif vergi planlaması hakkın kötüye kullanılmasıdır.

Vergi planlamasında başvuru yöntemlerinde kullanılan yasal araçlar olağan kullanımlarıyla örtüşmektedir. Oysa agresif vergi planlamasında kullanılan yasal araçlar olağan kullanımları dışında ve vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanılmaktadır.

Vergi planlamasında mükellefler yasa koyucunun öngördüğü biçimde vergiyi minimize etmektedir. Bu itibarla mükellefler iş ve işlemlerini düzenlerken herhangi bir yapaylığa başvurmamakta, işlemde beklenen ekonomik öze göre hareket etmektedir. Ancak agresif vergi planlamasında mükellefler vergi normları arasındaki uyumsuzlukları vergi avantajı elde etmek amacıyla ustalıkla kullanmakta, vergi avantajı elde etme amacının tespitini önlemek için de yapılan işlemlere karmaşık bir görünüm vermektedir.

Vergi planlamasında mükellefler işlem tarafını seçerken işlemin gerektirdiği hak ve yükümlülükler dışında işlem tarafından herhangi bir talepte bulunmamaktadır. Örneğin (A) şirketi ile (B) şirketi arasında gerçekleşen satış sözleşmesinde (A) şirketi, elde ettiği kazancın daha az görünmesi için (B) şirketinden satış bedelinin daha düşük gösterilmesini istemeyecektir. Oysa agresif vergi planlamasında vergi ile ilgisi olmayan muvazaalı taraf kullanılarak elde edilen kazancın daha düşük olduğu görünümü verilebilecektir.

2. AGRESİF VERGİ PLANLAMASINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1. Küreselleşmenin Etkisi

Genel olarak küreselleşme, ülkeler arasındaki ilişkilerin yaygınlaşması ve gelişmesi, ideolojik ayrımlara dayalı kutuplaşmaların çözülmesi, farklı toplumsal kültürlerin, inanç ve beklentilerin, maddi ve manevi değerler çerçevesinde oluşmuş birikimlerin milli sınırları aşarak dünya çapında yayılmasını ifade eden bir süreçtir³²³. Bu yönüyle küreselleşme, çok uluslu şirketlerin, hükümet dışı örgütlerin, dünya çapında faaliyet gösteren tüm askeri, siyasi ve dini aktörlerin ulus ötesi etkinliklerini ifade etmektedir³²⁴. Dolayısıyla küreselleşme, ekonomik, siyasi ve kültürel etkileri bünyesinde barındıran bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır³²⁵.

Küreselleşme esas itibariyle bütünleşme sürecinin bir ifadesidir. Ancak 1980’li yılların başından itibaren bu süreç ivme kazanmış ve devlet fonksiyonlarını değiştirerek, geleneksel mali anlayışların yanında yeni mali yaklaşımların geliştirilmesine neden olmuştur³²⁶. Nitekim 1970’li yıllarda dünya kapitalist sistemin içine girdiği krize bağlı olarak uygulamaya konan neo-liberal politikaların bir sonucu olarak serbest piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılması çabaları ve bu bağlamda finansal serbestleşme, ticaretin serbestleşmesi, doğrudan yabancı yatırımlara izin verilmesi, özelleştirmeler, deregülasyon ve mülkiyet haklarının düzenlenmesi ekonomik anlamda küreselleşmeye hız kazandırmıştır³²⁷. Bu süreçte uygulanan ekonomi politikaları, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere sermaye girişlerini kolaylaştırmaya dönük uygulamaları ön plana çıkartmıştır³²⁸. Devletlerin ekonomi politikalarındaki içe dönük yapıdan dış talep öncelikli ekonomik politikalar üretmeye başlaması, devletin işlevinde bir dönüşümün başlamasına neden olmuştur. Bu dönüşüm kapsamında devletler artık iç talebi canlandırmak için piyasaları genişletme çabasını terk ederek sermaye üzerindeki kamusal ve sosyal yükleri

³²³ Mehmet Aktel, “Küreselleşme Süreci Ve Etki Alanları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: 6, Sayı: 2, Yıl: 2001, SS. 193-202, s. 194.

³²⁴ Osman Sarıaslan, “Küreselleşmenin Temel Türk Kanunlarına Etkileri”, **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi**, Sayı: 1, Yıl: 2010 (Nisan), SS. 335-362, s.337.

³²⁵ Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti Ve Ulusal Vergi Politikaları**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 3-4.

³²⁶ Gonca Güngör, “Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, Cilt: 3, Sayı: 2, Yıl: 2011, SS. 69-78, s.70.

³²⁷ Nihal Kargı, Ekrem Karayılmazlar, “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 3, Yıl: 2009, SS. 21-37, s. 22-23.

³²⁸ Kargı, Karayılmazlar, s. 23.

hafifletmeye doğru yönelmişlerdir. Bu amaçla üretim ve tüketim kararları üzerinde daha az etki yaratacak vergilerden oluşan bir vergi politikası uygulamaya başlamışlardır³²⁹. Devletlerin üretime ve tüketime etki edecek bu çabalarına karşın teknolojik gelişmelere ve kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına bağlı olarak yeni sorunlar gündeme gelmiştir. Elektronik ticaret ve uluslararası işlemler, elektronik para, firma içi ticaret, sınır ötesi finansal işlemler, türev ürünler ve risk fonu uygulamaları, finansal sermayenin vergilenmesindeki güçlükler, yurtdışı faaliyetlerin artması, yurtdışı alışverişle ilgili ortaya çıkan düzenleme boşlukları, çok uluslu şirketlerin küresel olarak faaliyet göstermesi, sermayenin hızlı bir şekilde bir ülkeden başka bir ülkeye aktarılabilmesi gibi pek çok faktör³³⁰ bir taraftan devletlerin bunlara karşı vergi politikaları geliştirmesini sağlamışken diğer taraftan bu gelişmeler karşısında bazı devletlerin daha fazla sermayeyi kendi ülkesine çekebilmek adına bazı devletlerin ise küresel gelişmelere karşı kayıtsız kalmak suretiyle herhangi bir düzenleme yapmayarak vergi sistemleri arasında uyumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dolayısıyla agresif vergi planlaması, yasal araçların meşru olmayacak şekilde kullanılmasıyla gerçekleşen vergiye karşı direnme biçimi olduğu dikkate alındığında küreselleşmeyle ortaya çıkan vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluğun agresif vergi planlamasında etkin biçimde kullanılacağı şüphesizdir.

Agresif vergi planlaması esas itibariyle vergi sistemlerinin zayıflığının bir sonucu olarak yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Bu zayıflık vergi sisteminin kendi içerisindeki çelişkilerden kaynaklandığı gibi vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan da kaynaklanmaktadır. Aslında bu uyumsuzluğun temelini küreselleşme ve ona hız kazandıran teknolojik gelişmelerde aramak gerekmektedir. Çünkü küreselleşme ve teknolojik gelişmeler, devletlerin vergileme gücünü zayıflatmakla kalmamakta, ayrıca vergi sistemini de istismar edilmeye açık hale getirmektedir. Bir defa sermaye ve işgücünün serbest dolaşımı sayesinde bunlar yüksek oranlı vergiden daha düşük oranlı verginin uygulandığı ülkelere doğru hareket halindedir. Özellikle çok uluslu şirketler bağlı şirketler kurmak suretiyle düşük vergi oranının uygulandığı ülkeler aracılığıyla vergi avantajı elde etme eğilimi içindedir³³¹. Devletlerarasında bilgi değişimi ve işbirliğinin olmaması durumunda bu

³²⁹ Kargı, Karayılmazlar, s. 23.

³³⁰ Kargı, Karayılmazlar, s. 23.

³³¹ Kargı, Karayılmazlar, s. 24.

şirketler özel hukuk biçimlerini ve bilhassa sözleşme hürriyetini kullanarak önemli miktarda vergi avantajı elde edebilmektedir. Diğer taraftan internetin yaygın hal alması ve sadece küresel bilginin değişiminde değil aynı zamanda ticarete de kullanılır hale gelmesi vergilendirmede ciddi güçlükler yaratmıştır. Bu sorunların başında internet üzerinden yapılan satışların vergilendirilmesinde hangi devletin yetkili olduğu gelmektedir. Teorik olarak internet üzerinden yapılan satışlarda vergilendirme mümkündür ancak vergiyi hangi devletin tahsil edebileceği açık değildir. Çünkü internetin belli bir yerleşim yeri yoktur. Bu nedenle internet satışlarında vergi oranının en düşük olduğu ülkelerde bulunan servis sağlayıcılar aracılığıyla satış yapılmaya çalışılmaktadır.

Küreselleşme olgusunun ekonomik ve hukuksal yapı üzerinde etkinliğini arttırması ve artan ticaret hacmi nedeniyle birçok ülke vergi sistemlerini vergilendirmede adalet, haksız vergi rekabetinin önlenmesi, vergi sisteminde sadelik ve basitlik ve vergilendirmede etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırma ihtiyacını doğurmuştur³³². Bununla birlikte devletlerin küreselleşmenin vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak üzere yapmış olduğu düzenlemeler nedeniyle vergi sistemi daha karmaşık hale gelmiştir. Karmaşık vergi sistemi içerisinde ise düzenlemelerin birbiriyle çelişmesi muhakkaktır. Bu durum ise agresif vergi planlamasının etkin bir şekilde kullanılmasının yolunu açmaktadır.

2.2. Vergi Sisteminden Kaynaklanan Sebepler

2.2.1. Vergilendirme Yetkisi ve Vergi Sistemlerinin Uyumsuzluğu

Agresif vergi planlamasının yaygın hale gelmesinde önemli rol oynayan faktörlerden bir diğeri vergilendirme yetkisinin mülklik prensibine tabi olması, devletlerin vergileme yetkisinin sınırını belirlemede bağımsız ve özgür oluşu, vergilendirmede uygulanan kaynak ilkesi ve şahsılık ilkesinin çifte vergilendirmeye yol açabilmesi ve nihayet devletlerin vergi sistemlerini korumak ya da yatırımcıların ülkeye gelmelerini cazip hale getirme için lehe düzenlemeler yapması vergi sistemleri arasında uyumsuzluk meydana getirmektedir.

İnsan rasyonel (akli) bir varlıktır. Yaptığı işlemlerde kendi zararına olan değil menfaatine olanı tercih edecektir. Rasyonel olmanın sonucu olarak *homo economicus*dur. Bu nedenle hangi ekonomik sistem kendisi için daha avantajlı

³³² Sariaslan, s. 343.

İktisadi seçenekler sunuyorsa, o yöne doğru hareket etmeye meyillidir. Vergi de insanların ekonomik karar alma süreçlerini etkileyen önemli bir mali araç olduğundan sermaye sahipleri, küresel şirketler veya yatırımcılar, hammadde, nakliyat, iş gücü maliyeti gibi faktörler yanında vergilendirme yönünden de en avantajlı devleti tercih etme eğilimindedir. İnsanların vergi sistemleri arasında bu şekilde bir tercihte bulunabilmesinin temel nedeni devletlerin farklı vergi mevzuatlarına sahip olmasıdır. Çünkü devletler, egemenlik yetkisinin bir sonucu olarak, vergilendirme yetkilerini uluslararası ilişkilerindeki çıkarları ve kendi iç ihtiyaçları doğrultusunda bağımsız ve özgür biçimde belirlemektedir³³³. Bu nedenle devletin vergileme yetkisinin sınırını yine devletin kendisi belirleyecektir. Doğal olarak, devletler vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla ya da uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları mali egemenliklerinin bir sonucudur.

Devletlerin vergilendirme yetkisini bağımsız ve özgür olarak kullanabilmesinin doğal sonucu vergi konularının ve tahsil edilecek vergi miktarının belirlenmesinde geniş bir takdir yetkisinin bulunmasıdır. Devletler bu geniş takdir yetkisini kullanarak ekonomik ve sosyal gerçeklikleri de dikkate alarak vergiyi belirlemektedir. Ancak her devlet kendi durumunu dikkate alarak vergilendirme yaptığından bir devlette vergi konusu yapılan gelir, kazanç ya da şey, başka bir ülkede vergileme dışı tutulabileceği gibi muafiyet istisna rejimine de tabi tutulabilir. Benzer şekilde bir ülkede vergiden indirim konusu yapılabilen zarar unsuru bir başka ülkede indirim konusu yapılmayabilir. Yine bir ülkede zararların ileriye doğru indirim konusu yapılabileceği kabul edilirken bir başka ülkede zararların geçmiş kazançlardan da indirimine izin verilerek vergi iadesi alınması sağlanabilir³³⁴. Keza aynı vergilendirme konusunun bir devlette daha düşük orandan bir başka devlette ise daha yüksek oranda vergilendirilmesi mümkündür³³⁵. Hatta izlenen ekonomi

³³³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 57.

³³⁴ Örneğin Kanada, Fransa, Almanya, İrlanda, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'nde kurum zararlarının geçmiş kurum kazançlarından mahsubuna izin verilmektedir. Bkz. OECD, (*Corporate*), s. 34.

³³⁵ Örneğin kurumlar vergisi oranı birçok ülkede farklıdır. Hatta kimi ülkelerde bu oran sıfır olarak uygulanmaktadır. Bazı ülkelerin kurumlar vergisi oranları şöyledir:

Türkiye	% 20	Almanya	% 29,58	Guernsey	% 0
Bosna Hersek	% 10	Paraguay	% 30	Bahamalar	% 0
Gürcistan	% 15	ABD	% 40	Bahreyn	% 0
Tunus	% 25				

Bkz. *Corporate Tax Rates Table*, Erişim Tarihi: 19.08.2014, <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>.

politikası gereğince bazı devletler sıfır oranlı vergi uygulamaktadır. Farklı vergi mevzuatlarının varlığı da tabiatıyla vergi sistemleri arasında uyumsuz düzenlemelerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Teorik olarak her devlet, vergilendirme sınırını kendi ülke sınırları dışına yayabilir. Örneğin (A) devleti, (B) devletinde elde edilen kazançları vergilendirebilir. Fakat bu defa mülklik prensibi ile karşılaşacak olan devlet ihdas ettiği vergi kanunlarını (B) ülkesinde uygulayamayacaktır. Çünkü bu ilkeye göre bir devletin ihdas ettiği vergi kanunları münhasıran ihdas eden ülke sınırları içerisinde uygulanabilir³³⁶. Devletlerin egemenlik yetkisinin bir görünümü olan bu prensip nedeniyle bir devlette geçerli olan vergi yasaları bir başka ülkede geçerli olmayacaktır. Mülklik prensibinin bu etkisi dolayısıyla vergi sistemleri arasında bir uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanunlarının etkisi bir ülkenin mali sınırları olarak belirlenmekle birlikte vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında iki temel ilkenin geçerli olduğu görülmektedir: Bunlar “kaynak ilkesi” ve “şahsilik ilkesi”. *Kaynak ilkesi*, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergiyi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine sahiptir. Bu ilkenin tek başına uygulandığı durumlarda kişinin ikametgâhının veya uyrukluğunun bir önemi kalmamaktadır³³⁷. *Şahsilik ilkesi*, vergi kanunlarının uygulanmasında mali sınırlarının yani devletin egemenlik sınırının değil kişilerin uyrukluğa ya da ikametgâhı ölçüt alınması esasına dayanmaktadır. Bu ilkeye göre bir vatandaşın hem kendi ülkesinde hem de yabancı ülkelerde gerçekleştirdiği tüm işlemlerden ve yaptığı tüm faaliyetlerden kendi devletinin kanununa göre vergi ödemesi gerekecektir. Bu ilke yaygın olarak vatandaşlık bağı şeklinde değil, ikametgâh esasına göre uygulandığından bir devlette ikamet eden kişinin gerek yurt içinde gerekse yurt dışında gerçekleştirdiği tüm vergiye ilişkin faaliyetleri ikamet ettiği ülkenin vergilendirme yetkisine girmektedir.

Kaynak ilkesi ve şahsilik ilkesi vergilendirmede benimsediği anlayış yönünden birbirinden farklılık arz etmesi kişilerin aynı vergiyi doğuran olay nedeniyle birden fazla vergilendirilmesi sonucunu doğurabilmektedir. Örneğin kaynak ilkesini benimseyen (A) ülkesinde (B) kişinin kazanç elde ettiğini, (B)'nin ise (C) ülkesinde

³³⁶ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2013, s. 38.

³³⁷ Karakoç, s. 128; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 57.

ikamet ettiğini ve (C) ülkesinin ikametgâh esasına göre vergilendirme yaptığını varsayalım. Bu durumda (B), kaynak ilkesi gereğince (A) ülkesinde, şahsilik ilkesi gereğince de (C) ülkesinde vergilendirilecek, böylece aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergilendirilmiş olacaktır. (A) ve (C) ülkelerinin mevzuatının mülklik prensibi gereğince birbirine etkisi olmayacağından (B) açısından aşırı vergilendirme sorunu gündeme gelecektir. Burada çözüm devletlerin ya kendi kendilerini sınırlandırmaları ya da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaları gerekmektedir.

Devletlerin kendi kendilerini sınırlandırması çifte vergilendirmeyi önlemede ilk yoldur. Burada devletler bir başka ülkenin vergilendirme yetkisini tanıyarak aynı vergi konusu üzerinden kendisi vergilendirmeden vazgeçmektedir. Örneğin vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirleri alabilir. Bu konuda iki yöntem tercih edilmektedir: Mahsup yöntemi ve istisna yöntemi. Mahsup yönteminde, vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devleti vergi yükümlülerinin gerek ülke içinde gerek ülke dışında sahip olduğu kaynaklar üzerinden hesaplar; fakat yabancı ülkede ödenmiş olan vergi, hesaplanan toplam vergiden mahsup edilir. İstisna yönteminde ise vergi yalnız ülke içinde sahip olunan kaynaklar üzerinden hesaplanır, yabancı ülkelerdeki gelir ve servet unsurları göz önüne alınmaz³³⁸. Çifte vergilendirmeyi önlemede tercih edilen diğer yöntem ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmasıdır. Bu yöntem, egemen iki ya da daha fazla devletin bir araya gelerek karşılıklı olarak çifte vergilendirmeyi önleme yolunda karara varmaları ve vergilendirme yetkilerinden vazgeçmeleri anlamına gelmektedir. Mahsup ya da istisna yöntemlerinden biri ya da her ikisi tercih edilerek anlaşmaya taraf ülkelerde meydana gelen vergiyi doğuran olayın diğer ülkede vergilendirilmemesi sağlanmaya çalışılmaktadır³³⁹.

³³⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 58-59.

³³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 61; Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları vardır. Örneğin, ABD ile imzalanan 26.03.1996 tarihli "*Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması*"; Almanya ile imzalanan 19.09.2011 tarihli "*Türkiye Cumhuriyeti İle Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması*"; Fransa ile imzalanan 18.02.1987 tarihli "*Fransa Cumhuriyeti İle Türkiye Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması*"; İspanya ile imzalanan 05.07.2002 tarihli "*Türkiye Cumhuriyeti İle İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması*" bunlardan birkaçıdır. Türkiye'nin taraf

Açıklanan bu hususlar dikkate alındığından devletlerin egemenliği ilkesi gereğince vergi sistemleri arasında uyumsuzluğun ortaya çıkması kaçınılmazdır. Gerek çifte vergilendirmeyi önleme gerek devletin ihtiyaçları gerek ekonomi sisteminin korunması gerekse sosyal saiklerle düzenleme yapılınsın bir devletin gerçekleştirdiği düzenleme bir başka devletin vergi sistemiyle çelişki oluşturabilecektir. Agresif vergi planlamasında yasal araçların büyük bir titizlikle vergi avantajı elde etmek için kullanıldığı, kullanılan bu yasal araçların çıkarılış ya da olağan ekonomik amaçları ile mükellefin bu araçları kullanması arasında paralellik olmadığı dikkate alındığında, vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukların agresif vergi planlamasının yaygın hale gelmesinde önemli bir faktör olacağı şüphesizdir. Kaldı ki vergi sistemlerinin özel hukukla olan sıkı bağı ve özel hukukun tanıdığı irade serbestisinin geniş bir özgürlük alanı sunduğu değerlendirildiğinde, farklı kombinasyonlarla bu uyumsuzlukların kullanılarak vergi avantajı sağlanacağı açık bir gerçektir. Unutulmaması gerekir ki; gelişen teknoloji, ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar ve geliştirilen ekonomi modelleri gibi pek çok faktör vergi sistemini etkileyecektir. Bu nedenle devletlerin vergiyi ilgilendiren mevzuatı günün ihtiyaçlarına göre güncellememesi, vergi sisteminin mükellefler tarafından vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanılmasına hazır hale getirecektir. Nihayet devletlerin ekonomik kriz dönemlerinde mükellefleri koruyucu amaçlarla getirdiği ve geçici önlem olarak öngördüğü lehe vergi düzenlemelerinin kapsamının yeterli açıklıkta ifade edilememesi ya da vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelede getirilen düzenlemelerin sayısının fazla olması ve bir norm ihdas edilirken diğer düzenlemelerle bağ kurulmaması ya da farklı anlamlar içerecek şekilde aynı konuyu düzenlemesi halinde de vergi sisteminde uyumsuzlukların hâsıl olacağı bir gerçektir.

2.2.2. Vergilemede Beyan Usulünün Uygulanması

Türkiye'nin de içinde bulunduğu pek çok modern vergi sistemlerinde olduğu gibi verginin tarhında beyan sistemi uygulanmaktadır. Beyan usulü, vergiye esas matrahın vergi mükellefi ya da sorumluları tarafından yazılı veya sözlü olarak gelir idaresine bildirilmesidir³⁴⁰. Bu usulde mükellef, kazancını hesaplayarak, istisnaya tabi gelirleri ile indirim kalemlerini safi kazancından düşmesi ile ulaştığı matraha, vergi tarifesini uygulamasıyla ulaştığı sonuçları beyannamesine yansıtması yoluyla

olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için bkz. Erişim tarihi: 19.08.2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>.

³⁴⁰ Karakoç, s. 262; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 88.

vergi tahsilatı yapılmaktadır³⁴¹. Beyan usulü, yükümlünün vergi karşısındaki durumunu en iyi kendisinin bileceği ve belirleyeceği anlayışına dayanmaktadır. Bu itibarla beyana dayanan tarh yönteminin başarılı olması, geniş ölçüde mükelleflerin vergi bilincine ve idarenin yükümlülere ait bildirimlerin doğruluğunu araştırma ve denetlemede göstereceği başarıya bağlıdır³⁴². Aksi takdirde bu usulün kötüye kullanılması kaçınılmaz olacaktır.

Beyan usulü, vergi sisteminin idaresi açısından önemli miktarda maddi tasarruf sağladığından gelir idareleri tarafından vazgeçilmemektedir³⁴³. Zira gelir idareleri tek tek mükelleflerin işlemlerini denetleyerek onların yerine vergi matrahını hazırlamamakta ve bu işlemi mükelleflere bırakmaktadır. Böylece vergiye esas matrahın hazırlanması için çalıştırılması gereken personelden tasarrufta bulunabilmektedir. Ayrıca bu sistemle vergilendirmenin temeli olan tüm veriler hazır olarak vergi dairesine geldiğinden tarh işlemi kolaylıkla gerçekleştirilebilmektedir. Nihayet bu usulde, matraha ilişkin tüm kayıtların (kazanç, zarar, muafiyet, istisna...vs.) beyannamede gösterilmesi gerektirdiğinden vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm işlemlerini takip etmeleri de sağlanmış olmaktadır.

Beyan usulünün agresif vergi planlamasını kolaylaştırıcı bir etkisi vardır. Mükellef açısından kolaylaştırıcı olan bu etki, gelir idaresi açısından ise agresif vergi planlamasının saptanmasında zorlaştırıcı bir faktördür. Çünkü bu sistem esas itibariyle mükellefin ya da sorumlunun beyanına itimat anlayışına dayanmakta ve gelir idaresi de mükellefin beyanına itibar ederek tarh işlemini gerçekleştirmektedir. Gelir idareleri, mükellef hakkında ihbar ya da şüpheli bir durum yoksa, matraha ilişkin bilgileri tekrar denetleme yoluna gitmemektedir. Agresif vergi planlaması yapan bir mükellefin işlemleri hukuka uygun bir görünüm arz ettiğinden, gelir idareleri mükellefin işlemlerini tekrar inceleme ihtiyacı duymamaktadır. Zira işlemlerin hukuka uygun görünümü, şüpheli bir durum ortaya çıkmasına mani olmaktadır. Kaldı ki, örneğin (A) şirketinin daha avantajlı bir vergi sisteminde (B) şirketini kurup işlemlerini bu şirket üzerinden gerçekleştirmesi durumunda, her iki şirketin de kendini oluşturanlardan ayrı tüzel kişilikleri olduğundan, aralarındaki

³⁴¹ Özgür Biyan, *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Beyan Sistemi Çalışmıyor*, Erişim Tarihi: 19.08.2014, <http://www.dunya.com/gelir-uzerinden-alinan-vergilerde-beyan-sistemi-calismiyor-229884h.htm>.

³⁴² Karakoç, s. 262.

³⁴³ Québec, s. 12.

işlemlerde şirket ortaklarının değil, şirketlerin ismi görünecek ve bu işlemlerde (B) şirketinin bağlı şirket olduğu anlaşılamayacaktır. Dolayısıyla beyanname verilirken bu durum gelir idareleri tarafından da sorgulanmayacağından (A) şirketi, (B) şirketi aracılığıyla agresif vergi planlamasını işletebilecektir.

2.2.3. Etkin Bir Denetimin Mevcut Olmaması

Gelir idaresinin yetersizliği ve denetimde eksiklik agresif vergi planlamasının yaygınlaşmasında etkili bir diğer faktördür. Çünkü mükellefler denetime tabi tutulduklarında yaptıkları hukuka aykırı işlemlerin saptanabileceğini bilmeleri ya da en azından saptanabilme ihtimalinin yüksek olduğu bilincinde olmaları mükellefleri hukuka aykırı işlem yapmaktan uzak tutacaktır³⁴⁴.

Denetimin temel amacı kişileri kanunlara uygun hareket etmeye yöneltmektir. Ancak etkili bir denetim donanımlı ve yeterli sayıda personel ile yeter miktarda araç gereç ile mümkündür³⁴⁵. Bu bakımdan personel sayısı yönünden yetersiz, ihtiyaç duyulan araç gereçlerden yoksun, denetlenecek mahallere nüfuz edememiş bir gelir idaresinden etkili bir denetim beklemek mümkün değildir. Buna koşut olarak gelir idaresi personel sayısı ve araç gereç yönünden yeterli olsa dahi, denetimi hayata geçirecek personelin bilgi birikimi ve tecrübe yönünden yetersiz olması halinde de etkili bir denetim gerçekleştirilemeyecektir.

Agresif vergi planlamasının gelir idareleri yönünden ciddi bir tehdit olarak algılanmasının temelinde yatan bu işlemlerin akılcı bir şekilde gerçekleşmesinden ileri gelmektedir. Yasa metinlerinin lafzıyla uyumlu; ancak meşru olmayacak biçimde ustalıkla kullanılması gelir idareleri tarafından hemen tespit edilebilecek bir yapı arz etmez. Dolayısıyla agresif vergi planlamasında mükelleflerin işlemlerinin tespiti hukuk bilgisiyle donatılmış personelle mümkün olabilecektir. Temel hukuk bilgisinden yoksun, mükellef işlemlerini yorumlayamayan, iktisadi içeriğin ne olduğunu kavrayamayan personellerin agresif vergi planlamasına ilişkin yapıyı çözmesi mümkün değildir. Böyle bir ortamda mükelleflerin vergi avantajı elde edebilmek adına agresif vergi planlamasına başvurması da kaçınılmaz olacaktır.

³⁴⁴ Tuay, Güvenç, s. 28.

³⁴⁵ Çomaklı, s. 76.

2.2.4. Vergi Normlarının Yorumlanması

Agresif vergi planlaması, vergi avantajı elde etmek amacıyla vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasında mevcut mevzuat uyumsuzluklarının mükelleflerce yasama organının amaç ve niyetine aykırı bir şekilde ustalıkla kullanılması olduğu dikkate alındığında, agresif vergi planlamasının yaygın hale gelmesinde vergi normlarının lafzına bağlı kalınarak “dar” ya da yasaların amacı da dikkate alınarak “geniş” yorumlanmasının önemli bir etkisi olmaktadır.

Yasalar ihdas edilirken yasama organının her şeyi öngörmesi ve her konuyu ayrı ayrı düzenlemesi mümkün değildir. Bu nedenle yasama organlarıncan kanunlar ihdas edilirken kanunların sadece çıkarıldığı dönem için değil, uygulandığı tüm dönemlere cevap verebilecek nitelikte olması arzu edilmektedir. Bu itibarla yasama organları her olay için ayrı ayrı düzenleme yapmak yerine genel ve soyut düzenlemelere yer vermektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince düzenlemelerin genel ve soyut olması vergi hukuku açısından ayrıca önem arz etmektedir. Çünkü bu ilke gereğince kanunsuz vergi olmayacağından ve yasama organının da vergilemeye ilişkin her unsuru, vergiyi doğuran her bir olay için ayrı ayrı kanunlarda gösteremeyeceğinden, vergi kanunlarına ilişkin düzenlemelerin genel, soyut ve kişisel olmayan bir anlamda düzenlenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte soyut hukuk kuralının somut hukuki durum, işlem ve olaylara uygulanabilmesi için anlamının tam olarak belirlenebilmesi gerekmektedir. Bu anlam, hukuk kuralının sözü (lafzî) ve özü (ruhu) araştırılarak ortaya çıkarılır³⁴⁶. Ancak bir hukuk kuralının anlamının belirlenmesi kelimelere verilen anlama, kuralın düzenlendiği yere, kuralın hazırlanışı sürecindeki gelişmelere, kuralın getirilişindeki amaca ve onun ekonomik içeriğine bakılarak belirlenmelidir. Dolayısıyla yasanın yorumlanması son derece teknik bir konudur. Bununla birlikte bir hukuk kuralının anlamının belirlenmesinde hukuk sisteminin benimsemiş olduğu anlayışlar da etkili olmaktadır. Nitekim içtihat hukukuna dayanan Anglosakson Hukukunu benimseyen ülkelerde mahkemeler yorum yaparken somut olaya yönelme konusunda fazla serbesttir. Buna karşın Kıta Avrupası Hukukunu benimseyen ülkelerde mahkemeler daha çok yasaların lafzına bağlı kalmaya çalışmaktadır³⁴⁷.

³⁴⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 17.

³⁴⁷ Gökbel, s. 70.

Mahkemelerin kanunların lafzına bağlı kalarak dar yorum yapmaları agresif vergi planlamasının yaygınlaşmasında olumlu etkisi vardır. Çünkü kanunların dar yorumlanması demek onların sadece kelime anlamlarına göre hareket etmek manası taşır. Dolayısıyla kanun metninde yer alan cümle yapıları, bu yapı içinde kelimelerin dizilişleri, dil bilgisi kuralları ve kelimelerin sözlük anlamları kanun metninin yorumlanması için önem arz eder³⁴⁸. Bunlar dışında, düzenlemenin neyi amaçladığı, nerede düzenlendiği, diğer mevzuat hükümleriyle bir bağı olup olmadığı gibi faktörlerin bir önemi yoktur. Bu anlayış dikkate alındığında agresif vergi planlamasına başvuran mükelleflerin işlemleri tamamıyla hukuka uygun kabul edilecektir. Çünkü agresif vergi planlamasında mükellefler kanunların lafzına bağlı kalmakla birlikte bu düzenlemeleri, çıkarılış amacından saptırıp ustalıkla bir araya getirerek vergisel avantaj elde etmek amacıyla kullanmaktadır. Kanunların dar yorumlanması halinde mükelleflerin yasaları amacından saptırma şeklindeki eylemleri mahkemelerce göz ardı edilecek ve vergi avantajı elde etmeleri hukuka uygun kabul edilecektir. Bu durumda işlemlerin ekonomik içerikleri dikkate alınmadan mükellef işlemleri şeklen de olsa kanunun lafzıyla uyumluysa bu işlemlerle elde edilen vergisel avantaj kabul görecektir. Örneğin 1838 tarihli *Adams v. Bancroft* davasında³⁴⁹ mahkeme, sorumluluk yükleyen düzenlemelere dilin doğal ifadesinin ötesinde bir anlam verilemeyeceğini ve şüpheli yorumlarla vatandaşa asla yükümlülük yüklenemeyeceğini belirterek yasaların mükellef lehine dar yorumlanması gerektiğini ifade etmiştir.

Vergi kanunlarının amaçlarının göz önünde bulundurularak geniş yorum yapılması agresif vergi planlamasını önleyici etkisi vardır. Çünkü kanunların lafzına bağlı kalmak her zaman doğru sonuç vermez. Lâfız bir düşünceyi ifade etmekle birlikte bunu ifade etmediği sabit olan hallerde lafza bağlı kalmak yanlış sonuçlar ortaya çıkaracaktır³⁵⁰. Bu nedenle kanunlar yorumlanırken anlamın açık olmadığı hallerde yasanın lafzına değil, kelimelerin ötesine geçilerek kanunun hukuk sistemi içerisindeki yeri de dikkate alınarak amacı tespit edilmelidir. Bu husus *In Stubart*

³⁴⁸ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s.56.

³⁴⁹ *Adams v. Bancroft*, Case No:44, Erişim Tarihi: 19.08.2014, <https://bulk.resource.org/courts.gov/hein/0001.f.cas/0001.f.cas.0084.raw.pdf>.

³⁵⁰ Ertuğrul Uzun, *Yorum Yöntemlerini Bilmek Yorum Yapabilmek İçin Yeterli Midir? - Hukuk Doktrini, Klasik Yorum Yöntemleri Ve Hukuki Argümantasyon Teorisi*, s. 29, Erişim Tarihi: 19.08.2014, <http://erugrulu.home.anadolu.edu.tr/HFSA2010.pdf>.

Investments Ltd v. The Queen davasında³⁵¹ şöyle ifade edilmiştir. “Bir yasa metni tüm bağlamları ve gramatik yapısı, kanunun sistematığı ve yasa koyucunun niyeti ile birlikte okunmalıdır.” Böylece tüm yönleriyle gerçek anlamı ortaya konan kanun hükmünün somut olayda uygulanarak mükellefin hukuka aykırı biçimde vergi avantajı elde etme çabaları boşa çıkacaktır. Nitekim amaçsal yorumun vergi hukukundaki özel görünümü olan ekonomik yaklaşım ile vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması söz konusu olduğundan³⁵² hem normun amacı ve ekonomik yönü saptanabilmekte hem de mükellef işlemlerinin sırf vergisel saiklerle mi gerçekleşip gerçekleşmediği tespit edilebilmektedir.

2.3. Ekonomik ve Ticari Faktörler

2.3.1. Agresif Vergi Planlamasına Olan Talebin Artışı

İletişim teknolojisinin ve elektronik finansın gelişmesi, yeni finansal ürünlerin ortaya çıkması ve ulusal ekonomilerin küresel entegrasyonu dışsal faktör olarak ekonomi aktörleri arasında büyük bir rekabet ortamının oluşmasına neden olmuştur. Oluşan rekabet ortamında ekonomi aktörleri maliyetleri en aza indirmek ve kontrol altında tutmak istemektedir. Bu anlamda kazanç ve gelirlerin vergilendirildiği bir sistemde vergi önemli bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Maliyet unsuru olarak görülen verginin daha az ödenmesi ise rekabet piyasasında mücadelede ekonomi aktörleri için önemli bir avantaj olarak görülmektedir³⁵³. Dolayısıyla vergi mükellefi olan ekonomi aktörleri, daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadır. Ancak mükellefler bir taraftan hiç ödememek dahil en az vergiyi ödememeyi talep etmekle birlikte kendilerine avantaj sağlayacak yöntemlerin suç teşkil etmemesini de arzu etmektedir. Bu nedenle mükellefler bir anlamda kitabına uydurarak³⁵⁴ vergi avantajı elde etme arayışı içerisinde. Agresif vergi planlaması yasal düzenlemelerin akılcı bir yöntemle bir araya getirilerek görünüşte hukuka uygun bir şekilde vergi avantajı elde etme yöntemi olduğu dikkate alındığında, bu yöntem bir anlamda mükelleflerin taleplerine cevap verebilecek içeriktedir. Bu itibarla

³⁵¹ *In Stubar Investments Ltd v. The Queen*, (1984) 1 S.C.R. 536 (Aktaran, Québec, s. 15).

³⁵² Karakoç, s. 173; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 24.

³⁵³ Québec, s. 9.

³⁵⁴ Metin Ercan, *Kitabına Uygun Vergi Kayıpları*, Erişim Tarihi: 21.08.2014, http://www.radikal.com.tr/yazarlar/metin_ercan/kitabina_uygun_vergi_kayıplari-1063597.

mükelleflerin agresif vergi planlamasına yönelik taleplerinde artış olduğu görülmektedir.

Mükelleflerin agresif vergi planlamasına yönelik taleplerindeki bu artış vergi profesyonellerini (örneğin mali müşavir, vergi hukukçuları, yatırım bankaları) agresif vergi planlaması üzerinde çalışmaya ve farklı agresif vergi planlaması tasarımları oluşturmaya teşvik etmiştir. Çünkü farklı vergi rejimleri arasında ileri düzey bilgi sahibi olmak küresel bazda mükelleflerin vergisel durumlarının yönetilmesinde akılcı çözümler sunulmasına imkân sağlamaktadır³⁵⁵. Agresif vergi planlaması tasarımları ile mükelleflerin vergi maliyetlerinin daha fazla azaltılması sağlanarak rekabet piyasasında öne geçmeleri temin edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında agresif vergi planlamasına olan talepteki artışa paralel olarak vergi profesyonelleri tarafından arz edilen farklı tasarımlarla cevap verilmektedir. Bu nedenle agresif vergi planlamasına olan talepteki artış agresif vergi planlamasına ilişkin yöntemlerin de farklılaşmasına sebebiyet vererek yaygın hale gelmesinde etken olmuştur.

2.3.2. Agresif Vergi Planlamasının Vergi Profesyonelleri İçin Yeni Bir İş Alanı Olarak Görülmesi

Agresif vergi planlaması son derece teknik detaylarla dolu vergiye karşı direnme biçimidir. Esas itibarıyla bu yöntemde yasal araçların akılcı bir şekilde kullanılması söz konusu olduğundan gerek bir vergi sistemi gerekse farklı vergi sistemleri hakkında bilgi sahibi olunması gerekmektedir. Diğer taraftan agresif vergi planlaması hukuka aykırı olmakla birlikte, vergi kaçırma olduğu gibi cezayı gerektiren bir yönünün bulunmaması nedeniyle, mükellefler açısından ihtiyaç duyulan verginin etkinliği için vergi alanında yeni bir uzmanlık alanı olarak agresif vergi planlamasının gelişmesi mükelleflerce bir anlamda teşvik edilmektedir.

Agresif vergi planlamasının teknik bilgiyi gerektiren özel uzmanlık alanı olması nedeniyle vergi danışmanları için yeni bir iş modeli olarak görülmeye başlanmıştır. Bu iş modelinde vergi profesyonelleri öncelikle vergi mükellefi için kayda değer vergi menfaati elde edilebilecek şekilde uygun işlem ve kombinasyonlarla agresif vergi planlaması modeli tasarlanmaktadır. Tasarlanan bu model, hedef mükellef grubuna tanıtıldıktan sonra mükellef grubunun özel durumuna göre tekrar gözden geçirilip gerekli görülmeyen kısımların çıkartılması ya da ihtiyaç duyulan alanlarda

³⁵⁵ Québec, s. 9.

eklemeler yapılması ile son şekli verilmektedir. Son şeklini alan bu tasarım “*satışa hazır vergi ürünü (off-the-shelf tax product)*” olarak hedef gruba arz edilmektedir³⁵⁶.

Bu iş modelinde agresif vergi planı tasarımını gerçekleştiren vergi profesyoneli ile mükellef arasında sır saklama yükümlülüğü ön plana çıkmaktadır. Bu nedenle tasarımların kullanıldığı süre içerisinde mükellefin bu tasarımları ifşa edecek davranışta bulunması yasaklanmaktadır. Ayrıca bu tasarımlardan doğabilecek hukuki sorumluluktan kurtulmak için mükellef ile vergi profesyonelleri arasındaki sözleşmeye sorumsuzluk kaydı konulmaktadır³⁵⁷. Böylece vergi profesyoneli tasarımın kullanılmasıyla doğabilecek hukuki sorumluluktan kendisini kurtarmaya çalışmaktadır.

Agresif vergi planlaması tasarımlarının hedef mükellef grup dikkate alınarak düzenlendiği, düzenlenen bu tasarımların her bir hedef mükellef grup için farklılık arz edebileceği dikkate alındığında agresif vergi planlamasının çok farklı şekillerle ortaya çıkabileceği bir gerçektir. Diğer taraftan vergi profesyonelleri ile mükellef arasındaki sır saklama yükümlülüğü bu iş modelini cazip hale getirmektedir. Nihayet vergi mükelleflerinin sorumsuz oldukları saikiyle hareket etmeleri ve sorumluluğu tasarımı kullanan mükellefe bırakmaları agresif vergi planlamasının hem tasarlanması hem de kullanılmasını yaygın hale getirmektedir.

2.3.3. Teknoloji ve Dijital Ekonominin Etkisi

İletişim ve bilgi teknolojilerinin gelişmesi ve internet ortamında gerçekleştirilen işlemlerde güvenlik önlemlerinin artırılması, ticari hayatta internet kullanımının yaygınlaşmasını sağlamıştır. Bugün için birçok şirket, internet üzerinden farklı ticari işlem hizmeti sunmaktadır. Alışveriş, bankacılık, eğitim, haberleşme, eğlence ve saymakla sayılamayacak kadar çok hizmet, internet aracılığıyla sunulabilmektedir. İnternetin tüketicilere ulaşmada hızlı bir araç olma yanında maliyet unsurlarının minimum seviyeye indirilmesi açısından da işletmecilere büyük katkısı vardır. Örneğin internet üzerinden ticaret yapan bir alışveriş sitesi ürünlerini satmak için yeni bir şube açma ihtiyacı hissetmeyecektir. Zira bir kimse dünyanın neresinde olunursa olsun, erişim engeli olmadığı müddetçe, siteye erişerek ürün siparişini verebilecek ve lojistik firmaları aracılığıyla kendisine teslimat

³⁵⁶ Québec, s. 10.

³⁵⁷ Québec, s. 11.

yapılabilecektir. Hatta bu ürün bilgisayar yazılımı ise doğrudan internet üzerinden satın alan kişiye gönderilerek nakliyat masraflarından da kurutulabilecektir. Diğer taraftan bir işyerine ihtiyaç duyulmaması kira, enerji, mobilya gibi pek çok maliyet unsurunun da minimum seviyeye inmesine katkıda bulunacaktır. Günümüzde google, amazon, facebook, ebay, gitgidiyor, sahibinden, hepsiburada gibi internet siteleri fiziki olarak kurulmuş işyerlerinden daha fazla iş ve işlem hacmiyle internetin ticari hayattaki etkilerinin somut birer örneğidir.

İnternet teknolojisi sadece ticari hayatta alışlagelen yöntemlerde değişikliğe yol açmamaktadır. Ayrıca bu teknoloji yeni finansal ürünlerin ortaya çıkmasını da sağlamıştır. Forward, swap, futures, opsiyon bunlardan birkaçıdır. Benzer şekilde internet üzerinden hisse senedi ya da tahvil alım satımı işlemleri de internetin finans alanında da yaygın kullanımının birer örneğini teşkil etmektedir.

İnternetin ticari hayata kazandırdığı kolaylıklar ve internete olan ihtiyacın giderek yaygınlık kazanması vergi otoritelerini ciddi güçlüklerle karşı karşıya getirmektedir. Her şeyden evvel, vergi otoritelerinin hesapları izlemelerine imkân veren yazılı evrak, imza, mühür, fatura gibi kaydi işlemlerin yerini giderek izlenmesi daha zor olan zimni işlemler almaktadır. Diğer taraftan, geleneksel (fiziki) ürünlerin üretimi ve satışından, dijital üretime doğru bir geçiş olmaktadır. Örneğin fotoğraf, müzik, danışmanlık gibi çok sayıdaki ürün doğrudan internet üzerinden elde edilebilmektedir. Bu durum sabit bir vergi objesini tanımlamayı güçleştirmektedir. Dolayısıyla vergi idaresi açısından mükellefin kimliğinin tespiti, vergilendirmeyi yapacak idarenin belirlenmesi, vergi konusu ve mükellefle ilgili kayıtların izlenmesi ve verginin toplanması gibi konularda önemli sorunlar ortaya çıkmaktadır³⁵⁸.

İnternet teknolojisinin ve yeni finansal araçların ortaya çıkmasının ortaya çıkardığı sorunlardan bir diğeri de agresif vergi planlamasında internet teknolojisinden yararlanılmasıdır. Çünkü internet ortamında verilerin hızlı bir şekilde aktarılabilmesi, kaydi işlemlerden ziyade zimni işlemlerin bulunması, işlemlerin belli bir merkezden takip olanağının bulunmaması ve dolayısıyla denetim imkânının sınırlı olması, birçok ülkede internet üzerinden yapılan işlemlerin vergilendirilmesinde mevzuat açığının bulunması mükelleflerin internet ortamında işlem yaparak vergi avantajı elde etme yoluna sevk etmiştir. Nitekim internet

³⁵⁸ Kargı, Karayılmazlar, s. 28.

üzerinden hizmet veren Amazon, Google, Apple gibi yüksek iş hacmine sahip şirketler doktrindeki yaygın adıyla bilinen “Çifte İrlanda Sandviç Hollanda (*double Irish with Dutch Sandwich*)” yöntemiyle yüksek meblağlarda vergi avantajı elde etmişlerdir³⁵⁹.

2.4. Uluslararası İlişkilerden Kaynaklanan Sebepler

2.4.1. Zararlı Vergi Rekabeti

Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde gücünü arttırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda, rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak mobilitesi yüksek olan üretim faktörleri için kendi idari birimlerini cazip hale getirmesidir³⁶⁰.

Vergi rekabetinin ekonomi ve maliye üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır. Mali disiplini sağlaması, ekonomik etkinliği temin etmesi, fiyatlar genel seviyesinin düşürülmesine pozitif katkıda bulunması, kaynak dağılımı ve kullanımında etkinliği sağlaması, firmaların rekabet gücünü arttırması, kamu harcamalarında tasarrufu sağlaması, yabancı yatırımcı için cazip koşullar oluşturması, vergi oranlarını olması gereken seviyeye getirmesi vergi rekabetinin olumlu etkilerini oluşturmaktadır³⁶¹. Bu olumlu yönüne karşın ülkelere arasında sermaye ve yatırımları çekmek üzere, vergi oranlarının bir başka ülkenin zararına olacak şekilde indirilmesi, muafiyet ve istisnaların kapsamının genişletilmesi veya tercihli vergi rejimlerinin kullanılması şeklinde gündeme gelen vergi rekabetinin olumsuz etkileri bulunmaktadır. Finansal ve reel yatırımların yönünü değiştirip etkinlikten sapmaya yol açması, vergi adaletini zayıflatması, vergi ve kamu harcamalarının düzeyinin ve ağırlığının yeniden belirlenmesi gereğini doğurması, vergi yükünün emek ve tüketim gibi mobilitesi düşük faktörlere kaymasına neden

³⁵⁹ Bu yöntem hakkında detaylı bilgi için bkz. Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 309-312.

³⁶⁰ Coşkun Can Aktan, İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti”, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 22, Yıl: 2004 (Ocak-Haziran), SS. 1-18, s. 2; Benzer tanım için bkz. Filiz Giray, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 9 Yıl: 2005, SS. 93-122, s. 94.

³⁶¹ İskender Emrah Karakaş, *Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları Ve Türk Vergi Sistemindeki Çalışmalar*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2010, s. 11-12; Ersan Öz, Sevinç Yaraşır, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan), Seri: 52, Yıl: 2009, s. 9-19; Giray, s. 97-99.

olması, vergi uygulama maliyetlerini artırması, finansal yapı ve dolaylı olarak gerçek yatırımları bozması, vergiye gönüllü uymayı zorlaştırması, vergi rekabetinin olumsuz yönünü oluşturmaktadır³⁶². Vergi rekabetinin etkileri itibariyle olumsuz bu yönleri nedeniyle “zararlı” olarak adlandırılmaktadır. Bu anlamda zararlı vergi rekabeti birtakım vergisel avantajlarla, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir³⁶³. Zararlı vergi rekabetinde bir vergi idaresinin vergi matrahını belirlerken, diğer vergi idarelerinin olası etkilerini dikkate almaması ve karar alma süreçlerinde nihai hedefin serbest dolaşımda bulunan sermayenin ülkeye aktarılması olduğundan, etkileri itibariyle vergi sistemleri arasında mevzuat uyumsuzluklarına neden olmaktadır.

Zararlı vergi rekabetinin neden olduğu vergi uyumsuzluğu agresif vergi planlamasının yaygın hale gelmesinde etkin rol oynamaktadır. Çünkü agresif vergi planlaması, vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasında mevcut mevzuat uyumsuzluklarının ustalıkla kullanılarak yasama organının amaç ve niyetine aykırı şekilde vergi avantajı elde etme olduğu dikkate alındığında zararlı vergi rekabetinin agresif vergi planlamasını kolaylaştırıcı etkiye sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bir taraftan mükellef zararlı vergi rekabetinin sebep olduğu uyumsuz vergi düzenlemelerini kullanarak görünüşte yasalara uygun vergi avantajı elde etme hedefini gerçekleştirirken diğer taraftan bir ülkenin vergi matrahının aşınmasına sebebiyet vermektedir.

2.4.2. Vergi Cennetlerinin Varlığı

Vergi cennetleri, zararlı vergi rekabetinin uygulamadaki görünümünden biridir.

Vergi cennetleri, yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için sistemlerinde gelir, servet, harcama ve sermaye vergileri gibi vergileri hiç bulundurmayan veya söz konusu vergileri bulundurmamakla birlikte vergi oranlarını düşük tutan, indirim, istisna ve muafiyetlere geniş uygulama alanı sunan, işlemlerin gizli şartlar altında yapılabilmesine olanak tanıyan ve çoğunlukla kıyı bankacılığı merkezleri faaliyeti gösteren, fiziki yatırım alanları sınırlı olan küçük ülkeler olarak tanımlanabilir³⁶⁴.

³⁶² Kargı, Karayılmazlar, s. 24; Karakaş, s. 13; Öz, Yaraşır, s. 19-23; Giray, s.111-113.

³⁶³ Giray, s. 110.

³⁶⁴ Sibel Karasu, “Vergi Cennetlerinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 109, Yıl: 2008 (Ekim), s. 76 (Aktaran: Sarıaslan, s. 348-349).

Vergi cennetleri, tanımdan da anlaşılacağı üzere, mükelleflere vergi avantajı sağlama yönünde önemli imkânlar sunmaktadır³⁶⁵. Sıfır veya sembolik denilebilecek oranda vergi alınması, vergi kolaylıklarının geniş tutulması ve mükellef işlemlerinin üçüncü kişilerle ve bu arada mükellefin bağlı olduğu devletle paylaşılmaması, özellikle ülkede ikamet etmeyen yabancı vergi mükelleflerinin reel ekonomik faaliyette bulunmadan sadece tabela üzerinde yer almalarını, tüm vergi kolaylıklarından yararlanmaları için yeterli görmesi ve bu suretle vergi avantajı elde etmelerine imkân sağlaması, vergi cennetlerini mükellefler açısından cazip hale getirmektedir³⁶⁶. Ancak vergi cennetleri çok düşük vergi oranlarına sahip olan ve diğer ülkelerde elde edilen gelirleri vergi kaçırmaya olanak sağlayacak şekilde sahte vergisel adresler temin eden vergi cennetleri, kendilerine yönelen finansal sermaye üzerinden aldıkları cüz'i vergi ve ücretlerden gelir elde etme imkânına kavuşurken sermaye sahipleri buralarda elde ettikleri gelirleri beyan etmediği için sermayenin kaynağı olan ülkeler vergi kaybına uğramaktadırlar³⁶⁷.

Vergi cennetleri, agresif vergi planlamasında sıklıkla kullanılan araçlardan biridir. Bunun temel nedeni vergi cenneti ülkelerinin sıfır veya sıfıra yakın vergi oranı uygulamaları ve bilgi paylaşmamalarıdır³⁶⁸. Bu itibarla uluslararası rekabet koşullarında firmaların yerleşik oldukları idari birimlerde yüksek düzeyde vergi ödemekten kaçınmak ve vergilemeden kaynaklanan mali yükü en aza indirmek için

³⁶⁵ Vergi cennetlerinin temel özellikleri şunlardır: “(1) Herhangi bir idari birimin vergi cenneti olarak adlandırılabilmesinin olmazsa olmaz koşulu vergilendirilebilir gelirlerin hiçbir vergiye tabi tutulmaması, çok cüzi nominal vergiye tabi tutulması veya vergi mükellefleri görünürde vergiye tabi tutulsa da çeşitli yöntemlerle gerçekte yok denecek kadar az bir vergiye tabi tutulmasıdır. Ancak bazı ülkelerin bu tip yerlerden kaynaklanan gelirlerin vergilendirilmeksizin ülkeye sokulması için söz konusu ülkede vergiye tabi tutulmasını şart koşmalarından dolayı sıfır vergileme, mükelleflerin sıfır vergilemenin olduğu yerleri tercih etmemesine yol açabilmektedir. (2) Vergi cennetleri, buralarda faaliyette bulunan kişi ve firmalara ait her türlü bilgiyi çok sıkı gizlilik kuralları altında korur. İdari birimlerin çoğu bankacılık işlemleri ve finansal muameleler konusunda yabancı vergi idarelerine bilgi sağlamaz. (3) Vergi cennetlerinin hemen hemen tamamında finansal uygulamalar ve vergi mevzuatı şeffaflıktan yoksundur. (4) Birçok vergi cennetinde ikili bir döviz kontrol sistemi vardır veya kambiyo kontrolü hiç yoktur. Bu idarelerde yerleşik olanlar kambiyo kontrollerine tabi iken yerleşik olmayanlar sadece yerel para birimi ile alakalı kontrollere tabidirler. (5) Klasik vergi cennetlerinde bankacılık kesimi önemlidir ve bankalar yerleşik olanlarla olmayanlara vergileme konusunda farklı davranırlar. Başarılı bir vergi cenneti gelişmiş bir bankacılık sistemine ihtiyaç duyar ve bu nedenle bu ülkelerdeki bankacılık son derece gelişmiştir ve yerel nüfus ve iktisadi faaliyetlerin çok ötesinde büyüklüğe sahiptirler. (6) Benzer bir şekilde vergi cennetlerine fiziki açıdan ulaşım gelişmiş olması zorunludur. Bu nedenlerle vergi cennetleri çok iyi bir bilgi ve iletişim altyapısına sahiptirler. (7) Bu merkezlerde belirli bir düzeyde iktisadi (reel) faaliyette bulunma gerekliliği yoktur. Birçok şirketin merkezi bu ülkelerde olsa bile bu şirketler sadece kâğıt üzerinde var olan “sanal” şirketlerdir.” Aktan, Vural, , s. 12-13; Ayrıca bkz. Öz, s. 128-130.

³⁶⁶ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s.229.

³⁶⁷ Aktan, Vural, s. 11.

³⁶⁸ Emrah Ferhatoğlu, “Uluslararası Vergi Rekabeti Ve Sürükletici Güçleri”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, Yıl: 2006 (Haziran), SS. 79-96, s. 91.

vergi planlaması sonucu vergi cennetlerini tercih etmektedir. Bu tip yerler düşük vergilemenin sağlandığı ve mükelleflerin mümkün olan en az kontrole tabi tutulduğu yerler olduğu için, kayıt altında ve yasal bir biçimde faaliyet gösteren birey veya firmaların iktisadi faaliyet sonucu elde edilen gelirlerini en az vergi yükü ile kayıt altındaki (yasal) ekonomiye aktarılmasını sağlamaktadır³⁶⁹.

Agresif vergi planlamasında vergi cennetleri mükellefler tarafından ya bağlı şirket kurmak ve bu şirketler üzerinden ticari işlem yapmak suretiyle ya da vergi cenneti ülkelerde bulunan finans merkezleri üzerinden para transferleri gerçekleştirmek suretiyle kullanılmaktadır³⁷⁰. Özellikle çok uluslu şirketler vergi cennetlerini kullanarak kâr aktarımlarını herhangi bir vergi ödemeksizin ya da ihmal edilecek miktarda az vergi ödemek suretiyle gerçekleştirmektedir. Çünkü vergi cennetleri transfer fiyatlaması ve manipülasyonlarıyla çok uluslu şirketlerin kârlarını maksimize etmesine olanak tanıdığı gibi yatırımlar için fonların ve menkul sermaye iratlarının saklanmasına ve değerlendirilmesine hizmet etmektedir³⁷¹.

Vergi cennetlerinin agresif vergi planlamasının yaygın hale gelmesindeki en önemli rolü, vergi sistemleri arasında uyumsuzluğu yol açmasıdır. Daha önce belirtildiği üzere, agresif vergi planlaması bir vergi sistemi içerisinde ya da vergi sistemleri arasındaki mevzuat uyumsuzluklarının ustalıkla kullanılmasıyla ortaya çıkmaktadır. Devletler egemenlik yetkilerinin bir sonucu olarak kendi ülkelerinde diledikleri alanda takdir ettikleri şekilde düzenleme yapabilir. Bu bağlamda vergi cenneti, ülkelerin diğer vergi sistemlerine zarar verecek şekilde sıfır oranlı vergilere yer vermesi, vergi kolaylıkları sağlaması, mükellef işlemlerinin gizliliğinin esas tutulması ve bu amaçla bilgi vermekten kaçınılması vergi sistemleri arasında uyumsuzluğun ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Egemenlik ilkesi gereğince diğer devletlerin vergi cenneti ülkelerin mevzuatına doğrudan müdahale edememesi de vergi cennetlerinin ve dolayısıyla uyumsuz vergi düzenlemelerinin varlığını korumasına neden olmaktadır. Bu uyumsuz yapı ise mükellefler tarafından istismar edilmeye açık hale gelmektedir.

³⁶⁹ Aktan, Vural, s. 11-12.

³⁷⁰ House Of Commons Chambre Des Communes Canada, *Report of the Standing Committee on Finance-Tax Evasion And The Use Of Tax Havens*, 41st Parliament, First Session, 2013 May, s. 12-13.

³⁷¹ Ferhatoğlu, s. 91.

2.4.3. Tercihli Vergi Rejimi Uygulaması

Tercihli vergi rejimi, diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek üzere yapılandırılmış, genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip düşük vergi rejimleridir³⁷². Bu rejim esas itibariyle ülkeler arasındaki vergi farklılıklarına göre hareketlilik kazanan ekonomik faaliyetleri çekmek amacıyla kullanılır³⁷³. Bu rejimin belirleyici özellikleri sıfır veya düşük efektif vergi oranlarının uygulanması, rejim içinde sadece yabancıların yararlanacağı özel serbest bölgelerin oluşturulması, sistemde şeffaflığın bulunmaması ve etkin bilgi değişiminin bulunmamasıdır³⁷⁴.

Tercihli vergi sistemi esas itibariyle zararlı vergi rekabetinin uygulamadaki görünümünden biridir. Bu rejim de vergi sistemleri arasında mevzuat uyumsuzluklarına yol açtığından agresif vergi planlamasını kolaylaştırıcı etkisi söz konusudur. Çünkü mükellefler, mevcut uyumsuzlukları kullanarak yasama organlarının öngörmediği şekilde vergi avantajı elde edebilmektedir. Bilhassa çok uluslu şirketler tercihli vergi rejiminin avantajlarını bağlı şirket kurarak kullanmaya çalışmaktadır.

2.4.4. Devletlerarasında İşbirliği Eksikliği

Devletlerarasındaki işbirliği eksikliğinin agresif vergi planlaması açısından önemi, mükellef işlemlerinin farklı vergi sistemlerinin kullanılması durumunda ortaya çıkmaktadır.

Agresif vergi planlaması tasarımlarının birçok detayı gelir idarelerinin bilgisini ötesinde gerçekleşmektedir. Özellikle birçok vergi sisteminin dahil olduğu agresif vergi planlaması tasarımlarında mükellefin işlemlerini tespit etmek neredeyse imkansız hale gelmektedir. Bu zorluğun üstesinden gelmenin yolu ise vergi idareleri arasında iletişim kanallarının kurularak bilgi değişiminin sağlanması ve agresif vergi planlamasının tespitinde uygulanacak yöntemlerde uyumlaştırmanın gerçekleştirilmesiyle mümkündür³⁷⁵. Ancak devletlerin egemenliği ilkesinin bir sonucu olarak devletler kendi ülke sınırları içerisinde gerçekleşen işlemler hakkında bilgi verip vermeme konusunda takdir hakkına sahiptir. Burada devletler, kendi menfaatleri doğrultusunda sahip olduğu bilgileri başka bir devlet ya da

³⁷² Giray, s. 114.

³⁷³ Ferhatoğlu, s. 92.

³⁷⁴ Giray, 114.

³⁷⁵ Québec, s. 26.

organizasyonla paylaşıp paylaşmayacağına kendisi karar vermektedir. Nitekim vergi cenneti ülkeler ya da tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeler bu seçimini bilgi vermeme yönünde kullanmaktadır. Bu nedenle mükellefler gerek vergi cenneti ülkeleri gerekse tercihli vergi rejimi uygulayan ülkeleri agresif vergi planlamasında kullanarak vergi avantajı elde etme gayreti içerisinde dir.

2.5. Mükellefin Vergiye Karşı Tutumundan Kaynaklanan Sebepler

Mükellefler nezdinde vergi, refah seviyesini azaltan bir maliyet unsurudur. Bu nedenle mükellefler vergi ödemeyi isteyerek gerçekleştirmez. Ancak devlet, üstlendiği görevleri yerine getirebilmek, ekonomik ve sosyal politikaları hayata geçirebilmek için kamu gideri yapmak ve bu giderleri finanse etmek zorundadır. Bu zorunluluğun bir sonucu olarak vergi kanunlarında cezalara yer verilmiş ve bu suretle verginin etkinliği sağlanmaya çalışılmıştır³⁷⁶. Bununla birlikte her ne kadar hukuki cebir altında verginin tahsili öngörülmüş ise de esas itibariyle vergiye uyumda gönüllük ve iyiniyetin varlığı gözden uzak tutulmamıştır. Çünkü vergilemede etkinlik ve etkililik, mükelleflerin vergiye gönüllü uymalarıyla mümkündür³⁷⁷.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu, vergi ödeme konusunda dışsal bir baskı ya da zorlama olmaksızın rızaya dayalı olarak verginin mükelleflerce ödenmesidir³⁷⁸. Mükelleflerin vergiye gönüllü olarak uyumunun sağlanması, verginin etkinliği ve etkililiği açısından mühim olmakla birlikte, bu gönüllü uyumu etkileyen pek çok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerin başında, demografik etmenler (mükellefin mesleği, eğitim ve gelir düzeyi), vergi ahlakı, diğer mükelleflerin vergiye karşı tutumu, devlete duyulan bağlılık, vergilerin kullanıldığı alanlar, vergi adaleti, vergi afları, denetim ve uygulanan cezalar, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergilerin sayısı ve vergilerin oranı gelmektedir³⁷⁹.

Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu etkileyen bu belirttiğimiz faktörler, bireylerin vergi ödemedeki istekliliklerinin vergi lehine ya da aleyhine değişmesi yönünde etkide bulunmakta ve vergiye karşı bireysel tepkilerin ortaya çıkmasında etkin rol oynamaktadır. Agresif vergi planlamasının vergiye karşı bireysel bir tepki olduğu değerlendirildiğinde bu faktörlerden etkileneceğinden şüphe yoktur.

³⁷⁶ Çomaklı, s. 73.

³⁷⁷ Gökbel, s. 53.

³⁷⁸ Tuay, Güvenç, s. 19.

³⁷⁹ Tuay, Güvenç, s. 20-32.

Agresif vergi planlamasının vergi ahlakı ile doğrudan bağı vardır. Vergi ahlakı, mükelleflerin vergilerini yasalara uygun ölçü ve zamanda ödemeleri konusunda tutum, davranış, inanç ve değerlerden oluşan içsel bir motivasyondur³⁸⁰. Vergi ahlakı gelişmiş mükelleflerde vergi ödemenin ahlaki bir zorunluluk olduğu düşüncesi hâkimdir ve vergilerin tam olarak ödememesi ya da ödemekten imtina etmek için hukuka aykırı yöntemlere sapılması halinde kendilerinin toplumca kınanacağı inancı vardır. Bu tespit dikkate alındığında vergi ahlakı gelişmemiş mükelleflerde hukuka aykırı yöntemlerle vergi avantajı elde etme girişimleri normal karşılanacak ve dolayısıyla vergi avantajı elde etmek maksadıyla yeni yöntemler arayışına girişilecektir. Bu itibarla vergi ahlakı gelişmemiş mükelleflerin agresif vergi planlaması yöntemlerini kullanacakları bir gerçektir.

Devlete duyulan bağlılık da agresif vergi planlamasını etkileyen önemli faktörlerdendir. Devlete duyulan bağlılık anlayışına göre, vergi ödemeyi bir vatandaşlık görevi olarak algılayan mükellefler vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek konusunda daha istekli olmaktadır. Burada vergisel yükümlülüklerini eksiksiz ve zamanında yerine getiren mükellefin devlete bağlılığını gösterdiği inancı vardır. Ancak devletin politikalarını beğenmeyen, fazla vergi ödemelerine rağmen devlet harcamalarından yeterince yararlanamadıkları hissine kapılan ve adalet duygusu zedelenen mükelleflerin vergisini tam olarak ödemesi beklenemeyecektir³⁸¹. Bu itibarla mükelleflerin vergi ödeme açısından gösterecekleri gönüllü davranışları, çatısı altında yaşadıkları devlete içten bağlılıkları ile doğru orantılıdır³⁸². Ancak mükelleflerin devlete bağlılıklarını arttıran siyasi iktidar uygulamalarını da gözden uzak tutmamak gerekir. Çünkü mükelleflerin vergi ahlâkının oluşumunda önemli belirleyenlerden birisi, mevcut siyasi ve yasal sisteme olan güven duygusudur. İyi organize edilmiş, vatandaşın tercihlerine ve beklentilerine uyumlu kurumsal yapı oluşturmuş, toplanan vergileri vatandaşın beklentileri yönünde kullanan siyasi iktidar, ülkedeki sosyal sermaye ortamına pozitif katkı yapmaktadır. Bu katkının vergi açısından en önemli sonucu ise, vergi ödemede istekliliği artırıcı etkide bulunmasıdır³⁸³.

³⁸⁰ Bilgin, s. 168; Tuay, Güvenç, s. 23; Organ, Yegen, s. 243.

³⁸¹ Tuay, Güvenç, s. 25.

³⁸² Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, "Vergi Ahlâkının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, Yıl: 2009, SS. 1-15, s. 2.

³⁸³ Tosuner, Demir, s. 3.

Mükelleflerin agresif vergi planlamasına başvurmasını etkileyen bir diğer faktör ise vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergilendirme ortamının belirsizliğidir. Sıklıkla vurguladığımız üzere, agresif vergi planlamasının ortaya çıkışında vergi mevzuatlarının karmaşıklığı ve vergi sistemlerinin uyumsuzluğu temel faktördür. Bu faktör hem agresif vergi planlaması tasarımlarının ortaya çıkmasını kolaylaştırmakta hem de işlemlerin yasal görünüm kazanmalarına katkıda bulunarak hukuka aykırı işlemlerin tespitini zorlaştırmaktadır. Bu açıdan mükelleflerin vergi kanunlarına riayet edebilmesi için kanunların öncelikle sade, anlaşılabilir ve uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca basitlik ilkesi gereğince vergi sisteminde bulunan kanunların karmaşık bir hal almaması (örneğin kanunda yer verilen düzenlemelere istisnalar eklenerek aslında kuralın istisna hale getirilmesi) ve kanunların sürekli değişmemesi de gerekir³⁸⁴. Elbette günün ihtiyaçlarına göre vergi mevzuatının değişmesi gerekir. Fakat kanunları değiştirme faaliyetinin rutin bir hal alması mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyeceği gibi vergi sisteminin belirli ilkelere kavuşmasını da engelleyecektir.

Mükelleflerin vergi adaletine olan inancı agresif vergi planlamasının yaygın hale gelmesinde önemli bir etkidir. Çünkü mükellefin vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmadığı inancına kapılması, vergilemede bazı kişi ve gruplara ayrıcalıklı davranıldığını gözlemlemesi, bu anlamda belirli kişi ya da gruplara vergi istisna ve muafiyetlerin uygulanması, teşvik verilmesi, vergi borçlarının ertelenmesi, vergi denetiminde iltimas gösterilmesi, takdiri uygulamaların sürekli belirli kişi ya da grup üzerinde yoğunlaşması gibi etmenler vergi ödemede istekliliği azaltacak ve mükellefi vergi ödememe yollarını araştırmaya sevk edecektir³⁸⁵. Agresif vergi planlamasının hem hukuka uygun görünüm arz etmesi hem tespitindeki zorluk hem de devlete en az vergi ödeme yollarından biri olduğu dikkate alındığında vergi sisteminin adaletsiz olduğuna inanan mükelleflerin bu yönetime başvurmaları kaçınılmaz olacaktır.

Bu belirttiğimiz faktörler dışında mükelleflerin agresif vergi planlamasına başvurmasını tetikleyen başka faktörler de mevcuttur. Her şeyden evvel bir vergi sisteminde farklı isimler altında çok sayıda ödenmesi zorunlu vergi bulunması, aynı vergi konusunun farklı düzenlemelerle vergilendirilmesi veya uygulanan vergi

³⁸⁴ Tuay, Güvenç, s. 29-30.

³⁸⁵ Çomaklı, s. 73-74; Tuay, Güvenç, s. 29-30.

oranının yüksekliği mükellefleri daha az vergi ödeme yollarını aramaya sevk etmektedir. Diğer taraftan gelir idaresinin denetimdeki eksikliği ve yetersizliği mükelleflerin işlerini kolaylaştırdığından mükelleflerin agresif vergi planlamasına başvurmalarını teşvik edecektir.

3. AGRESİF VERGİ PLANLAMASININ SONUÇLARI

3.1. Gelir Kayıplarına Yol Açması

Agresif vergi planlamasının kamu finansmanı üzerindeki en önemli etkilerinden biri, hazine gelirlerini hukuka aykırı bir şekilde azaltması ve dolayısıyla gelir kayıplarına yol açmasıdır³⁸⁶. Agresif vergi planlamasında mükelleflerin nihai amacı ödenmesi gereken vergiyi görünüşte hukuka uygun işlemlerle asgari düzeye çekmektir. Ancak mükellefin elde etmeye çalıştığı vergi indirimleri yasama organının amaç ve niyetine aykırı biçimde gerçekleştiğinden hazine, mükellefin elde ettiği vergi avantajı miktarında vergiden mahrum kalmaktadır.

Agresif vergi planlaması dolayısıyla meydana getirilen gelir kayıplarının miktarını hesaplamak çok zordur. Bunun temel nedeni agresif vergi planlamasının tespitindeki güçlüklerdir. Agresif vergi planlamasında mükellefin işlemleri hakkın kötüye kullanılmasına vücut vermesi dolayısıyla hukuka aykırıdır. Ancak agresif vergi planlamasında mükellef tarafından yasal araçlar kullanılması, işlemi görünüşte hukuka uygun hale getirmektedir. Oysa mükellef işlemleri daha yakından incelendiğinde kullanılan yasal araçların olağan kullanımları dışında vergi avantajı elde etmek amacıyla agresif vergi planlamasında yer verildiği anlaşılmaktadır. Bu durum elbette şüpheli işlemlerin incelenmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Buna karşın şüpheli görünüm arz etmeyen işlemler bakımından bu tür bir tespit çok kolay değildir. Bu sebeple meydana gelen hazine kayıpları net olarak hesaplanamamaktadır. Bununla birlikte agresif vergi planlamasıyla mücadele için yapılan yasal düzenlemelerin etkinlik ve etkililik değerlendirmelerine ilişkin istatistikler incelendiğinde agresif vergi planlamasının neden olduğu kayıplar yaklaşık bir şekilde belirlenebilmektedir. Ancak agresif vergi planlamasıyla mücadeleye ilişkin yasal düzenlemeler geçmişe etkili olmadığı için kayıplar hakkındaki bu belirlemeler esasında, elde edilen gelir artışlarını göstermektedir. Örneğin Kanada'da agresif vergi planlaması ile mücadelede 2006-2007 yılları

³⁸⁶ SARS, s. 9; Québec, s. 20.

arasında 14.600 adet yeniden matrah saptaması yapılmış ve 1.4 milyar dolar ek vergi belirlenmiştir³⁸⁷.

Agresif vergi planlaması, vergi tabanının aşınmasına ve kaynakların kontrol dışına çıkmasına yol açtığından, bu da vergide adalet ve eşitlik ilkesine aykırı olarak kayıt altındaki kesime önemli bir dezavantaj oluşturmaktadır.

3.2. Hukuka ve Vergi Sistemine Olan Saygısızlığın Yükselmesi

Agresif vergi planlamasının vergi sistemleri üzerindeki etkilerinden bir diğeri mükelleflerin hukuka ve vergi sistemine olan saygısızlığının yükselmesi ve uyumun azalmasıdır. Aslında bu durum vergiye ilişkin yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getiren mükellefin yükümlülüklerini yerine getirmeyen ve buna karşın daha az vergi ödeyen mükellefi baz alarak kıyas yapması durumudur. Çünkü mükellefler vergiye yönelik tutumlarını belirlerken, diğer mükelleflerin tutumlarını da göz önünde bulundurlar. Mali yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren mükellefler, yasalara uygun davranmayıp eksik vergi ödeyen ve bunun sonucunda hiçbir yaptırıma maruz kalmayan mükellefleri gördükçe, haksızlığa uğradıkları hissine kapılabilirler. Bu durumda mükellefler ödedikleri vergi yükünü daha ağır olarak hissetmekte ve vergiye yönelik tutumlarını olumludan olumsuzu doğru yönlendirmektedirler³⁸⁸.

Agresif vergi planlamasına başvuran mükellefler yasaların lafzına uygun ancak yasama organının amaç ve niyetine aykırı bir şekilde hareket ederek ustalıklı kullandığı yasal araçlarla vergi avantajı elde etmektedir. Buna karşın vergiyi doğuran olayla birlikte üzerine düşen tüm yükümlülükleri yerine getiren mükellef daha fazla vergi ödeyerek aslında kendisinin cezalandırıldığı hissine kapılmaktadır. Zira aynı konumda bulunan mükelleflerden birisi ustalıklı kullandığı yasal düzenlemelerle akla zarar işlemler yaparak daha az vergi öderken, vergi yasalarına uygun hareket eden mükellef daha fazla vergi ödemektedir. Devletin ilk durumdaki mükellefin işlemlerine müdahale etmemesi, gerekli önlemleri almaması ve bunu tespit edip ek tarhiyatta bulunmaması durumunda yasalara uygun hareket eden mükellefin gelir idaresine ve vergi sistemine olan güveni sarsılacak ve diğer mükellef gibi vergi avantajı elde edebileceği agresif vergi planlaması tasarımları arayışına girecektir.

³⁸⁷ Canada Revenue Agency, *2006-2007 Canada Revenue Agency Annual Report To Parliament*, Canada, s. 59.

³⁸⁸ Tuay, Güvenç, s. 25.

Çünkü devletin vergi sistemindeki mevcut uyumsuzlukları gidermeyerek bu uyumsuzluktan bir mükellefin vergi avantajı sağlaması, vergi mükellefinde sistemin şeffaf olmadığı algısını yaratmaktadır³⁸⁹.

3.3. Vergi Mevzuatında Karmaşık Vergi Yasalarının Artışı

Devletler, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak, yine hukuk içinde kalarak agresif vergi planlamasıyla mücadele etmek zorundadır. Bu zorunluluğun gereği olarak devletler, vergi sistemi içerisindeki uyumsuzlukları yasal düzenlemelerle gidermeye çalışmakta ve gelir idareleri tarafından tespit edilen agresif vergi planlaması tasarımlarına karşı yasal önlemler almaktadır. Özel önleme kuralları olarak adlandırılan bu yasal düzenlemeler, belirli bir agresif vergi planlaması tasarımlarına karşı etkin bir işlev görmektedir. Ancak her bir tasarım için ayrı ayrı düzenleme getirilmeye kalkışıldığında bu defa da vergi sistemi içerisinde çok sayıda özel önleme kuralı yer alacağından sistem karmaşık bir görünüm alacaktır. Bir anlamda mükellefler istisnalarla dolu vergi mevzuatıyla karşılaşacaktır. Oysa hukuk devletinde asıl olan yasal düzenlemelerin sonuçlarının öngörülebilir nitelikte olmasıdır. İstisnalarla dolu bir sistemde yasal düzenlemelerin sonuçları öngörülebilirlikten uzaklaşacaktır. Dolayısıyla her bir agresif vergi planlaması tasarımına karşı getirilen özel önleme kuralları vergi sisteminin daha karmaşık hale gelmesine neden olacağı gibi detaylandırılmış ve karmaşık hale getirilmiş yasal düzenlemeler aynı zamanda mükellefler için yeni agresif vergi planlaması tasarımları için uygun ortam hazırlayacaktır³⁹⁰.

3.4. Kaynakların Ekonomik Olmayan Dağılımı

Devletin ulaşmak istediği ekonomik ve sosyal bir takım hedefler vardır. Bu hedefler, devletlerin kuruluşundaki ideolojiye ve takip edilen politikaya bağlı olarak değişebilirse de genel olarak tam istihdama ulaşmak, işsizliği azaltmak, üretimi arttırmak, fiyat istikrarını sağlamak, ödemeler bilançosunu düzenlemek, gelir ve servet dağılımını düzeltmek, kamusal ihtiyaçları karşılamak, özel tüketim alışkanlıklarını düzenlemek, temel malların arzını güvence altına almak, nüfus büyüklüğünü ve yapısını düzenlemek şeklinde belirtilebilir³⁹¹. Devletin ekonomik ve sosyal alanda üstlendiği bu hedefleri yerine getirebilmesi ise kamu gideri yapmasına

³⁸⁹ SARS, s. 10.

³⁹⁰ SARS, s. 11.

³⁹¹ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 415-418.

bağlıdır. Çünkü devletin faaliyetleriyle orantılı bir şekilde yaptığı kamu giderleri ekonomik ve sosyal değişkenler üzerinde etki yapmaktadır. Dolayısıyla kamu giderleri, devletin amaçlarına ulaşabilmesinde etkili bir araçtır³⁹².

Kamu giderlerinin gerçekleştirilmesi, bunun finanse edilmesi ile mümkündür. Kamu giderlerinin finans kaynağı ise vergiler, resim, harçlar, şerefiye, vergi benzeri (parafiskal) gelirler, cebri kamu borçlanmaları, para işlemlerinden doğan gelirler (para basma, devalüasyon, enflasyon vergisi), para cezaları ve faizleri ile fonlardır. Bu gelir kalemleri arasında gerek karşılıksız olması gerek kamu gücü etkisiyle toplanması gerekse vergilendirilebilir konuların fazlalığı dolayısıyla en fazla katkıyı vergiler sağlamaktadır. Hatta piyasa veya karma ekonomi sisteminin hâkim olduğu ülkelerde devlet gelirleri içerisinde vergi gelirleri %70-%90 arasında değişen önemli bir paya sahiptir³⁹³. Bu bağlamda kamu giderlerinin gerçekleşmesinde verginin çok büyük etkisi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Kamu gelirlerinin finansmanında yer alan gelirler içerisinde verginin payının yüksek oluşu, gelir idareleri tarafından vergiye ayrı bir ehemmiyet verilmesinde önemli bir rol oynamıştır. Bu nedenle gelir idareleri vergi erozyonu sonucunu doğuracak işlemleri olabildiğince engellemeye çalışmakta ve daha etkin bir vergi sisteminin nasıl kurulabileceğini araştırmaktadır. Böylelikle vergi gelirlerinin artırılması sağlanarak elde edilen gelirin az önce belirtilen ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada kullanılmasıyla toplumun refah seviyesi artırılabilir. Oysa agresif vergi planlaması vergi erozyonuna sebep olan ve gelir idarelerini tehdit eden son derece önemli bir sorundur. Sorunun bir yönü gelir kayıplarına yol açması diğer yönü ise agresif vergi planlamasıyla mücadele için mevcut gelirler içerisinde kaynak ayrılmasıdır.

Agresif vergi planlamasının ekonomiye getirdiği yük sadece vergi gelirlerini azaltması değildir. Bu planlama, ticaret ve yatırım akışını saptırarak toplumsal kayıplara da yol açmaktadır. Özellikle agresif vergi planları genellikle, üretken yatırımlardan vergi öncesi bazda marjinal kârlı faaliyetlere, kaynakların yeniden

³⁹² Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 57.

³⁹³ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 71; Örneğin 2013 yılı merkezi yönetim bütçesinde öngörülen 370,10 milyar TL'lik gelirin 362,96 milyar TL'si vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bu ise vergilerin toplam gelir içinde %98,1 oranında paya sahip olması anlamına gelmektedir. Bkz. Tolga Demirbaş, "2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesinin Değerlendirmesi", *Bursa Bilanço*, Sayı: 1442, Yıl: 2013 (Ocak/Şubat), s. 5 (Tam Metin için bkz. Erişim Tarihi: 26.08.2014, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/144TDE.pdf>).

dağılımını ya da yanlış tahsisini içerdiğinden bu sapma ekonomik etkinliği azaltmakta ve gelişimi engellemektedir³⁹⁴.

Agresif vergi planlamasının neden olduğu bir diğer sorun ise tahsil edilemeyen vergi miktarlarının başka kaynaklarla sübvansede edilmeye çalışılmasıdır. Şayet devlet tahsil edemediği vergilerden doğan gelir açığını başka kaynaklarla kapatamıyor ise dolaylı vergiler üzerinden daha fazla vergi alma ihtiyacı duyabilecektir. Buna rağmen gelir açığı kapanmıyorsa devlet para basma veya iç ve dış borçlanma yöntemleriyle açıkların kapatılmaya çalışılması yöntemine başvurabilecektir. Bu son durum ise enflasyonist baskıların ortaya çıkmasına yol açabilecektir.

3.5. Vergi Yükünün Şeffaf Olmayacak Şekilde Aktarımı

Agresif vergi planlaması kamu gelirleri içerisinde en önemli paya sahip olan verginin erozyona uğramasına neden olmaktadır. Bilhassa yüksek gelire sahip mükellefler profesyonel hizmetler olarak yeni agresif vergi planlaması tasarımları oluşturabilmekte ve yüksek miktarlarda vergiyi ödemekten imtina edebilmektedir. Bu durum, diğer vergi mükelleflerinin vergi sistemine olan güvenini ve vergi ödemedeki isteğini azaltacağından, bu vergi mükellefleri de devlete en az vergi ödemenin yollarını arayacak ve sonuçta bu tür vergiden imtina yollarını tercih edebilecektir. Mükellefler arasında agresif vergi planlaması tasarımlarının artması ise hem vergi sisteminde şeffaflığın hem de vergi gelirlerinin daha da azalmasına neden olacaktır³⁹⁵.

Kamu gelirleri içerisinde verginin payının vergiye karşı gösterilen bireysel tepkiler ve bu arada agresif vergi planlaması nedeniyle azalması, devleti meydana gelen gelir açığını kapatmak için yeni kaynak arayışlarına sevk edecektir. Bu kaynaklar içerisinde verginin hasılatı açısından en kolay kaynak dolaylı vergilerdir³⁹⁶. Bu durumda devlet, gelir açığını kapatmak için doğrudan vergilendirmesi gereken mükelleflerden tahsil edemediği vergileri, dolaylı vergiler aracılığıyla diğer mükelleflerden örneğin tüketicilerden tahsil edecektir. Elbette bu durum dolaylı vergilerin anonimliği sayesinde zımni olarak gerçekleşecektir. Böylece dolaylı vergiyi ödeyen mükellefler farkında olmadan agresif vergi planlamasına başvuran mükelleflerin ödemediği vergileri de ödeyecektir. Bu ise

³⁹⁴ SARS, s. 12.

³⁹⁵ Québec, s. 21.

³⁹⁶ Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, s. 118.

vergi yükünün şeffaf olmayacak biçimde diğer mükelleflere aktarılması demektir. Oysa çağdaş vergi sistemlerinde vergi yükü toplumu oluşturan bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılmalıdır. Mali amaçlı rasyonel bir vergilemenin, her şeyden önce, subjektif fedakârlığı minimum seviyede tutması, başka bir deyişle, vergi yükünü mükellefler arasında mümkün olduğu kadar adil dağıtması gerekir³⁹⁷. Bu nedenle vergi sistemi gelişmiş olan ülkelerde dolaylı vergiler değil dolaysız vergilerin ağırlığı söz konusudur. Nitekim Avrupa Birliği ülkelerinde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı %30'lara varırken, ülkemizde ise dolaylı vergilerin payı %70'lere varmaktadır³⁹⁸.

Vergi yükünün şeffaf olmayacak biçimde başka mükelleflere aktarılması sosyal organizasyonun temel ilkelerinden olan herkesin olanakları ölçüsünde devleti finanse etmeye katılması gerektiği anlayışına ters düşmektedir³⁹⁹. Nitekim 1982 Anayasası'nın 73/1 maddesinde herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğuna dair düzenlemeye yer vermesi bu ilkeye pozitif hukukta dayanak teşkil etmiştir. Bu durumda devletin tahsil edemediği vergileri vergi yükünün diğer mükelleflere aktararak sübvansede edilmeye çalışılması bu anayasal ilkedden sapma anlamına gelecektir.

Vergi yükünün diğer mükelleflere aktarılmasının bir diğer sonucu da vergisini dürüst bir şekilde beyan eden ve ödeyen mükellef karşısında agresif vergi planlaması ile avantaj elde eden mükellefin ek maliyetlere maruz kalmadan rekabet koşullarında öne geçmesidir. Aslında haksız rekabet oluşturan bu durumda dürüst vergi mükellefi açısından vergi adaletsizliği ortaya çıkmaktadır.

3.6. Ulusal Ekonomi Politikalarının Belirlenmesi ve Uygulanmasında Devletin Zayıflaması

Devlet tarafından üstlenilen kamusal mal ve hizmetlerin üretilmesi, çeşitli anayasal görevlerin yerine getirilmesi ve demokrasinin işleyişinin sağlanması yeteri

³⁹⁷ Mehmet Yüce, "Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirmesi", *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 78, Yıl: 2004 (Haziran), Erişim Tarihi: 27.08.2014, <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/06a/04.htm>.

³⁹⁸ Sedat Taşdemir, *Dolaylı Vergilerin Önemi Artıyor*, Erişim Tarihi: 26.08.2014, http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=5&publicationYear=2013&publicationId=1230296; Örneğin 2013 yılı merkezi yönetim bütçesinde dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı %68,6 iken dolaysız vergilerin payı ise sadece %31,4'tür. Bkz. Demirbaş, s. 5.

³⁹⁹ Québec, s. 21.

derecede kamu geliri elde edilmesiyle mümkündür⁴⁰⁰. Günümüzde kamu gelirleri içerisinde verginin payı, kuşkusuz yüksek olup vergiye duyulan ihtiyaç, devlet fonksiyonlarının gelişmesine paralel olarak artış göstermektedir. Bu açıdan bir vergi sisteminin temel amacı⁴⁰¹, vergiye ilişkin düzenlemelerin etkili bir şekilde uygulanarak vergilemede etkinliğin sağlanması, vergi kayıpları yaşanmadan en yüksek oranda vergilerin toplanması, vergilemede eşitliğin sağlanması ve mükelleflerin en basit yöntemlerle vergisini ödeyebilmesidir⁴⁰².

Vergi sistemine ilişkin bu amaçlar gerçekleştirildiğinde devlet, toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılama ve öngördüğü politikaları uygulamada avantajlı konuma geçebilecektir. Bu anlamda çağdaş ve demokratik devletlerde gelir adaletinin sağlanması, mali güce göre vergilendirmenin hayata geçirilerek vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi, bölgesel farklılıkların ortadan kaldırılması, işsizliğin azaltılması, yeni istihdam alanlarının yaratılması, ekonomiye ivme kazandırılması, eğitim, sağlık, ulaşım, güvenlik, altyapı gibi toplumun ihtiyaç duyduğu hizmetlerin temin edilmesi, insanlar arasında eşitliğin sağlanması, temel hak ve hürriyetlerin korunması ve bunların kullanılmasındaki engellerin kaldırılması, toplumun refahının gelişmesi için ihtiyaç duyulan alanlara yatırım yapılması, kişilerin ekonomik ve sosyal haklarını kullanabilmesi için gerekli imkânların sunulması, kamu hizmetlerinin sunulmasında süreklilik, eşitlik, değişkenlik ve bedelsizlik ilkelerinin uygulanması devletin temel amaç ve politikaları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Devletin belirtilen bu politikaları hayata geçirmesi şüphesiz kamu gideri yapmasıyla mümkün olacaktır. Söz gelimi altyapı hizmetinin kurulması günümüz koşullarında imece usulüyle⁴⁰³ gerçekleşmesi mümkün değildir. Bu nedenle devletin

⁴⁰⁰ Yüce, Erişim Tarihi: 27.08.2014, <http://www.mevzuatdergisi.com/2004/06a/04.htm>.

⁴⁰¹ Vergi sisteminin amacıyla devletin amacı kavramları birbirinden farklıdır. Vergi sisteminde amaç verginin en sağlıklı ve hızlı bir şekilde nasıl toplanabileceği iken devletin amacı genel olarak toplumun ortak ihtiyaçlarının ne şekilde karşılanacağı ve kamusal hizmetlerin nasıl sunulacağı ile ilgilidir. Örneğin 1982 Anayasası'nın 5. maddesinde Devletin temel amaç ve görevleri, "*Türk Milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır.*" şeklinde ifade edilmiştir. Bu madde dahi dikkate alınsa devletin amacı ile vergi sisteminin amacının farklılığı anlaşılacaktır.

⁴⁰² SARS, s 14.

⁴⁰³ İmece usulü, 442 sayılı Köy Kanunu'nun üçüncü faslında düzenlenmiş ve köylüler için öngörölmüş kamu yükümlülüğüdür. İmece usulüne göre bir köyü oluşturan kişiler (köylüler), köyün mecburi işlerini bedenen çalışarak yerine getirme yükümlülüğü altındadır. Köylü, bu çalışması

belirli bir maliyete katlanması şarttır. Ancak verginin kamu geliri içerisinde %90'lara varan payı düşünüldüğünde, devletin gerçekleştireceği harcamaların, esas itibarıyla toplanacak vergiye bağlı olduğu açıktır. Bu halde devletin vergileri en etkin biçimde tahsil ederek hazineye kazandırması gerekmektedir. Oysa agresif vergi planlaması, devletin vergi toplamasında ciddi bir tehlike teşkil ettiğinden devletin ekonomik ve sosyal programına uygun hareket etmesine mani olacaktır⁴⁰⁴. Daha önce de vurgulandığı üzere, agresif vergi planlamasında işlemler yasaların lafzına uygun tasarlandığı için ilk bakışta hukuka uygun bir görünüm arz etmektedir. Bu nedenle işlemlerin hukuka aykırılığının tespiti ancak detaylı bir değerlendirmeye mümkün olduğundan şüpheli bir durum hâsıl olmadığında mükellefin işlemleri tespit edilememekte ve mükellef ciddi miktarda vergi avantajı elde edebilmektedir. Bu itibarla agresif vergi planlaması, vergi gelirlerini azaltıcı bir rol oynamaktadır. Vergi gelirlerinin azalması sadece hazine açısından vergi kaybı anlamına gelmemektedir. Devlet politikalarının uygulanmasında kamu harcamaları son derece önem arz ettiğinden, yeterli vergi toplanamaması bu politikaların hayata geçirilememesi sonucu doğuracaktır. Dolayısıyla ihtiyaç duyulan alanlara hizmet götürülememesi, vergi düzenlemelerinin etkin biçimde uygulanmadığı izleniminin uyandırılması, gelir adaletinin sağlanamaması ve ileriye dönük politikaların uygulanmasında gerekli kaynakların yaratılamaması toplum nezdinde devlete olan güveni sarsacağı gibi devletin kısa vadede politikalarını etkin ve etkili biçimde hayata geçirmesi mümkün olamayacaktır. Bir başka ifadeyle ihtiyaç duyulan gelir kaynaklarının elde edilememesi durumunda gerekli hukuki ve teknik altyapı hazırlanamayacağından devletin toplum üzerindeki otoritesi zayıflayacak ve topluma nüfuz ederek devlet politikalarını uygulamada güçlük çekecektir.

karşılığında belirli bir ücret talep edememektedir. Bkz. Metin Günay, *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara 2003, s. 460.

⁴⁰⁴ SARS, s. 15.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AGRESİF VERGİ PLANLAMASININ ORTAYA ÇIKIŞ BIÇİMLERİ VE AGRESİF VERGİ PLANLAMASINI ÖNLEMeye YÖNELİK ÇALIŞMALAR

1. AGRESİF VERGİ PLANLAMASININ ORTAYA ÇIKIŞ BIÇİMLERİ

1.1. Giriş

Agresif vergi planlaması tasarımları, özel hukuk biçimlerinin ve farklı vergi sistemlerinin uyumsuz düzenlemelerinin ya da yasa boşluklarının mükelleflerce ekonomik özden yoksun bir şekilde kullanılmasıyla ortaya çıkarılmaktadır. Ülkelerin yasal düzenlemelerindeki farklılıklar, sözleşme özgürlüğünün sağladığı imkânlar ve ekonomik gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yeni ekonomik modeller göz önünde bulundurulduğunda, agresif vergi planlaması tasarımları da çok farklı formlarda ortaya çıkabilmektedir. Bu çalışmanın kapsamı dikkate alınarak ortaya çıkan tüm agresif vergi planlaması tasarımlarını ele almanın imkanı bulunmamaktadır. Bu nedenle aşağıda uygulamada dikkat çeken ve doktrinde üzerinde durulan tasarım biçimleri ile agresif vergi planlamasında kullanılan bazı hukuk kurumları ele alınacaktır.

1.2. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

1.2.1. Genel Olarak

İlişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan bedeli ifade eden transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki mal ve hizmet alım satımlarının, iktisadi ve ticari koşullar dikkate alınarak nasıl belirlenmesi gerektiği yönünde temel prensipleri ortaya koyan bir kavramdır⁴⁰⁵. Daha geniş anlatımla transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir ve gider veya kâr paylaşımı olarak bağlantılı olduğu, kâr paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dâhil olan, ana şirket veya alt şirketlerle veya yönetim ve denetimi itibariyle hâkim durumda olduğu ortaklık, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlandırma olarak, vergi muhasebesi açısından ise çok uluslu şirketlerin kârlarını,

⁴⁰⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Rehber*, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 114, Ankara 2010, s. 2 (Elektronik Versiyon İçin bkz. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf, Erişim Tarihi: 01.10.2014).

değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak, vergiden kaçınmayı sağlayan bir yöntem ve muhasebe tekniğidir⁴⁰⁶. Transfer fiyatlandırmasında işletmelerin temel amacı maksimum kâr elde etmektir. Bu açıdan transfer fiyatlandırması maksimum kâr, minimum vergi mantığına dayanarak amaç uygunluğunu ve ideal performansı değerlendirmek için bağlı kuruluş ya da birimler arasında aktarılan mamul, yarı mamul veya parçaları fiyatlandırma stratejisi şeklinde karşımıza çıkmaktadır⁴⁰⁷. Esas olarak transfer fiyatlandırması, ilişkili kişiler arasındaki işlemler için değerlendirme sürecini ifade ettiğinden⁴⁰⁸ ekonomik olarak değerlendirmeye konu olabilecek maddi ve gayri maddi malların ve hizmetlerin satışı, kiralanması veya ödünç verilmesi transfer fiyatlandırmasının da konusunu oluşturabilmektedir⁴⁰⁹.

Transfer fiyatlandırması, aynı organizasyon içerisinde yer alan ilişkili kişiler arasında ve emsallere uygunluk temelinde gerçekleşmektedir⁴¹⁰. *İlişkili kişi*, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eden bir kavramdır. Yine ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılmaktadır. Bunun dışında Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişiler bu kapsamda değerlendirilmektedir⁴¹¹. *Emsallere uygunluk* ise ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir⁴¹². Emsallere uygunlukta, ilişkili kişilerin gerçekleştirdikleri alım, satım veya kiralama gibi vergilemeye esas işlemlerinde belirledikleri fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda işlemin gerçekleştiği

⁴⁰⁶ Sarıaşlan, s. 344.

⁴⁰⁷ Selami Güney, Ramazan Bozkurt, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 50, Yıl: 2011 (Nisan), SS. 149-166, s. 150.

⁴⁰⁸ Gökbel, s. 137.

⁴⁰⁹ Leyla Ateş, *Transfer Fiyatlandırması Ve Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 1.

⁴¹⁰ Ateş, s. 38; Gökbel, s. 138.

⁴¹¹ 5520 s. KVK m. 13/2; Ayrıca bkz. Ateş, s. 38-51.

⁴¹² 5520 s. KVK m. 13/3.

andaki koşullar altında oluşan piyasa ya da pazar tutarıyla uyumlu olmasını esas almaktadır⁴¹³. Emsal bedel belirlenirken çeşitli yöntemler öngörülmüştür. Bu yöntemlerden bir kısmı “geleneksel yöntemler” şeklinde adlandırılan “karşılaştırılabilir kontrolsüz fiyat yöntemi”, “yeniden satış yöntemi” ve “maliyet artı yöntemi”dir. Diğer yöntemler ise “işlemsel kar yöntemi” olarak adlandırılan “işlemsel net kar marjı yöntemi” ve “işlemsel kar bölüşüm yöntemi”dir⁴¹⁴.

Emsal bedelin tespitine ilişkin yöntemlerden hangisinin tercih edileceği, en iyi yöntem kuralına (best method rule) göre belirlenecektir. *En iyi yöntem kuralı*, durum ve koşullar dikkate alınarak emsal fiyata ulaşmada en güvenilir ölçütü sağlayan transfer fiyatlandırması metodolojisini ifade etmektedir⁴¹⁵. Bu kural gereğince mükellefler, transfer fiyatlandırması yaparken, emsale uygun fiyatı en güvenilir ölçü ile verebilecek metodu uygulamak zorundadır⁴¹⁶. Böylece transfer fiyatlandırmasının amaçlarından biri olan vergilendirilebilir gelirin emsale uygun bir şekilde tespiti mümkün olabilecektir. Ancak şunu belirtmek gerekir ki, böyle bir tespitin başarısı iki hususa bağlıdır. Bunlardan ilki emsal fiyat ile mükellefin belirlediği fiyatın

⁴¹³ Ateş, s. 52.

⁴¹⁴ OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, ISBN: 978-92-64-09018-7, 22 July 2010, s. 63-105 (kısaca: TP); Bu yöntemleri kısaca şu şekilde izah edebiliriz:

Karşılaştırılabilir Kontrolsüz Fiyat Yöntemi: Bu yöntem, kontrollü bir işlemde transfer edilen mal veya hizmet için ödenen bedel ile karşılaştırılabilir kontrolsüz bir işlemde transfer edilen mal veya hizmetin kıyaslanması esas almaktadır. Şayet kontrollü işlemde esas alınan bedel ile kontrolsüz işlemde belirlenen bedel arasında bir fark söz konusu ise mükellefin işlemi emsale uygun kabul olmayacak ve kontrolsüz işlem yani mükellefin işlemi kontrollü işleme uygun hale getirilecektir. OECD, (TP), s. 63.

Yeniden Satış Yöntemi: Bu yöntemde, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanması esas alınmaktadır. Burada mükellefin ilişkili kuruluşa yönelik gerçekleştirdiği satıştan sonra ilişkili olmayan kuruluşa yönelik gerçekleşen yeniden satışta maliyet unsurları (örneğin yönetim ve pazarlama giderleri, risk faktörleri gibi) dikkate alındıktan sonra yapılacak hesabın ardından belirlenen makul kar ile birlikte emsal bedel olarak kabul edilecektir. Ateş, s. 53; OECD, (TP), s. 65.

Maliyet Artı Yöntemi: Bu yöntemde transfer edilen mal veya sağlanan hizmet için kontrol edilen bir işlemde mal veya hizmetin arzı için meydana gelen maliyetin üzerine, gerçekleştirilen fonksiyon ve piyasa koşulları dikkate alınarak uygun bir kar eklenmesiyle emsal bedel elde edilmektedir. OECD, (TP), s. 70-71. Bir başka ifadeyle bu yöntem, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasıdır. Ateş, s. 53

İşlemsel Net Kar Marjı Yöntemi: mükellefin kontrol altındaki bir işlemde, maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kar marjının incelenmesi esasına dayanan bir yöntemdir. Ateş, s. 53-54.

İşlemsel Kar Bölüşüm Yöntemi: İlişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet karı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsale uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Ateş, s. 54.

⁴¹⁵ Ateş, s. 55.

⁴¹⁶ Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Method*, Jon Wiley & Sons Incorporation, New Jersey 2004, s. 41.

karşılaştırılabilir olması, diğeri ise veri ve tahminlerin doğruluğu yansıtacak şekilde nitelikli olmasıdır⁴¹⁷.

Emsal bedelin belirlenmesinde uygulanacak yöntemler arasında hiyerarşik bir ilişki bulunmamaktadır. Daha açık bir söyleyişle, belirtilen bu yöntemler arasında öncelik sonralık ilişkisi ya da bir yöntemin diğerinden daha güvenilir olduğu kabul edilmemiş, mal veya hizmetin nitelikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler, işlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı, pazardaki ekonomik koşullar, işlemlere ilişkin sözleşme koşulları, kurumların iş stratejileri ve söz konusu işlemlere ilişkin sözleşme koşulları dikkate alınarak emsal bedeli belirleyecek en iyi yöntem tercih edilebilecektir⁴¹⁸. Bununla birlikte Türk Hukuku'nda kabul edilen anlayış farklıdır. 5520 sayılı KVK'nun 13'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası ve bu fıkranın alt bentlerinde emsal bedele ulaşmak için bir sıra öngörülmüştür. Bu maddeye göre mükellefler öncelikle geleneksel yöntem olarak belirttiğimiz karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış yöntemlerini kullanarak emsal bedele ulaşmaya çalışacaktır. Ancak bu yöntemlerle emsal bedele ulaşmak mümkün olmaz ise aynı kanunun 13/4-ç maddesinde belirtildiği üzere, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilecektir⁴¹⁹. Türk Hukuku'ndaki bu hiyerarşik yöneme yer verilmesi esas olarak 5520 sayılı KVK hazırlanırken 1999 tarihli OECD Rehberi'nden yararlanılmasından kaynaklanmıştır. Zira 1999 tarihli OECD Rehberinde 5520 sayılı KVK m.13/4'te yer verilen hiyerarşi kabul edilmişti⁴²⁰. Ancak 2010 yılı OECD Rehberi'nde bu tür hiyerarşik ilişkiden vazgeçilerek bunun yerine “*en uygun transfer fiyatlandırması yöntemi*” anlayışı getirilmiştir⁴²¹. Amerikan Hukuku'ndaki durum 2010 OECD Rehberinde kabul edilen anlayışla paralellik göstermektedir. Nitekim Amerikan Hukuku'nda mükellef, emsal bedeli belirlerken Türk Hukuku'ndaki gibi herhangi bir yöntem sıralamasına tabi olmayıp “en güvenilir ölçüyü sağlayan metot” esasına göre hareket edebilmektedir⁴²². Böylece mükellef uygulanabilir olgular ve şartlara bağlı olarak transfer

⁴¹⁷ Feinschreiber, s. 41-42.

⁴¹⁸ OECD, (TP), s. 44-51; Ateş, s. 58; Feinschreiber, s. 43-48.

⁴¹⁹ Ateş, s. 55.

⁴²⁰ OECD, *Çok Uluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*, Paris 2001, (Çeviren: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Referans No: P-2007-142, İstanbul 2007), s. 50.

⁴²¹ OECD, (TP), s. 59-63.

⁴²² Feinschreiber, s. 41.

fiyatlandırmasına en iyi yöntemi belirleyebilecektir⁴²³. Bu tür uygulamanın en önemli sonucu kendisini ispat yükünde göstermektedir. Çünkü Amerikan Hukuku'nda yöntemler arasında bir hiyerarşi olmadığı ve mükellefin kendi durumunu değerlendirerek bu yöntemlerden herhangi birini belirleyebileceği dikkate alındığında, mükellefin belirlediği yöntemin en iyi yöntem olmadığının ispatı gelir idaresine düşmektedir. Buna karşılık Türk Hukuku'nda yöntemler arasında bir hiyerarşi benimsendiğinden mükellefin geleneksel yöntemler yerine diğer yöntemleri uygulaması halinde bunun en iyi yöntem olduğunun ispatı mükellefe düşmektedir⁴²⁴.

Transfer fiyatlandırması organizasyonel yapı olarak dikey bütünleşik olan ve merkezci olmayan yönetim anlayışındaki firmalar arasında gerçekleşebileceği gibi uluslararası boyutta da gerçekleşebilir. Organizasyonel yapı olarak dikey bütünleşik olan ve merkezci olmayan yönetim anlayışındaki firmalar, kendi işletme birimleri arasında satış yapan birim için satış fiyatı, alış yapan birim için girdi maliyeti transfer fiyatı olarak ifade edilmektedir. Burada işletmeler optimum fiyat politikasını belirlemek üzere kendi alt işletmeleri arasında mamul ya da yarı mamul ürünler için satış ve alış fiyatları üzerinde fiyatlandırma yapmaktadır⁴²⁵. Buna karşın uluslararası boyuttaki transfer fiyatlandırması ise dünyanın farklı bölgelerine yerleşmiş firma üyelerinin aralarında her türlü mal, hizmet, finansal ve maddi olmayan varlıkların akışını sağlamada uygulanan modeldir. Burada firmanın ana merkezi ile yurt dışındaki şubesi veya iki farklı ülkedeki şubesi arasında yapılan mal veya hizmet alış verişinde uygulanan fiyat ise uluslararası transfer fiyatı olarak bilinmektedir⁴²⁶.

İşletmelerin transfer fiyatlandırmasına başvurmalarının nedenleri sadece vergiye yönelik değildir⁴²⁷. Vergiye yönelik amaç dışında işletme yönetimini ilgilendiren amaçlar da söz konusudur. Bu anlamda yurtiçinde faaliyet gösteren işletmelerin transfer fiyatlandırmasından bekledikleri amaç işletmelerin performansını değerlendirme, yöneticilerin motivasyonunu artırma, fiyatlandırma koşullarını optimuma çıkarma ve pazar koşullarını iyileştirmektir. Buna karşın çok uluslu işletmeler için transfer fiyatlandırmasından beklenen amaçlar, işletme içinde kaynakların transferinde

⁴²³ Feinschreiber, s. 41.

⁴²⁴ Ateş, s. 55-56.

⁴²⁵ Güney, Bozkurt, s. 150.

⁴²⁶ Güney, Bozkurt, s. 150.

⁴²⁷ Hüseyin Işık, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye-Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara 2005, s. 26.

kontrol noktası oluşturmak, bir bölümün performansını değerlemek, bu performansı işletmenin diğer bölümleri ile karşılaştırarak değerlendirme yapmak, bölüm yöneticilerinin sorumlu oldukları bölümlerinin kârlılığını maksimize etmek için motive etmektir⁴²⁸. Transfer fiyatlandırması ile beklenen vergisel amaçlar ise vergi sonrası küresel karı maksimize etmek, dış ticaret üzerinden alınan vergileri düşürmek, ihracatta fazla vergi iadesi almak, vergi tevkifatı matrahını gizlemek ve azaltmak, genel merkez giderlerini vergi yükünü azaltacak tarzda dağıtmak dış ticaret ve kar transferi konusunda sınırlandırmaları aşarak dolaylı yoldan vergi yükünü azaltmaktır⁴²⁹.

Transfer fiyatlandırması uygulamada çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Bunlar maddi varlıkların transferi, gayri maddi varlıkların transferi, hizmet sağlanması, ödünç ve kiralamalardır⁴³⁰.

1.2.2. Transfer Fiyatlandırmasının Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü

Transfer fiyatlandırması, gerek elde edilen kârların gerekse meydana gelen zararların aktarımı bağlamında uluslararası vergilendirmede büyük bir risk alanı oluşturmaktadır⁴³¹. Özellikle çok uluslu işletmelerin hızla büyümesiyle birlikte, bu işletmeler tarafından yapılan grup içi işlemlerin fiyatlandırması, son zamanlarda önemli bir uluslararası vergileme sorunu olarak ortaya çıkmıştır⁴³². Zira bu tür işletmeler, transfer fiyatlandırması aracılığıyla organizasyona dâhil şirketler arasında kazançlarını ya da zararlarını kaydırmak suretiyle vergi avantajı elde edebilmektedir⁴³³. Bu durum aslında, işletmelerin aynı organizasyon içerisinde yer almasından kaynaklanmaktadır. Ana şirket tarafından aynı organizasyona dâhil bağlı işletmeler ya da şubelerin karar alma süreçlerine doğrudan etkide bulunularak, işletmeler arasındaki fiyat belirleme süreci, vergi avantajı sağlanacak şekilde düzenlenebilmektedir.

⁴²⁸ Güney, Bozkurt, s. 152-153.

⁴²⁹ Gökbel, s. 138; Işık, s. 30.

⁴³⁰ Detaylı bilgi için bkz. Ateş, s. 93-171.

⁴³¹ OECD, (*Corporate*), s. 49; Güney, Bozkurt, s. 159.

⁴³² Karen S. Cravens, "Examining The Role Of Transfer Pricing As A Strategy For Multinational Firms", *International Business Review*, Volume: 6, Issue: 2, Year:1997, SS. 127-145, s. 128.

⁴³³ İbrahim Organ, "İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 301, Yıl: 2006 (Eylül), Erişim Tarihi: 19.10.2014, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4440>.

Transfer fiyatlandırmasının aynı organizasyon içerisinde bulunan işletmeler arasında meydana gelmesi ve bu suretle ana şirket tarafından fiyat mekanizmaları üzerinde etkide bulunularak vergi avantajı elde edilmesi, işletmeler açısından cazip görünse de agresif vergi planlamasında transfer fiyatlandırmasını cazip kılan asıl unsur, mükellef işlemlerinin vergi kanunlarının lafzına uygun gerçekleşmesi dolayısıyla işlemlerin görünüşte hukuka aykırılık teşkil etmemesi ve sağlanan vergi avantajının tespitinin zorluğudur. Çünkü agresif vergi planlamasında, işletmelerin transfer fiyatlandırması aracılığıyla gerçekleştirmeye çalıştığı şey esas itibariyle, bağlı şirketler veya şubeler aracılığıyla farklı vergi sistemleri arasındaki mevzuat uyumsuzluklarını, fiyat mekanizmasını ve sözleşme hürriyetini vergi avantajı elde edecek şekilde kullanmaktan ibarettir.

Çok uluslu işletmelerin transfer fiyatlandırmasını kullanarak vergi avantajı elde etmelerini kolaylaştıran birçok faktör vardır. Bir defa çok uluslu şirket grubunu oluşturan bağlı şirketler arasında mal ve hizmet alış verişi genellikle bu şirketlerin kendi aralarında gerçekleşmektedir. Ana şirketin herhangi bir ülkede kurduğu bağlı şirket tarafından ihtiyaç duyulan ham madde, ara malı, teknoloji gibi temel girdiler, genellikle bu çok uluslu şirketin ana merkezi veya başka bir ülkedeki bağlı şirketi tarafından sağlanmaktadır. Diğer taraftan işletmeler arasındaki bu işlemler bağımsız iki bölüm arasında değil, tek bir merkezden yönetilen ve küresel bir stratejiye bağlı ortaklıklar arasında olmaktadır. Ayrıca fiyatlar normal piyasa koşullarında eşit durumda bulunan alıcı ve satıcı arasında oluşan fiyat gibi olmayıp vergi avantajı sağlanacak şekilde ana şirket tarafından belirlenmektedir. Örneğin yüksek vergi oranlarının uygulandığı bir ülkede kurulmuş olan ana şirketin düşük kârlarla bağlı şirkete mallarını sattığını, bağlı şirketin ise düşük vergi oranlarının uygulandığı ülkede kurulduğunu ve bağlı şirketin de satın aldığı malları yüksek kârla başka ülkelere sattığını varsayalım. Böyle bir durumda ana şirketin bağlı şirkete düşük kârla mal satması halinde elde edeceği kâr, görünüşte düşük olduğundan daha az vergi ödeyecektir. Buna karşın bağlı şirketin gerçekleştireceği yüksek fiyatlı satıştan elde edeceği kâr yüksek olsa da uygulanan vergi oranının düşüklüğü nedeniyle bağlı şirket, daha az vergi ödeyerek kârlarını yükseltebilecektir⁴³⁴. Benzer mekanizma mal

⁴³⁴ Gökbel, s. 139.

alım satımının yanında hizmetlerde, faiz ve komisyon gibi gider unsuru olabilecek işlemlerde de söz konusu olabilmektedir⁴³⁵.

Transfer fiyatlandırması kullanılarak, “*işletme gelirlerinin vergi yükü düşük ülkeye kaydırılması*” suretiyle vergi avantajı sağlanabilir. Burada çok uluslu işletmelerin, ülkelerin vergi yüklerini dikkate alarak küresel kârı maksimize etmek amacıyla, vergi yükü düşük ülkeye düşük fiyatla mal satmak ya da hizmet sunmak, daha sonra düşük vergi yükü uygulayan devlette kurulmuş bağlı şirket aracılığıyla da üçüncü kişilere yüksek fiyattan mal satmak ya da hizmet sunmak şeklinde tasarladığı bir strateji söz konusudur. Böylelikle çok uluslu şirketler gelirlerini yüksek vergi ödeyen ülkelere düşük vergi ödeyen ülkelere toplamak suretiyle daha az vergi ödeyerek küresel çaptaki vergi yüklerini azaltabildikleri gibi elde ettikleri kârı da yükseltebilmektedirler⁴³⁶. Bu yöntem bir başka açıdan sadece grup içi işlemlerle de kullanılabilir. Aynı organizasyon içerisinde bulunan işletmeler kendileri arasında yaptığı işlemlerde fiyatları en uygun vergi avantajı sağlayacak biçimde düşürebilmekte ya da arttırabilmektedirler. Bilhassa ara mamul ürünlerin bir başka ülkede üretildiği, birleştirme işlemlerinin ise bir başka ülkede gerçekleştiği durumda işletmeler fiyatlar üzerinde değişiklik yaparak yüksek miktarda vergi avantajı elde edebilmektedirler⁴³⁷.

Mükelleflerin transfer fiyatlandırması aracılığıyla uyguladıkları bir başka strateji “*vergi yükü düşük ülkede kurulmuş olan işletmenin giderlerinin vergi yükü yüksek ülkede bulunan işletmeye kaydırılması*”dır. Bu yolla ana şirketin bağlı şirketler tarafından da yararlanılan ortak giderlerinin, ülkelerin vergi yükleri dikkate alınarak vergi yükü yüksek ülkelerdeki bağlı şirketlere aktarılması suretiyle toplam vergi yükünün azaltılması amaçlanmaktadır⁴³⁸. Genellikle şirketler karmaşık finansal enstrümanlardan (swap, opsiyon, future gibi), maliyet paylaşım sözleşmelerinden ya da piyasa destekleme ödemeleri anlaşması (market support payments contract) gibi sözleşme türlerinden yararlanmak suretiyle giderlerini yüksek vergi yükü bulunan ülkelere aktarabilmektedirler⁴³⁹. Örneğin ana şirketin üretici, bağlı şirketlerin ise

⁴³⁵ Işık, s. 31.

⁴³⁶ Işık, s. 30; Organ, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=4440>.

⁴³⁷ Gideon Benari, *Tricky Tax: Two Tax Avoidance Schemes Explained*, Cover art & Illustrations, 2009 (April), s. 8, Erişim Tarihi: 21.10.2014, http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2009/06/Tricky_Tax_GBenari.pdf?80f948.

⁴³⁸ Işık, s. 34; OECD, (*Corporate*), s. 51.

⁴³⁹ OECD, (*Corporate*), s. 51.

dağıtıcı (distribütör) olarak organize olduğu bir yapıda, bağlı şirketlerin düşük vergi yükü uygulayan bir ülkede kurulduğunu, ana şirketin ise yüksek vergi yükü uygulayan bir ülkede olduğunu varsayalım. Ana şirket daha az vergi ödemek adına dağıtıcı şirketleri piyasada meydana gelen ekonomik krizden korumak adına piyasa destekleme ödemesi yapması halinde, bunu gider olarak gösterip vergi yükünü aşağı çekebilecektir⁴⁴⁰.

Çok uluslu şirketlerin vergi avantajı elde etmek için başvurduğu bir diğer yöntem ise “*ürün ithal eden şirkete daha düşük bedelle satış yapmak*”tır. Bu yöntemde ana şirket bağlı şirketin bulunduğu ülkeye düşük fiyatla mal satarak, daha az gümrük ve katma değer vergisi ödemeyi amaçlamaktadır. Bu yöntem dış ticaretteki vergilerin değer üzerinden alınması ve yüksek olması durumunda kullanılmaktadır⁴⁴¹. Burada ana şirket tarafından, mal ithal eden bağlı şirkete, ya da ana şirket ithalatçı konumdaysa bağlı şirket tarafından ana şirkete, gönderilen malların bedeli düşük tutularak daha az gümrük vergisi ile diğer vergi ve harçlar ödenebilmektedir. Uygulanan bu yöntem dış ticaretteki vergileri değer üzerinden alan devletler için sorun teşkil ettiğini belirtmek yararlı olacaktır.

Transfer fiyatlandırmasının vergi avantajı sağlayacak şekilde kullanılmasını kolaylaştıran bir diğer yöntemi “*emsali olmayan ürünlerin kullanılması*” oluşturmaktadır. Karşılığı olmayan ürünlerde transfer fiyatlandırması (non-arm’s length transfer pricing) olarak adlandırılan bu hallerde ürünü kıyaslayabilecek emsal bir bedel tespit edilememektedir. Çünkü bu tür ürünler piyasada tek olduğundan bunların gerçek değerinin tespiti çok zor olmaktadır⁴⁴². Ayrıca gelecekte bu tür ürünlerin emsalinin olup olmayacağı da belirli olmadığından gelir idareleri emsal bedel uygulaması yapmakta güçlük çekmektedir. Bu durum ise şirketlere fiyat belirlemede üstünlük tanımaktadır. Şirketler, bu ürünler üzerindeki fiyatı vergi sisteminde uygulanan vergi oranlarına göre yüksek ya da düşük tutmak suretiyle vergi avantajı elde edebilmektedir⁴⁴³. Bilhassa gayri maddi varlıkların (intangible assets) transferinde⁴⁴⁴ emsal bedel bulmak zor olduğundan şirketler, bu haklar

⁴⁴⁰ OECD, (*Corporate*), s. 52.

⁴⁴¹ Işık, s. 32.

⁴⁴² Benari, s. 9.

⁴⁴³ OECD, (*Corporate*), s. 10.

⁴⁴⁴ Gayri maddi varlık ile kastedilen patent, lisans, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know how) ve ticari sırları gibi fikri haklardır. Bkz. Ateş, s. 136.

üzerindeki fiyatı kolaylıkla manipüle edebilmektedir. Öyle ki çokuluslu şirketlerin gayri maddi varlıkların değerlemesindeki manipülasyonlar nedeniyle vergi kanunlarına aykırılık dahi ortaya çıkmayabilmektedir⁴⁴⁵. Emsali olmayan ürünlere patentler, yeni hastalıkların tedavisi için üretilmiş ilaçlar örnek olarak gösterilebilir.

Transfer fiyatlandırması, *dış ticarete konan kota engellerinin aşılması* amacıyla da kullanılmaktadır. Ülkelerin ulusal ekonomilerini koruma amacıyla dış ticarete getirdiği kota engellerinin yapılan ticaretin miktarı yerine parasal değeri cinsinden belirlenmesi, şirketin mal veya hizmet bedelini düşük tutarak söz konusu kota engelini aşması sağlanmaktadır⁴⁴⁶.

Türkiye’de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin olarak KVK m.13’de özel bir düzenleme yapılmıştır⁴⁴⁷.

1.2.3. Örnek Senaryolar

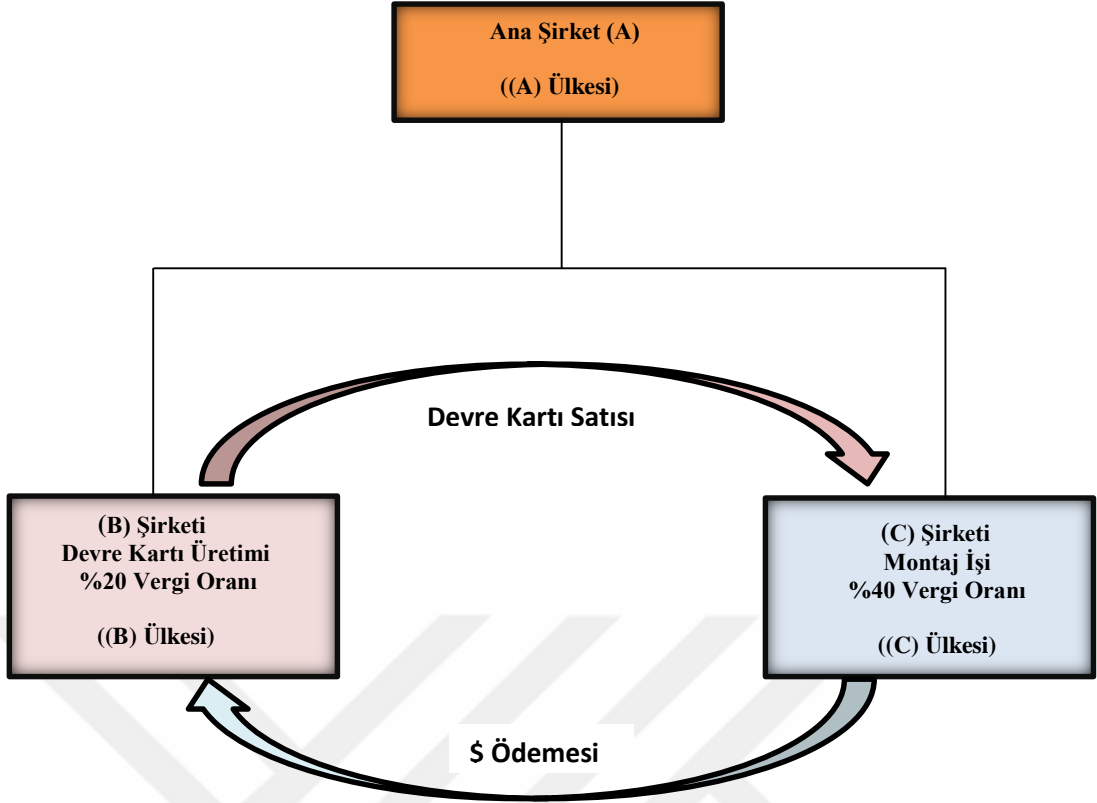
1.2.3.1. Kar Aktarımı ve Vergi Yükünün Düşürülmesi

(A) Şirketinin çok uluslu bir şirket olarak faaliyet gösterdiğini ve bilgisayar imalat işiyle uğraştığını; bu şirketin aynı zamanda (B) ülkesinde kurulmuş olan ve bilgisayar devre kartlarını üreten (B) isimli bağlı şirketi ile bilgisayar parçalarının montaj işlemlerinin gerçekleştirilmesi için (C) ülkesinde kurulmuş olan (C) isimli bağlı şirketinin olduğunu, (B) ülkesinde kurumlar vergisi oranının % 20, (C) ülkesinde kurumlar vergisinin % 40 olarak düzenlendiğini, (B) şirketinin (C) şirketine yıllık 10.000 adet devre kartı sattığını, her bir devre kartının fiyatının 1\$ olarak belirlendiğini, yapılan satışlar sonunda (B) ve (C) şirketlerinin ayrı ayrı 800.000\$ kâr elde ettiklerini ve (A) şirketinin küresel karının ((B) + (C)) 1.600.000\$ olduğunu ve (B) ve (C) ülkelerinin kaynak esasına göre (A) ülkesinin ise şahsilek ilkesine göre vergilendirme yaptıklarını varsayalım.

⁴⁴⁵ Işık, s. 30-31.

⁴⁴⁶ Saraç, s. 102

⁴⁴⁷ Bu konu ilerde “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Yönelik Düzenleme*” başlığında ele alınacağından burada açıklanmayacaktır.



Şekil 3: Kar Aktarımı Yoluyla Vergi Yükünün Düşürülmesi Örneği

(B) şirketi, (B) ülkesinde bulunduğundan elde ettiği kazanç yönünden (B) ülkesinin vergi rejimine tabi olacaktır. Bu durumda elde ettiği 800.000\$ üzerinden ödemesi gereken vergi miktarı: $800.000\$ \times \%20 = 160.000\$$ 'dır. Benzer şekilde (C) şirketi, (C) ülkesinde bulunduğundan elde ettiği kazanç yönünden (C) ülkesinin vergi rejimine tabi olacağından ödemesi gereken vergi miktarı: $800.000\$ \times \%40 = 320.000\$$ olacaktır. Bu durumda (A) şirketinin küresel çapta ödediği vergi miktarı $160.000\$ + 320.000\$ = 480.000\$$ 'dır. (A) şirketinin net kazancı ise $1.600.000 - 480.000\$ = 1.120.000\$$ 'dir. (A) şirketinin ödemiş olduğu vergi miktarının toplam gelir üzerindeki vergi yükü ise $480.000\$ / 1.600.000\$ = \%30$ 'dur.

(A) şirketi küresel çapta kazançlarını arttırmak ve ödediği vergileri düşürmek amacıyla bağlı şirketler arasında gerçekleşen satışlarda fiyat manipülasyonuna giderek kazançların düşük vergi oranı uygulayan (B) ülkesinde toplanmasını sağlayacak şekilde devre kartlarının her birinin fiyatını 10\$ olarak belirlediğini varsayalım. Bu durumda (B) şirketinin 10.000 adet devre kartı satışı dolayısıyla 100.000\$ daha fazla kazanacağından bu defa kazancı 900.000\$ olacaktır. Buna

karşın (C) şirketi fiyat artışını maliyet olarak göreceğinden 100.000\$ daha az kazanç sağlayacak ve yıllık geliri 700.000\$ olacaktır. Bu durumda şirketlerin ödemesi gereken vergiler şu şekilde olacaktır:

(B) şirketi daha düşük oranlı bir ülkede vergilemeye tabi tutulduğundan $900.000 \times \%20 = 180.000\$$ 'dır. Buna karşın (C) şirketinin ödeyeceği vergi $700.000\$ \times \%40 = 280.000\$$ 'dır. Bu durumda (A) şirketinin küresel çapta ödediği vergi miktarı $180.000\$ + 280.000\$ = 460.000\$$ 'dır. (A) şirketinin net kazancı ise $1.600.000 - 460.000\$ = 1.140.000\$$ 'dır. (A) şirketinin ödemiş olduğu vergi miktarının toplam gelir üzerindeki vergi yükü ise $460.000\$ / 1.600.000\$ = \% 28.75$ 'tir.

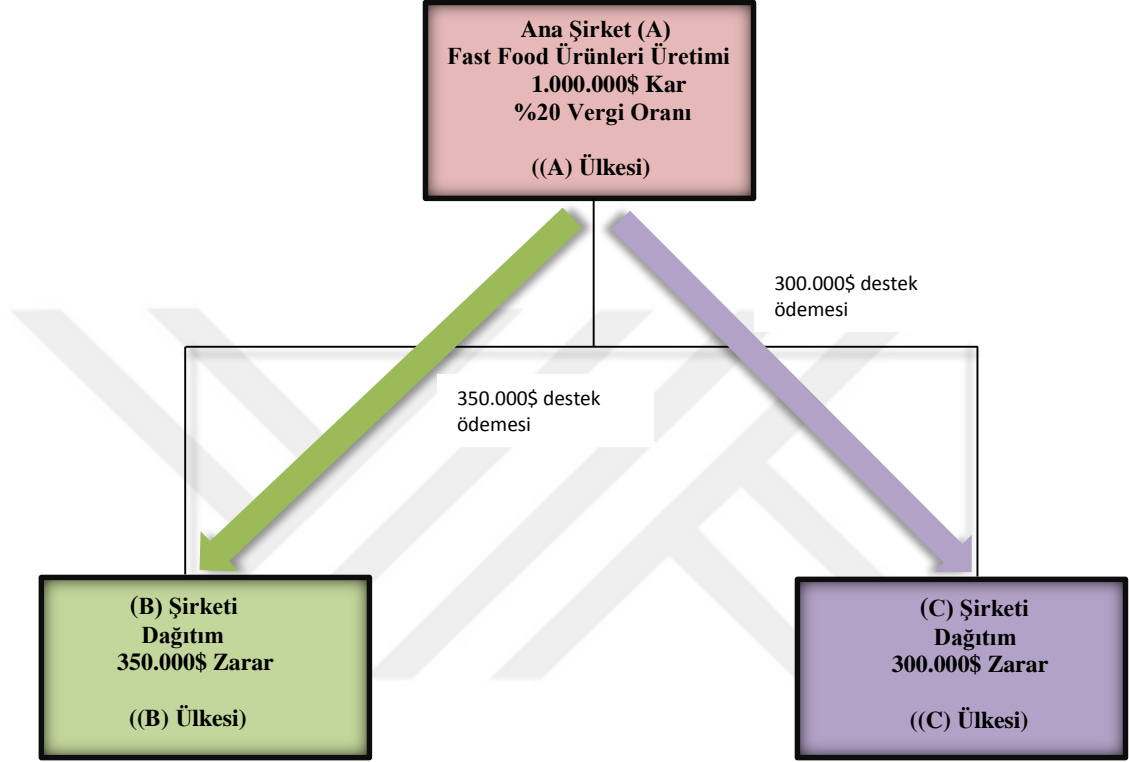
Bu örnekten anlaşılacağı üzere, (A) şirketi aslında her iki durumda da 1,600.000\$ gelir elde etmesine rağmen, ilk durumda devre kartı fiyatlarını düşük tutarak daha fazla vergi ödeyecekken, ikinci durumda bağlı şirketler arasındaki karar alma süreçlerine müdahale ederek ve vergi avantajı sağlayacak şekilde devre kartlarının fiyatlarını yapay olarak arttırıp aynı kazancı elde etmesine rağmen, 100.000\$'lık geliri (B) ülkesine aktararak daha az vergi ödemek suretiyle daha fazla kazanç elde etmiştir. Ancak bu örnekte şirketin işlemlerinin amacının ülkeler arasındaki vergi oranlarındaki farklılıklardan yararlanılarak vergi avantajı elde etmek olduğu, elde edilen bu avantajı sözleşme hürriyetinden yararlanılarak gerçekleştiği ve fiyatların bağlı şirketler arasında serbestçe takdir edildiği, görünüşte işlemlerde hukuka aykırılık olmasa da işlemlerin ekonomik özlerinin bulunmadığı dikkate alınarak bu işlemin agresif vergi planlaması olduğu ve hakkın kötüye kullanılmasına vücut verdiği anlaşılacaktır. Bu nedenle ikinci durumda (A) şirketinin elde ettiği küresel kazanç (A) ülkesi tarafından kabul görmeyecek ve asıl kazanç üzerinden vergilendirme yapacaktır⁴⁴⁸.

1.2.3.2. Kayıpların Aktarımı ve Vergi Yükünün Düşürülmesi

(A) şirketinin çok uluslu bir şirket olarak faaliyet gösterdiğini ve fast food tarzı gıda ürünleri sattığını, aynı zamanda bu şirketin farklı vergi sistemlerinde kurulmuş olan bağlı şirketlerinin bulunduğunu ve (A) şirketi ile bu şirketler arasında distribütörlük ve piyasa destekleme ödemeleri sözleşmesi olduğunu, bağlı şirketler aracılığıyla fast food ürünlerinin bağlı şirketlerin kurulu olduğu ülkelere dağıtımının yapıldığını, bağlı şirketlerden (B) Şirketinin (B) ülkesinde, (C) isimli şirketin ise (C)

⁴⁴⁸ Benzer örnek için bkz. Benari, s.6-9.

İsimli ülkede bulunduğunu, 2014 yılı sonu itibariyle (B) şirketinin yeterli satış yapamadığı için 350.000\$; (C) şirketinin ise ülkede yaşanan ekonomik krizler dolayısıyla 300.000\$ zarar ettiklerini, (A) şirketinin ise 1.000.000\$ kar elde ettiğini, (A) ülkesinde uygulanan kurumlar vergisi oranının %20 olduğunu ve ülke dışında faaliyet gösteren şirketlerin zararlarının indirim konusu yapılamadığını varsayalım.



Şekil 4: Kayıpların Aktarımı Yoluyla Vergi Yükünün Düşürülmesi Örneği

(A) şirketi 2014 yılı içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği 1.000.000\$ kazanç yönünden (A) ülkesinin vergi rejimine tabi olarak ödeyeceği vergi miktarı $1.000.000 \times \%20 = 200.000\$$ 'dır. Bu durumda (A) şirketinin bağlı şirketlerinin zararları da dikkate alındığında elde ettiği küresel kazancı $1.000.000\$ - 350.000\$ - 300.000\$ - 200.000\$ = 150.000\$$ 'dır.

(A) şirketi ödemesi gereken vergiyi düşürmek amacıyla bağlı şirketler arasında gerçekleştirdiği piyasa destekleme ödemeleri sözleşmesini gerekçe göstererek bağlı şirketlerin zarar miktarlarına eş miktarda olmak üzere (B) şirketine 350.000\$, (C) şirketine ise 300.000\$ yardım yaptığını düşünelim. Bu durumda (A) şirketinin, (B) ve (C) şirketine ödediği toplam 650.000\$ gider kabul edileceğinden (A) şirketinin

kazancı $1.000.000\$ - 650.000\$ = 350.000\$$ olacaktır. Dolayısıyla (A) şirketi $350.000\$$ kazancın vergisini ödeyeceğinden ödemesi gereken vergi $350.000\$ \times \%20 = 70.000\$$ olarak görülecektir. Sonuç olarak (A) şirketinin daha az vergi ödemesi nedeniyle küresel kazancı $1.000.000\$ - 350.000\$ - 300.000\$ - 70.000\$ = 280.000\$$ olacaktır. (B) ve (C) şirketleri ise herhangi bir gelir elde etmediğinden vergilendirilmeyecektir. Böylece (A) şirketi $650.000\$$ 'ı vergileme dışına taşımış olmaktadır.

Örnekten anlaşılacağı üzere (A) şirketi gerçekte kendisine bağlı şirketlerin zararlarına katlanması ve (A) ülkesine öngörülen vergiyi ödemesi gerekirken, (A) şirketi bunu yapmak yerine sözleşme serbestisinden yararlanmış, kendisine bağlı şirketler arasında akdettiği piyasa destekleme ödemeleri sözleşmesini kullanarak elde ettiği kazancı (B) ve (C) ülkelerine kaydırmıştır. (A) şirketi normalde indirim konusu yapamayacağı zararları da dolaylı olarak indirim konusu ederek (B) ve (C) şirketinin zararlarını kendi ülkesine aktarmıştır. Çünkü (A) şirketinin aktardığı kazanç meydana gelen zarar ile eş miktardadır. Ancak bu örnekte (A) şirketinin gerçekleştirdiği işlemlerin temel amacı vergi avantajı elde etmek olduğundan, bu işlemler, (A) ülkesinin gelir idaresi tarafından agresif vergi planlaması olarak kabul edilecek ve $1.000.000\$$ üzerinden vergileme yapılacaktır.

1.3. Örtülü Sermaye

1.2.1. Sermaye ve Öz Sermaye Kavramları

Yatırımcılar ticari faaliyetlerine başlamadan önce işletmeye belirli miktarda sermaye koymak zorundadır. Konulacak olan sermaye miktarı esas itibariyle yapılacak işin mahiyetine göre belirlenebilirse de kimi zaman yasama organı da işletmeye konulacak asgari sermaye miktarını tayin edebilmektedir⁴⁴⁹. Bununla birlikte işletmeye konulan başlangıç sermayesi ticari hayatın gerekleri doğrultusunda sabit kalmaz. Bir başka ifadeyle zaman içerisinde farklı varlıkların işletmeye dâhil olması, işletmenin üretim veya yatırımlar için yeni kaynaklara ihtiyaç duyması ve bu amaçla borçlanmaya gitmesi gibi nedenlerle işletmenin aktif ve pasiflerinde değişme meydana gelebilir. İşletmede meydana gelen bu değişiklikleri gösterebilmek için sermaye ve öz sermaye şeklinde iki farklı kavram ortaya atılmıştır.

⁴⁴⁹ Örneğin 6102 sayılı TTK m.332/1'de anonim şirketler için esas sermaye ellibin Türk Lirasından ve sermayenin artırılmasında yönetim kuruluna tanınmış yetki tavanını gösteren kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş bulunan halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüzbin Türk Lirasından aşağı olamayacaktır.

Sermaye, bir işletmenin faaliyete geçebilmesi için başlangıçta konulması gereken emek veya malları ifade eden iktisadi bir kavramdır. Bu açıdan işletmeye sermaye olarak konulabilecek iktisadi kıymetlere para, alacak, taşınır mal, her çeşit taşınmaz mallar, gayri maddi haklar (sınai haklar, marka, telif hakları, lisanslar, know how gibi), taşınır ve taşınmazlardan faydalanma ve kullanma hakları, ticari işletme örnek olarak verilebilir⁴⁵⁰. *Öz sermaye* ise kişilerin işletmeye koydukları kıymetlerin belli bir tarihteki değerini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle öz sermaye, nominal sermaye, yasal yedekler, dağıtılmamış geçmiş yıl karları, yeniden değerlendirme fonu ile dönem karı toplamından, ödenmemiş sermaye ile geçmiş yıl zararlarının indirilmesinden sonra kalan miktardır⁴⁵¹. Bu anlamda öz sermaye işletmenin faaliyetine bağlı olarak değişkenlik gösterebilmektedir. Öz sermayenin değişkenliği ve dinamik karakterine karşın, sermaye, bilançonun pasifinde statik bir kalem olarak yer almaktadır. Öz sermaye, işletmeye konulan varlıklarda ve bu arada sermayede meydana gelen değişiklikleri de göstermesi dikkate alındığında sermayeyi de içeren kavram olarak karşımıza çıkmaktadır⁴⁵².

1.2.2. Örtülü Sermayenin Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü

İşletmelerin temel amacı kâr elde etmektir. Bu amaçla işletmeler ihtiyaç duydukları fonları borçlanarak veya sermaye artırarak elde edebilir. Ancak bazen işletmenin ortakları bazı nedenlerle işletmede kullanacakları fonları sermaye olarak vermek yerine, borç olarak kullandırma eğiliminde olabilmekte ve bu fonlar işletme bilançosunun pasifinde “ortaklara borçlar” hesabında izlenmektedir. Şirketlerin finansman ihtiyaçlarının, ortaklar tarafından karşılanması ancak bu fonların işletmeye sermaye olarak değil borç olarak verilmesi literatürde örtülü sermaye olarak adlandırılmaktadır⁴⁵³.

Şirket ortaklarının işletmeye sermaye olarak konulabilecek tutarı borç olarak vermelerinin birçok nedeni vardır. Bir defa sermayenin düzenli bir gelir getirme

⁴⁵⁰ Hasan Pulaşlı, *Şirketler Hukuku Temel Esaslar*, Karahan Yayınevi, Adana 2009, s. 15-16.

⁴⁵¹ Hasan Hüseyin Savaş, “Örtülü Sermayede Borcun Devamlı Kullanılma Koşulu Ve Öz Sermayeye Oranı”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 18, Yıl: 2 (Haziran 1999), Erişim Tarihi: 02.11.2014, <http://www.mevzuatdergisi.com/1999/06a/02.htm>.

⁴⁵² Murat Kaya, *Vergi Kanunları Yönünden Öz Sermaye Ve Önemi*, Erişim Tarihi: 02.11.2014, <http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=2678.0:wap2>.

⁴⁵³ Ümit Gücenme Gençoğlu, Yasemin Ertan, “Türkiye’de Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Yıl: 2012 (Ekim), SS. 85-100, s. 88 (Elektronik Versiyon için bkz. Erişim Tarihi: 02.11.2014 <http://www.mufad.org/journal/attachments/article/677/6.pdf>); Işık, s. 39; Gökbel, s. 143.

garantisi yok iken, verilen borç dolayısıyla düzenli olarak faiz alınarak bu riskten kaçınılmış olunmaktadır. Borç ilişkisinde ortaklar, şirketin kar veya zararda olup olmadığına bakmaksızın faiz elde etmekte, verdikleri borçları geri alabilmektedir. Şirketin sorumlulukları ile borç arasında hiçbir ilişki kurulmamaktadır. Diğer taraftan iflas durumunda, sermayenin tamamının geri alınamaması veya yatırıldan daha az tutarda geri alınması olasılık dâhilinde iken, borç verme yolu ile bu riskten de kaçınılmış olunmaktadır. Yine şirket açısından, dağıtılan kar payları gider olarak indirilememekte, buna karşılık ödenen faizler indirilebilmektedir⁴⁵⁴. Ayrıca vergi matrahının belirlenmesinde, temettülerin aksine faizlerin indirilebilir gider olması, ortakların şirkete yapacakları mali kaynak aktarımını borç ilişkisine dayandırarak karı, faiz olarak şirket bünyesinden transferini sağlamaktadırlar. Nihayet örtülü sermaye konusunda çok uluslu şirketler yerli şirketlere göre manipülasyon yapmada daha esnek ve rahat konumdadırlar. Zira yurt dışındaki ana merkezinden değişik ülkelerdeki bağlı şirket ve şubelerine verdikleri sermayeleri borç gibi göstermeleri mümkün olabilmektedir⁴⁵⁵. Nitekim işletmeye verilen borçlar vergi sonucu olmaksızın borç geri ödemeleri olarak yatırılan sermayeyi kendi ülkesine geri gönderme olanağı sağlamak ve borçlanılacak para birimi seçilerek döviz kuru risklerinden korunma olanaklı hale gelmektedir⁴⁵⁶.

Örtülü sermayede asıl olan öz sermaye kapsamında değerlendirilmesi gereken fonların doğrudan ya da dolaylı olarak ortaklardan borç olarak alınmak suretiyle bunlara tahakkuk ettirilen faizin, matrahın saptanmasında gider şeklinde gösterilerek vergi avantajı elde edilmesidir. Bununla birlikte örtülü sermayenin bir diğer yönü ise elde edilen kazancın vergisel sonuçları olmaksızın başka ülkelere ya da bağlı şirkete aktarılmasıdır. Bu anlatılanlardan agresif vergi planlaması bağlamında örtülü sermayenin iki fonksiyonunun olduğu görülmektedir. Bunlardan ilki “faiz ödemesi yoluyla matrahın düşürülmesi”, diğeri ise “kazançların borçlanma yoluyla bağlı şirkete aktarılması”dır.

Faiz ödemesi yoluyla matrahın düşürülmesi, örtülü sermayenin vergi avantajı elde etmedeki önemli bir fonksiyonudur. Burada ortakların işletmeye sermaye olarak koyabileceği tutarı, işletmeye borç olarak vererek ödenecek faiz miktarının gider

⁴⁵⁴ Işık, s. 39.

⁴⁵⁵ Işık, s. 40.

⁴⁵⁶ Gökbel, s. 142-143.

şeklinde matrahtan düşürülmesi ve böylece daha az vergi ödenmesi hedeflenmektedir⁴⁵⁷.

Kazançların borçlanma yoluyla bağlı şirkete aktarılmasında ise örtülü sermayenin araç olarak kullanılması söz konusu olmaktadır. Şöyle ki, mükellefin farklı vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları kullanarak en az vergiyi ödedikten sonra nihai olarak elde edilen kazancı kendi ülkesine geri getirmek isteyebilir. Ancak mükellef, kazancının vergilendirilmesini istemiyorsa bunu borç olarak alabilir. Çünkü borç, aktif bir gelir olmadığından vergiye tabi tutulamamaktadır. Bu durumda örneğin düşük vergi oranı uygulayan ülkede bulunan bağlı şirkette toplanan kazançların ana şirketin bulunduğu ülkeye aktarılması istenmesi halinde, kazanç miktarı kadar tutarın bağlı şirket tarafından ana şirkete borç olarak verilmesi halinde, elde edilen kazanç ana şirkete aktarılmış olacak ve herhangi bir vergiye tabi olmayacaktır. Hatta ana şirket tarafından alınan borç karşılığı faiz ödemesi taahhüt edilmesi durumunda bu faiz de ana şirketin kazançlarından ayrıca indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin kazançlarını vergi cennetinde toplayan bir şirketin, bu kazançlarını ana şirkete aktarmak istemesi durumunda bu yöntemi uygulayabilir. Böylece ana şirket, vergi cenneti ülkede topladığı küresel kazançlarını gerek vergi cenneti ülkede gerekse ana şirketin bulunduğu ülkede vergi dışı tutarak önemli vergi avantajı sağlayabilecektir.

KVK m.11/1-b ve 12’de örtülü sermayeye yönelik özel bir düzenlemeye yer verilmiştir⁴⁵⁸.

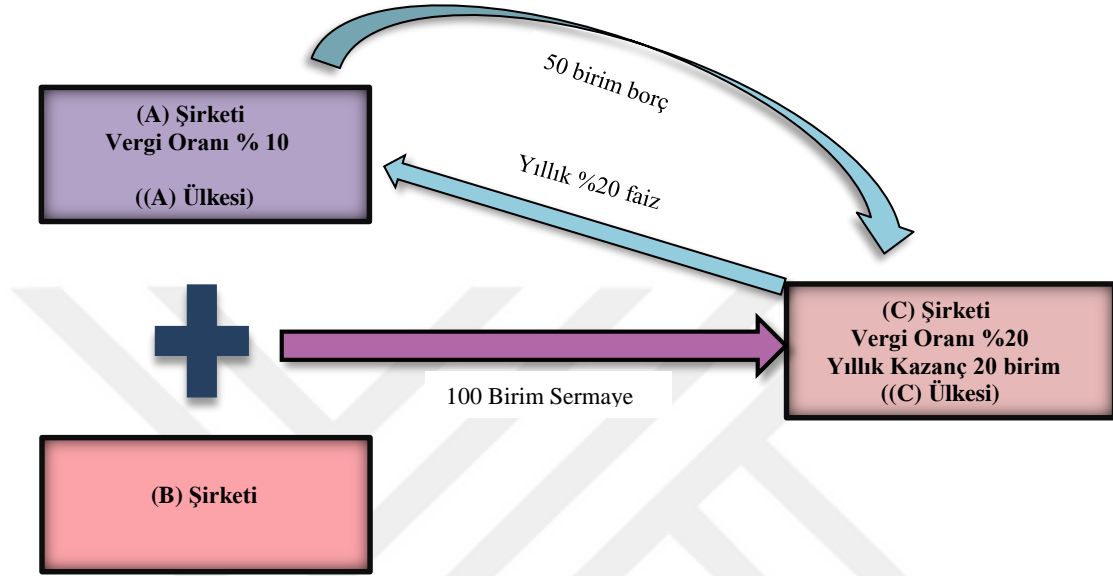
1.2.3. Örnek Senaryo

(A) ülkesinde bulunan ve aynı zamanda ana şirket olan (A) şirketi ve (A) şirketinin bağlı şirketi olan (B) şirketinin birlikte (C) ülkesinde (C) isimli bir şirket kurduğunu, şirketlerin tamamının aynı organizasyona dâhil olduğunu, (C) şirketinin kuruluş aşamasında gerekli olan 100 birim sermayenin (A) ve (B) şirketleri tarafından nakit olarak birlikte karşılandığını, ancak işletmenin devamı sırasında ihtiyaç duyulan 50 birim fonun sermaye artırımını yerine (A) şirketi tarafından borç olarak verildiğini, (A) şirketinin verdiği borç nedeniyle (C) şirketinden yıllık olarak

⁴⁵⁷ Tax & Development, *Thin Capitalisation Legislation A Background Paper For Country Tax Administrations*, Initial Draft, 2012 (August), s. 3, Erişim Tarihi: 03.11.2014, [http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin Capitalization Background.pdf](http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin%20Capitalization%20Background.pdf).

⁴⁵⁸ Bu konu ilerde “Örtülü Sermayeye İlişkin Düzenleme” başlığı altında inceleneceğinden burada anlatılmayacaktır.

borç verilen anaparanın %20'si oranında faiz almak üzere sözleşme yaptığını, (C) ülkesinde uygulanan kurumlar vergisi oranının % 20, (A) ülkesinde uygulanan vergi oranının %10 olduğunu ve 2014 yılı itibariyle (C) şirketinin vergileme ve faiz ödemesi öncesi 20 birim kazanç elde ettiğini varsayalım.



Şekil 5: Örtülü Sermaye Yoluyla Vergi Yükünün Düşürülmesi Örneği

(C) şirketi ile (A) şirketi arasında faiz anlaşması olmasaydı (C) şirketinin 2014 yılı itibariyle elde etmiş olduğu yıllık kazancı üzerinden ödemesi gereken vergi oranı $20 \text{ birim} \times \% 20 = 4 \text{ birim}$ olacaktı. Bu durumda (C) şirketinin elde edeceği kâr 16 birim olacaktı.

Ancak (A) şirketi vergi avantajı elde etmek ve daha az vergi ödemek amacıyla (C) şirketine vermiş olduğu 50 birim paranın %20'si oranında faiz ödemesi alacaktır. Faiz ödemesi işletme için gider unsuru sayılacağından ödenecek olan faiz kazançtan düşecektir. Bu durumda (A) şirketinin elde ettiği faiz geliri $50 \text{ birim} \times \% 20 = 10 \text{ birim}$ olacaktır. (A)'nın elde ettiği bu faiz geliri (A) ülkesinde daha düşük oranda vergilendirileceğinden (A) şirketinin ödeyeceği vergi $10 \text{ birim} \times \% 10 = 1 \text{ birim}$ olacaktır. (C) şirketinin ise elde ettiği kazanç faiz ödemesi düşüldükten sonra $20 \text{ birim} - (50 \text{ birim} \times \% 20) = 10 \text{ birim}$ olacağından bu durumda (C) şirketinin ödemesi gereken vergi $10 \text{ birim} \times \% 20 = 2 \text{ birim}$ olacaktır. Dolayısıyla (A) şirketinin ödemiş

olduğu vergiler kazançtan düşülmesi halinde elde edeceği küresel kazancı 20 birim–2 birim-1 birim = 17 birim olacaktır⁴⁵⁹.

1.4. Şirket Yapılanmaları (Birleşme/Devralma/Hisse Değişimi)

1.3.1. Genel Olarak Şirket Yapılanmaları

Günümüzün rekabetçi piyasa koşullarında şirketler, gelişen ekonomi içerisindeki pazar paylarını korumak ve arttırmak, büyüyen firmalar ve çok uluslu şirketler karşısında rekabet güçlerini geliştirmek, büyüme stratejilerini belirli bir plan dâhilinde yürürlüğe koymak, işletmenin verimliliğini en uygun düzeye çıkartmak gibi birçok ekonomik saiklerle yapılanmaya gitmektedirler⁴⁶⁰. Bu anlamda şirketlerin gerçekleştirmiş olduğu büyüme stratejileri birleşme, bölünme ve hisse değişimi şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Birleşme, iki ya da daha fazla şirketin bir işletme yararına ekonomik ve hukuki bağımsızlıklarını yitirmesi anlamına gelmektedir⁴⁶¹. Şirket birleşmelerinde, şirketlerden biri hukuki varlığını sürdürürken birleşen şirket hukuki varlığını yitirerek diğer şirketin bünyesine katılmaktadır. Bu nedenle şirketlerin birleşmesinden bahsedilebilmesi için bir araya gelen şirketlerden en az bir tanesinin hukuki varlığının sona ermesi gerekmektedir. Aksi halde hukuki anlamda birleşmeden bahsetmek mümkün olmayacaktır⁴⁶². Ancak birleşmede özellik arz eden bir durum söz konusudur. Kural olarak bir şirket infisah halinde tasfiye sürecine girer ve hukuki olarak varlığı tasfiye sonrasında sona erer. Birleşme halindeyse infisah, tasfiye sürecine girmeksizin gerçekleşmektedir⁴⁶³. Tasfiye süreci yaşanmadan birleşen şirketin varlığını yitirmesinin önemli sonuçlarından biri birleşmede devreden

⁴⁵⁹ Benzer örnekler için bkz. Tax & Development, s. 4-6.

⁴⁶⁰ Hamdi Deniz Ege Göktuna, *Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme Ve Hisse Değişimi İşlemleri*, Legal Yayınevi, İstanbul 2013, s. 1; Pelin Ataman Erdönmez, “Kurumsal Yeniden Yapılandırma”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 44, Yıl: 2003, SS. 23-42, s. 23; Güray Öğredik, *İştirakin Devralınması Durumunda Veya İştirakin Tasfiyesi Halinde, İştirakin Kayıtlı Değeri İle Devrolan Ya Da Tasfiye Olan Şirketin Özsermayesi Arasındaki Olumsuz Fark Zarar Kabul Edilebilir Mi?*, s.1, Erişim Tarihi: 10.11.2014 <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2013IstirakDev.pdf>.

⁴⁶¹ Göktuna, s. 4.

⁴⁶² Göktuna, s. 5; Pulaşlı, s. 80; Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul 2000, s. 106; Nitekim 6102 sayılı TTK m.136/4’de “*Birleşmeyle, devralan şirket devrolunan şirketin malvarlığını bir bütün hâlinde devralır. Birleşmeyle devrolunan şirket sona erer ve ticaret sicilinden silinir.*” şeklinde düzenlemeye yer verilerek birleşen şirketin varlığını yitirdiği açıkça belirtilmiştir.

⁴⁶³ Göktuna, s. 5; Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, s. 107 Birleşmede önemli olan şirketin malvarlığının tasfiye sürecine girmeden dağıtılmamasıdır. Nitekim TTK m.138’de bu husus şu şekilde ifade edilmiştir: “*Tasfiye hâlindeki bir şirket, malvarlığının dağıtılmasına başlanmamışsa ve devrolunan şirket olması şartıyla, birleşmeye katılabilir.*”

ortaklığın ortakları, devredilen malvarlığının karşılığı olarak devralan ortaklıkta ortaklık payı kazanmalarıdır⁴⁶⁴. Diğer sonuç ise külli halefiyet yoluyla devralan şirketin, birleşen şirketin hak ve alacaklarına sahip olması ve üçüncü kişilere olan borçlardan mesul hale gelmesidir⁴⁶⁵. Türk Hukuku yönünden birleşmenin vergiye ilişkin sonucu KVK m.18/1'de düzenlenmiştir. Buna göre bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak birleşmede, tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergi matrahına esas alınacaktır.

Bölünme, bir ortaklığın malvarlığının tamamının veya bir kısmının mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla ortaklığa devredilmesi olarak tanımlanabilir⁴⁶⁶. Bölünmede, birleşmenin aksine bir şirketin aktif ve pasifiyle bir başka şirkete devri söz konusu değildir. Aksine mevcut bir şirketin aktif ve pasif varlıklarıyla birden fazla şirkete dönüşmesi söz konusu olmaktadır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bölünme halinde şirketlerden birinin hukuken varlığını kaybetmesi zorunlu değildir. Bu nedenle bölünme işleminin devir ya da yeni kuruluş yoluyla gerçekleşmesi mümkündür. Şayet bölünme, bir şirketin bilançosunda yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu işletmelere bağlı gayri maddi haklar, ham madde, yarı mamul ve mamul malların şirket defterlerinde kayıtlı bulunan değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmak suretiyle gerçekleşmesi halinde kısmi bölünmeden bahsedilecektir⁴⁶⁷. Kısmi bölünmenin vergi hukuku açısından taşıdığı önem, gruplar için vergisiz mal paylaşımı imkânı sunmasıdır. Çünkü kısmi bölünme şirkete kayıtlı değerle yapıldığından vergilendirilecek bir kazanç ortaya çıkmamaktadır⁴⁶⁸.

Hisse değişimi, esas olarak bir şirketin yönetiminin ve hisse senedi çoğunluğunun elde edilmesidir. Bir başka ifadeyle tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini

⁴⁶⁴ Göktuna, s. 6; Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, s. 107.

⁴⁶⁵ Pulaşlı, s. 80-81; Poroy, Tekinalp, Çamoğlu, s. 106-107.

⁴⁶⁶ Göktuna, s. 8.

⁴⁶⁷ Pulaşlı, s. 89.

⁴⁶⁸ Pulaşlı, s. 89; Ancak KVK anlamında gerçekleşecek vergisiz bölünmenin mümkün olabilmesi için KVK m.20/2'de yer verilen şartların bir bütün olarak yerine getirilmesi gerekmektedir.

vermesidir (KVK m. 19/3-c). Hisse değişimi ile iki Şirket arasında iştirak ilişkisi kurulmakta, yönetimi ve hisse senedi çoğunluğunu devreden Şirket, diğer Şirketin bağlı ortaklığı haline gelmektedir. Hisselerini devreden Şirket ortaklarına ise devralan Şirketin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmektedir⁴⁶⁹. Hisse değişimi halinde işlemlerin KVK m.20/3'e uygun olması halinde değişim işleminde doğan kazançlar hesaplanmayacaktır.

1.3.2. Şirket Yapılanmalarının Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü

Şirketler maliyetleri düşürmek, pazar paylarını arttırmak, kârlılıklarını yükseltmek, verimliliklerini arttırmak, rekabet piyasasında daha güçlü bir yapıya kavuşmak ve diğer iŐletmelerle olan rekabet gücünü arttırmak gibi çeşitli ekonomik düşüncelerle yapılanma içine girebilmektedir. Az önce de bahsedildiği üzere, Şirketler birleşme, bölünme ve hisse devri ile yapılanmaya gidebilmektedir. Ancak agresif vergi planlamasında Şirketler birleşme, bölünme ya da hisse devrini gerçek bir ekonomik amaca hizmet etmek için değil, aksine vergi avantajı elde edebilmek için kullanmaktadır.

Şirketlerin aracı kılınarak vergi avantajı elde edilmesinin temel nedenlerinden biri, Şirketlerin ayrı bir tüzel kiŐilięe sahip olmasıdır. Böylece işlemler arka planda menfaat temin eden kiŐilerce yürütölmekle birlikte, bu işlemler görünüşte hukuken ve ekonomik olarak bağımsız Şirketlerin uhdesinde gerçekleşmektedir. Bu durumda Şirketlerin işlemlerinin özel hukuk hükümlerine uyarlanması daha kolay olmaktadır. Diğer taraftan ülke mevzuatlarının Őirketleşmeyi teşvik etmesi ve serbest piyasada Şirketlerin daha rahat hareket edebilmesi için kolaylaştırıcı hükümler sevk edilmesi Şirketler aracılığıyla vergi avantajı elde etmenin yolunu açmaktadır⁴⁷⁰. Ayrıca Şirketlerin grup Şirketler şeklinde organize olabilmeleri ve grup Şirketler arasındaki

⁴⁶⁹ Göktuna, s. 16.

⁴⁷⁰ Örneğin, Avrupa Birliği'ne üye olan devletlere tavsiye niteliğinde çıkartılan 1990 tarih ve 90/434/EEC sayılı birleşme direktifinde 2005 yılında yapılan değişikle Avrupa Birliği'ne üye devletlerden birinde kurulmuş olan Şirket veya kooperatifin tasfiye edilmeksizin veya yeni tüzel kişilik oluşturulmaksızın kanuni merkezlerinin bir üye devletten başka bir üye devlete transferine imkân tanınmıştır. Buna uygun olarak birleşme direktifinde, böyle bir Şirket ya da kooperatifin kanuni merkezinin transferi veya bu transfer ile bağlantılı herhangi bir işlemin, bu Şirket ya da kooperatifin malvarlığının kanuni merkezin devredildiği üye devlette yer alan işyeri ile etkin bir şekilde bağlantılı kaldığı hallerde herhangi bir vergilendirmeye konu olmaması gerektiği belirtilmiştir. Bkz. Göktuna, s. 77; Benzer şekilde ABD'de kurumların yeniden organizasyonunun birleşme veya devralma hisselerin değişimi suretiyle yapıldığı takdirde, söz konusu birleşme veya devralma vergiden muaf tutulmuştur. Bkz. Erdönmez, s. 26.

işlemlerin yeterli şeffaflıkta olmadığı durumlarda vergi avantajı elde etmek daha kolay olmaktadır.

Şirket yapılanmasında mükellefler farklı yöntemlerle vergi avantajı elde edebilmektedir. Bu yöntemler uygulamada çok farklı şekilde tezahür edebilirse de esas itibariyle kayıpların aktarımı ve kazançların aktarımı şeklinde gruplandırmak mümkündür.

Uygulamada ortaya çıkan yöntemlerden biri *işletmenin borçlanılarak satın alınmasıdır (leveraged buyout)*. Bu yöntemde, bir işletmeyi satın alacak şirket, işletme için ödenecek bedeli kendi öz kaynaklarından kullanmak yerine, satın alma bedelinin önemli bir kısmını borçlanma yoluyla temin etmektedir⁴⁷¹. Burada temin edilen borç miktarı genellikle satın alma bedelinin %60-90'ına tekabül ettiğiinden satın alınan şirketteki borç miktarı, öz sermaye miktarından fazla olmaktadır. Bunun anlamı satın alınan şirketin başlangıçta zarar etmesidir. Genellikle mükellefler satın alma için borçlandıkları parayı zamana yaygın şekilde bölümler halinde almaktadır. Böylece şirketin sahipliği süresince, şirketin nakit para akışı, yerine getirilmemiş borçların ödenmesi ve hizmetlerin ifası için kullanılabilir. Ayrıca bilhassa döviz kurlarının dalgalı olduğu dönemlerde paranın bölümler halinde Borçlanma yoluyla satın almada yatırımcı tarafından yerine getirilen geri ödeme, şirketin nakit para çıkışı, nakit para çıkışının çokluğu ve yatırım zamanı içerisinde ödenen borç miktarı tarafından belirlenmektedir.

Agresif vergi planlaması bağlamında işletmenin borçlanılarak satın alınmasının vergi açısından mükellefe sağladığı avantaj, borç olarak alınan nakit para için ödenen faiz giderlerinin vergi indirimine konu edilebilmesidir. Şirketlerin kendi arasındaki şeffaf olmayan işlemlerle bu indirim oranı % 4'ten % 40'a kadar varmaktadır⁴⁷². Bu durum da borçlanılarak işletmenin satın alınmasının hedef şirketin matrahının satın alma maliyetinin uygulanması yoluyla aşındırılmasının yolunu açmaktadır⁴⁷³.

İşletmenin borçlanılarak satın alınması işlemi aynı organizasyona sahip ancak şeffaf olmayan şirketler arasında vergi avantajı elde etmek için etkin olarak

⁴⁷¹ Steven N. Kaplan, Per Strömberg, "Leveraged Buyouts and Private Equity", *Journal Of Economic Perspectives*, Volume: 23, Issue: 1, Year: 2009 (Winter), SS. 121–146, s. 124.

⁴⁷² Kaplan, Strömberg, s. 134.

⁴⁷³ Daniel Deak, "Macar Vergi Hukuku'nda Hukukun Kötüye Kullanılması", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur Yaltı; Çeviren: Gamze Gümüşkaya), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 65-102, s. 87.

kullanılabilmektedir. Örneğin bir şirketi satın almak isteyen alıcı firma, şirketin bedelini kendi öz kaynaklarından ödeyebilir. Ancak bu firma bu şekilde bir işlem yapmak yerine içerisinde bulunduğu holding yapılanmasına bağlı olan bir bankadan belirli zaman aralığında kredi kullansa ve bu kredi için yıllık % 40 faiz ödemesi yapsa, gerçek durum itibariyle küresel olarak aynı şirket topluluğu içerisindeki bir şirket hem kendi kaynaklarıyla hedef şirketi satın almakta hem de şirketlerin (banka ve satın alan şirket) ayrı tüzel kişilikleri nedeniyle görünüşte geçerli kredi sözleşmeleri yaparak bu sözleşmede öngörülen faiz oranındaki ödemeyi gider olarak vergiden indirimine konu edebilmektedir⁴⁷⁴.

Bir başka yöntem, *pay sahibi işletme, işletme işletme işlemleridir*. Pay sahibi işletme işleminin temel noktası, pay sahibi ile operasyon şirketi arasına bir holding şirketinin yerleştirilmesidir. Operasyon şirketinin payları elde etmesi, pay sahibi tarafından bu şirketteki paylarının devri yoluyla finanse edilmektedir. Böylece hisse değişimi sonucunda holding şirket aracılığıyla yeni bir öz sermaye meydana getirilmiş olmaktadır. Ancak, söz konusu sermaye mali açıdan değil, muhasebe açısından yeni bir sermaye niteliğindedir⁴⁷⁵. Benzer bir düzenek de yeni kurulmuş bir şirketin payları karşılığında, operasyon şirketinin aktif ve borçlarına katkı sağlanması söz konusudur. Ardından, operasyon şirketi bir holding şirketine dönüşür. Pay sahibi açısından bakıldığında, elden çıkarılacak aktif ve borçların işletilmesine yönelik riskten uzak durulabilmesini sağlayacağından bu uygulama cazip olabilecektir⁴⁷⁶.

Diğer yöntem, *bağlı şubenin yerleştirilmesi yöntemi (outward domestication)*dir. Bağlı şubenin yerleştirilmesi, ana şirkete bağlı olan bir şubenin aynı ana şirketin bağlı şubesine dönüştürülmesini ifade etmektedir⁴⁷⁷. Bu yöntemde esas olarak şube kazançlarının vergi ödenmeksizin bağlı şirket aracılığıyla ana şirketin bulunduğu merkeze aktarılması söz konusudur. Burada grup şirketler arasındaki varlık transferlerinin vergilendirilmemesine ilişkin düzenlemelerin yapay ve ekonomik özden yoksun olarak ustalıkla kullanılması söz konusudur. Yöntemi daha açık ifade etmek gerekirse⁴⁷⁸ bu yöntemde, ana şirketin yabancı bir ülkede

⁴⁷⁴ Benzer tasarım için bkz. Deak, s. 87.

⁴⁷⁵ Deak, s. 87.

⁴⁷⁶ Deak, s. 87.

⁴⁷⁷ Benari, s. 11.

⁴⁷⁸ Bu yöntemin anlaşılabilirliği için bağlı şirket ve şube kavramları arasındaki farkı belirtmek gerekmektedir. Bağlı şirketin, ana şirketten ayrı bir tüzel kişiliği vardır ve kurulduğu ülkenin vergi

bulunan şubesinin varlıkları, yine aynı ana şirketin başka bir ülkede bulunan bağlı şirketine devredilmektedir. Bağlı şirket, bu devir karşılığında ana şirkete ödeme yapmakta ve yapılan devir işlemi ile birlikte bağlı şube, bağlı şirkete dönüşmektedir. Çünkü varlıkların tamamı bağlı şirkete devredilmiştir. Daha sonra bağlı şirkette toplanan varlıklar, vergisiz olarak ana şirkete aktarılmaktadır. Zira ana şirketin bulunduğu ülkenin vergi mevzuatına göre şirket gruplarının kendi içindeki varlık transferleri vergiden istisna tutulmuştur. Burada dikkat çeken bir husus vardır. Normalde şubenin bağlı şirkete yapılan satışından elde edilen kazancın, ana şirketin bulunduğu ülkede vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak ana şirket, kendi şubesini, iç ilişkide yine kendisine bağlı olan şirkete satarak, bağlı şirketi borçlandırmıştır. Ana şirketin bulunduğu ülkenin vergi mevzuatına göre ana şirkete bağlı şirket gruplarının yapmış olduğu harcamalar indirim konusu edilmektedir. Bu durumda ana şirket ayrıca bulunduğu ülkedeki gelir idaresine, bağlı şirketin şubeyi satın almak için yapmış olduğu harcamayı gider göstererek bunu vergiden indirim konusu yapabilecektir.

Bu yöntemi somut olarak şöyle açıklayabiliriz. Birleşik Krallık vergi mevzuatında şu düzenlemeler yer almaktadır: İlk olarak TCGA92/S140 sayılı kurala göre⁴⁷⁹ bir varlık, şirket grubunun parçası olmaya devam ettiği süre içerisinde ana şirkete ait olduğu kabul edilmekte ve bu varlık (örn. hisse, bağlı şirket... vs.), şirket grubu dışında başka bir işletmeye satılana kadar bundan doğan vergiler ertelenmektedir. Diğer düzenleme olan TCGA92/S171 sayılı kurala göre⁴⁸⁰, aynı şirket grubu içerisinde gerçekleşen varlık devirlerinden doğan sermaye kazançları vergilendirilmemektedir. Ayrıca varlığın grup içinde kaldığı süre boyunca, yabancı şubenin devri üzerindeki vergi süresiz olarak ertelenmektedir. Bu erteleme, grup içindeki varlığın grup dışındaki bir işletmeye devrine kadar geçerlidir. Son olarak FA2000/SCH29/Para1⁴⁸¹ ile Birleşik Krallık'ta bulunan bir şirket ya da şirket grubunun üyesi olabilmek için aranan Birleşik Krallık'ta yerleşmiş olma koşulu

mevzuatına tabidir. Buna karşın ana şirkete bağlı şubenin ana şirketten bağımsız bir tüzel kişiliği yoktur ve ana şirketin bulunduğu ülkenin vergi mevzuatına tabidir. Benari, s. 11.

⁴⁷⁹ HMRC, *CG45660-Outward Domestication: Deferral Of Capital Gains Charge*, Erişim Tarihi: 15.11.2014, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cgmanual/cg45660.htm>.

⁴⁸⁰ HMRC, *CG45305-No Gain/No Loss Transfers In Groups: The Main Rule*, Erişim Tarihi: 15.11.2014, <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cgmanual/cg45305.htm>; Bu kural aynı zamanda "kazanç yok, kayıp yok (no gain, no loss)" kuralı olarak adlandırılmaktadır. Bkz. Benari, s. 12.

⁴⁸¹ HMRC, *CG45100-Groups Of Companies: Cg Definition: Outline*, Erişim Tarihi: 15.11.2014, <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cg2manual/CG45100.htm>.

kaldırıldığından, dünyanın herhangi bir yerindeki şirket, Birleşik Krallık'taki bir şirkete üye olabilecektir. Bu düzenlemeler dikkate alınarak şöyle bir yapı tasarlanabilir. Merkezi İngiltere'de bulunan Ana Şirket(A)'in Hollanda'da bağlı bir şubesinin (B) bulunduğunu, bu şubenin 2010 yılında 1.000.000 £ kar elde ettiğini, yine (A)'nın düşük vergi oranı uygulayan bir ülkede kurulmuş olan bağlı şirketinin olduğunu, (A) şirketinin şeffaf bir yapısının olmadığını ve (A)'nın en az vergi ödemek suretiyle Hollanda'da elde ettiği kârı (A)'nın merkezinin bulunduğu ülkeye, yani İngiltere'ye getirmek istediğini varsayalım. Bu amacı gerçekleştirmek için (A) şirketi öncelikle kendisine bağlı olan (B) şubesini, görünüşte bağımsız varlığı olan ancak gerçekte (A) şirketine bağlı olan (C) şirketine satar. (C) şirketi bu satış dolayısıyla (A) şirketine belirli bir nakit ödemesi yapar. Normalde bu kazanç, sermaye kazancı vergisine (capital gains tax) tabidir. Ancak satıştan hemen sonra (C) şirketi, FA2000/SCH29/Para1 sayılı değişiklikten yararlanarak (A) şirketine bağlı bir şirket olmak için yetkili makamlara başvurur. Anılan düzenleme gereği herhangi bir yerde bulunan şirket bağlı şirket olabileceğinden (C), (A)'nın bağlı şirketi haline gelir. Bu durumda (A)'nın (C)'ye yapmış olduğu satıştan elde edilen kazanç aynı şirket grubu içerisindeki varlık transferinden kaynaklanan kazanç olduğundan TSGA92/S171 gereğince vergi ertelenecek ve ayrıca (C)'nin yaptığı harcama o şirket için gider olarak değerlendirileceğinden vergi indirimine konu edilebilecektir. (C) şirketi (A)'nın bağlı şirketi olduğundan TCGA92/S140 gereğince aynı şirket grubu içerisinde gerçekleşen varlık devirlerinden doğan sermaye kazançları vergilendirilmeyeceğinden (C) İngiltere gelir idaresine herhangi bir vergi ödemeksizin (B)'de oluşan kazancı (1.000.000 £) (A)'ya aktarabilecektir⁴⁸².

Şirket yapılandırmaları ile bağlantılı olarak verebileceğimiz diğer yöntem *şirket birleşmeleridir*. Yukarıda izah edildiği üzere, şirket birleşmeleri halinde devralan şirket birleşen şirketin külli halefi olmaktadır. Külli halef olmanın sonucu ise devralan şirketin, birleşen şirketin tüm haklarına malik olması, borçlarından sorumlu tutulması ve zararlarına katlanmasıdır. Ancak devralan şirketin birleşen şirketin zararlarına katlanması yükümlülüğü, agresif vergi planlaması bağlamında vergi avantajı sağlayabilmektedir. Çünkü devralan şirket, birleşen şirketin zararlarını matrahtan indirim sebebi olarak kullanabilmektedir. Bu da şirketlere yapay birleşmelerle elde edilen kazancın daha az vergilendirilmesi imkânı sunmaktadır.

⁴⁸² Benzer tasarım için bkz. Benari, s. 12-14.

Örneğin (A) şirketi 2013 yılı içerisinde, (B) şirketine ait hisselerin %85'ini satın almıştır. Aynı yıl (B) şirketi ileriye taşınabilen zararlara (carry forward loss)⁴⁸³ maruz kalmış ve hisseler değer kaybına uğramıştır. Bunun üzerine (A) şirketi, hisselerdeki değer kaybını gerekçe göstererek hisseler üzerindeki değer kaybı için amortisman talep etmiştir. Takip eden yıl yani 2014 yılı içerisinde (B) şirketi, (A) şirketi ile birleşmiştir. Birleşme nedeniyle (A) şirketi, (B) şirketinin külli halefi olmuştur. Bu durumda (A) şirketi, (B) şirketinin geçmiş yıl kazançlarını kendi kazancından mahsup edebilecektir. Bu örnekte (A) şirketi, birleşme öncesinde hisselerin değer kaybından yararlanarak amortisman indirimi elde etmiş, ayrıca şirketlerin birleşmesi yönteminden de yararlanmak suretiyle geçmiş yıl kazançlarını kendi şirket bünyesinde toplayarak vergiden ikinci bir indirim elde etmiştir⁴⁸⁴.

Şirket birleşmeleri, düşük vergi oranı uygulayan ülkede toplanmış kazancı en az verginin ödenmesi ya da hiç vergi ödenmeksizin şirket merkezine aktarılması için de kullanılabilir. Bilhassa kar elde eden şirketler tabi oldukları vergi sistemindeki ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak, en düşük verginin uygulandığı ülkede veya vergi cennetinde kurdukları şirketi bünyelerine katarak burada toplanan kazançları kendilerine aktarabilmektedir⁴⁸⁵. Örneğin aynı organizasyonda bulunan şirketlerin vergisiz birleşmelerine izin verildiği durumda, ana şirket bağlı şirketi bünyesine katarak burada bulunan kazançları vergisiz olarak uhdesine geçirmiş olacaktır.

1.3.3. Örnek Senaryo

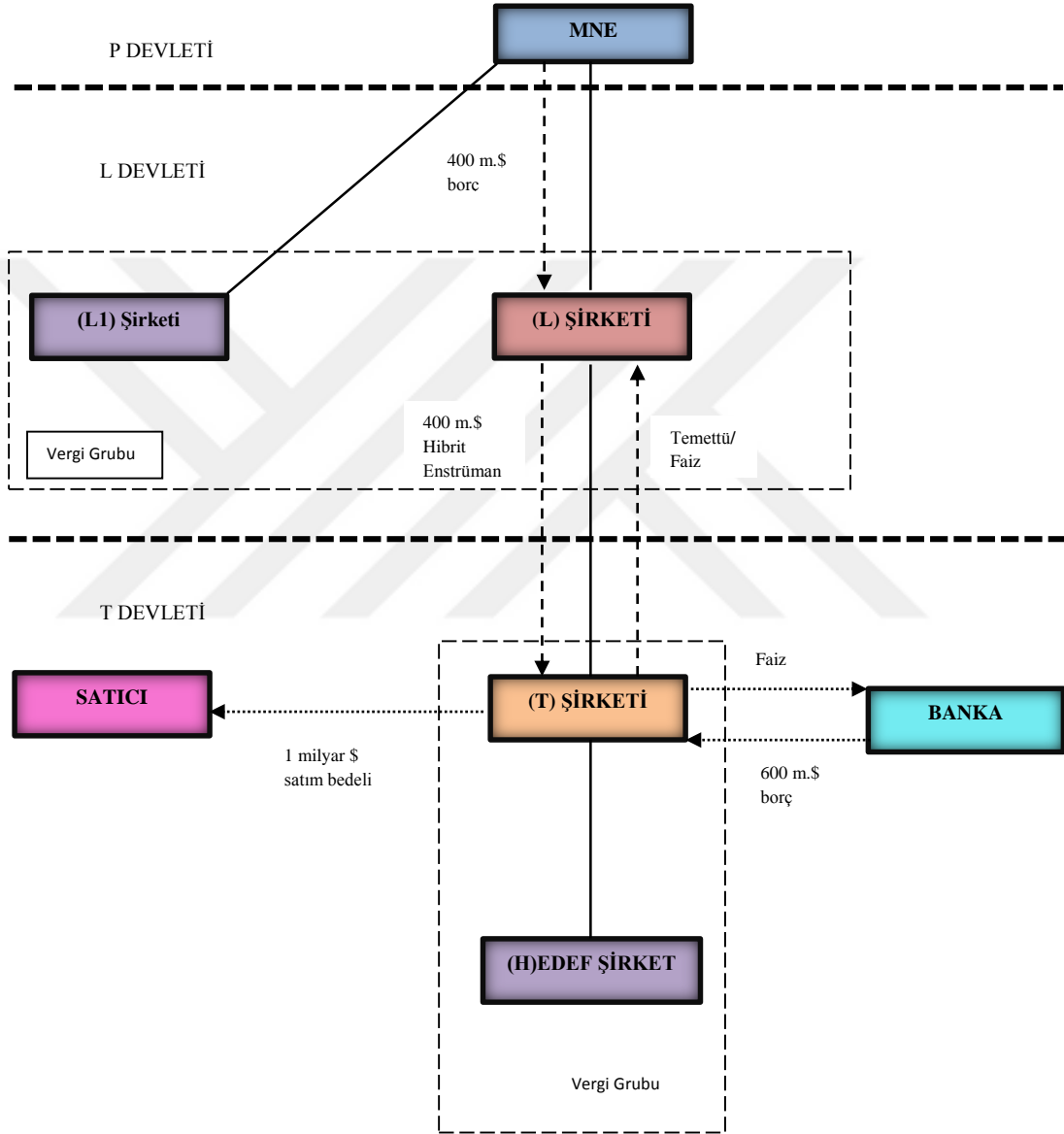
Merkezi P devletinde bulunan ve L ülkesini de içerecek şekilde farklı ülkelerde bağlı işletmeleriyle örgütlemiş çok uluslu bir şirket (MNE), T devletinde bulunan hedef şirketi (H) satın almayı planlamaktadır. Satın alma bedeli 1 milyar dolardır. Satın alma bedelinin %60'ı bankadan temin edilen kredi ile kalan %40'lık kısım ise MNE'nin kazançları üzerinden karşılanacaktır.

⁴⁸³ İleriye taşınan zarar (carry forward loss), bir işletmenin geçmiş yıl zararlarının gelecek dönemlerdeki vergi matrahından düşülmesidir. Bkz. Erişim Tarihi: 16.11.204, <http://www.businessdictionary.com/definition/tax-loss-carry-forward.html>.

⁴⁸⁴ OECD, (*Corporate*), s. 57.

⁴⁸⁵ Gabriel Zucman, "Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", *Journal of Economic Perspectives*, Volume: 28, Issue: 4, Year: 2014 (Winter), SS. 121–148, s. 126; *Pfizer Merger Plan Raises Issue Of Corporate Tax Shifting*, Erişim Tarihi: 16.11.2014, <http://www.cbc.ca/news/business/pfizer-merger-plan-raises-issue-of-corporate-tax-shifting-1.2641562>

MNE, satın almayı gerçekleştirmek üzere L devletinde (L) şirketini kurar ve (L) şirketi grup içi borçlanma yoluyla MNE'den 400 milyon dolar borç alır. Bu arada (L) şirketi de T devletinde (T) şirketini kurar. (T) şirketi, (L) şirketi tarafından 400 milyon dolar değerinde hibrit enstrüman ve bankadan alınan 600 milyon dolar kredi ile finanse edilir. (L) şirketinin kurmuş olduğu (T) şirketi (H) şirketini satın alır.



**Şekil 6: Şirketin Borçlanılarak Satın Alınması
Yoluyla Vergi Avantajı Elde Edilmesi Örneği**

Bu yapıda şirketin borçlanılarak satın alınması ana şirkete vergisel yönden birçok avantaj sağlamaktadır. Bir defa ana şirketin borçlarının bağlı şirkete

aktarılmaması tekniği (debt push-down technique)⁴⁸⁶ ile uygulanan grup vergi rejimi yoluyla hedef şirketin vergilendirilebilir işletme gelirlerinden banka kredi faizleri indirilebilir. Çünkü (T) devletinde uygulanan grup vergi rejimi nedeniyle aynı gruba dahil olan şirketlerin giderleri diğer şirketin gelirlerinden indirilebilecektir. Bu durumda (H) şirketinin satın alınmasıyla (T) şirketi ile (H) şirketi grup vergi rejimine tabi olmuştur. Böylece (T) şirketinin (H) şirketini satın almak için bankadan aldığı borç nedeniyle ödeyeceği faiz (H) şirketinin gelirlerinden indirilebilecektir⁴⁸⁷. Diğer taraftan (T) şirketinin finansmanı için (L) şirketi tarafından (T) şirketine konulan hibrit enstrüman (örneğin geri ödenebilir imtiyazlı hisse) T ve L ülkelerinin vergi sistemleri açısından farklı hukuki nitelermeye tabi tutulduğundan, bu enstrüman T devletinde borç olarak değerlendirilirken, L devletinde iştirak payı olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla T devletinin vergi uygulaması için borç olarak değerlendirilen hibrit enstrüman için (L) şirketine ödenen bedel faiz olarak değerlendirilecek ve bu faiz gideri de (H)'nin vergiye esas kazancından indirilebilecektir. Buna karşın aynı hibrit enstrüman L devletinde iştirak payı olarak değerlendirildiğinden ve bu ülkede iştirakler üzerinden elde edilen kar paylarının vergiden istisna tutulduğundan (H)'yi satın alan (T)'nin (L)'ye ödediği bedel (L) ülkesinde vergilendirilemeyecektir. Dolayısıyla küresel bazda MNE hem T ülkesinde 400 milyon \$ hibrit enstrüman borç olarak değerlendirildiği için faiz olarak ödenen bedeli vergiden indirmiş hem de L ülkesinde kar payı olarak değerlendirilen “faiz” geliri vergiden istisna tutulduğu için vergilendirilmemiş ve böylece iki yönlü vergi avantajı sağlanmıştır⁴⁸⁸.

Bu yapının bir diğer avantajı grup içi borçlanma nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu yapıda (L) şirketi MNE'den aldığı 400 milyon \$'lık grup içi borçlanma nedeniyle faiz ödeme yükümlülüğü altındadır. Ödenen bu faiz L devletinde yerel olarak uygulanan vergi grubu rejimi aracılığıyla L devletindeki diğer grup şirketlerin

⁴⁸⁶ Ana şirketin borçlarının bağlı şirkete aktarılması tekniği (debt push-down technique) hakkında detaylı bilgi için bkz. Daniel Talqvist, *Tax As A Key Driver In Motivating Company Investments: The Case Of Debt Push Down*, Master's Thesis, Accounting And Financial Management, Stocckholm School Of Economics Department Of Accounting And Business Law, Stocckholm 2007, s. 17-18.

⁴⁸⁷ Talqvist, s. 17

⁴⁸⁸ Hibrit enstrümanlarla ilgili olarak “hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri” başlığı altında detaylı açıklama yapılmıştır. Örneğin anlaşılabilmesi adına bu başlık altında ele alınan konunun incelenmesi gerektiğinden tekrara düşmemek adına bu başlığa atıf yapmakla yetiniyoruz.

(örneğimizde (L1) şirketi) vergilendirilebilir gelirinden indirilebilecektir. Bu sayede L devletindeki vergi yükü azaltılabilecektir⁴⁸⁹.

1.5. Vergi Cennetlerinin Kullanılması

Vergi cenneti ülkeler, düşük ya da sıfır oranlı vergi uygulamaları nedeniyle vergi yüklerini minimize etmek isteyen çok uluslu şirketler için birer cazibe merkezi haline gelmişlerdir. Ancak vergi cenneti ülkelerin sadece uyguladıkları vergi oranları değil, aynı zamanda bu ülkelerde kurulmuş olan şirketler bakımından vergi idareleri ile bilgi paylaşımında bulunulmaması ve gizlilik seviyesinin yüksek oluşu bu ülkelere olan ilgiyi daha da arttırmaktadır. Nitekim vergi cenneti ülkeler, şirketlerin gelirleri, varlıkları, nakit akışları, işletme yapısı ve ortaklık yapıları, tröstler gibi özel anlaşmaları hakkındaki bilgileri vergi otoriteleri ile paylaşmayarak çok uluslu şirketlerin vergi avantajı elde etme yönündeki eğilimlerini güçlendirmektedir⁴⁹⁰.

Vergi cenneti ülkelerin uyguladıkları vergi oranlarının düşüklüğü, ülkede faaliyet gösteren kişilerin işlemlerini büyük bir gizlilik içinde yapmalarına imkân tanımaları ve bu kişilere ait bilgiler ve ticari sırların hiçbir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeyle paylaşmaması⁴⁹¹, agresif vergi planlamasında vergi cenneti ülkelerden yararlanılmasına ortam hazırlamıştır. Bilhassa vergi cennetleri, örtülü kazanç uygulamaları bakımından çok uluslu şirketlere uygun zemin sunduğundan bu şirketler, bağlı şirketlerini düşük vergi uygulayan veya vergi almayan vergi cennetlerinde kurmaya meyillidirler⁴⁹².

Agresif vergi planlaması bağlamında vergi cennetlerinin ortaya çıkış biçimi genellikle *kazançların aktarılması* şeklinde olmaktadır. Mükellefler, kazançların aktarılmasında vergi cennetlerini, agresif vergi planlaması tasarımının nihai aşaması olarak kullanmaktadır. Bir başka deyişle, vergi cennetleri, mükelleflerce kazançların toplanacağı yer olarak düşünülmektedir. Bu amacı gerçekleştirmek için mükellefler, vergi cennetlerinde kendilerine bağlı şirket ya da şirketler kurmaktadır. Kurulan bu

⁴⁸⁹ Örnek için bkz. OECD, *Addressing Base Erosion And Profit Shifting*, ISBN 978-92-64-19265-2, OECD Publishing, 2013, s. 79-80 (kısaca BEPS).

⁴⁹⁰ Morten Randeberg, Helge Selvik, *A Study Of Tax Minimization Strategies In Multinational Companies With Focus On The Coca-Cola Company And IKEA*, (Unpublished Master Thesis), Norwegian School of Economics- Financial Economics And International Business, Bergen 2014, s. 22.

⁴⁹¹ Cihan Gökçe, *Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı Ve Türkiye Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2006, s. 22.

⁴⁹² Işık, s. 32.

şirketlerin ortaklık yapıları hakkında, ana şirketin bulunduğu ülkenin bilgi elde etmesi, vergi cenneti ülkelerin bilgi paylaşmamaları nedeniyle neredeyse imkânsızdır. Böylece özellikle çok uluslu şirketler, vergi cennetlerinde kurduğu şirketleri manipüle ederek fiyat mekanizmalarını etkilemek ve yapay sözleşmeler yapmak suretiyle kazançlarını vergi cennetinde kurduğu şirketlere aktarmakta ve ana şirketin bulunduğu devletin kazançları vergilendirmesinin önüne geçmektedir. Bu durum somut olarak transfer fiyatlandırmasında karşımıza çıkmaktadır⁴⁹³. Transfer fiyatlandırmasında mükellefler, gayri maddi haklarda olduğu gibi emsal fiyat belirlemenin zor olduğu durumlarda transfer fiyatlandırmasını kötüye kullanabilmekte ve önemli miktarda vergi avantajı elde edebilmektedir⁴⁹⁴. Örneğin Microsoft, Porto Rico’da kurduğu bağlı şirketine, sahip olduğu fikri mülkiyete ilişkin haklarını satmak ve satmış olduğu haklar yönünden tekrar hisse satın almak suretiyle 4,5 milyar dolar vergi avantajı elde etmiştir⁴⁹⁵. Burada vergi cennetinde kurulmuş olan bağlı şirketle ana şirket arasında gerçekleşen fikri haklara ilişkin bir satış söz konusudur. Vergi cennetinde (örneğin Porto Rico) kurulmuş olan şirket, aslında ana şirketle sıkı bir bağ içinde olmasına karşın, gelir idaresi bu durumu bilgi paylaşımının olmaması nedeniyle bilemediğinden, sanki birbirinden bağımsız iki şirket arasında işlem yapılmış görünümü uyandırılmaktadır. Gayri maddi hakların emsal bedelinin tespiti de zor olduğundan ana şirket bulunduğu ülkedeki vergi yüküne göre aradaki satış fiyatları belirlenerek vergi avantajı elde edilmektedir. Transfer fiyatlandırmasında vergi cennetleri sadece gayri maddi haklar yönünden değil, diğer mal ve hizmetler yönünden işletilebilmektedir. Transfer fiyatlandırmasına ilişkin fiyatlandırma mekanizması vergi cennetinde bulunan bağlı şirket veya şubelerden yararlanılarak duruma göre düşük veya yüksek göstermek suretiyle vergiye tabi kazançları gizlemek ya da vergi yükünü vergi cennetlerinde göstermek kolay olabilmektedir⁴⁹⁶.

Vergi cennetlerinin agresif vergi planlamasındaki bir diğer görünümü *vergi cennetlerinin mali kanal (financial conduit) olarak kullanılmalarıdır*. Vergi cennetlerinin mali kanal olarak kullanılması, çok uluslu şirketlerce elde edilen kazancın vergi cennetlerinin aracı kılınması suretiyle vergi ödemeksizin ya da cüzi

⁴⁹³ Jasmine M. Fisher, “Fairer Shores: Tax Heavens, Tax Avoidance And Corporate Social Responsibility”, *Boston University Law Review*, Volume: 94, Issue: 337, SS. 337-365, s. 344.

⁴⁹⁴ Transfer fiyatlandırması daha önce ele alındığından burada tekrar açıklama yapılmayacaktır.

⁴⁹⁵ Fisher, s. 345.

⁴⁹⁶ Işık, s. 32.

miktarda vergi ödemek suretiyle ana şirketin bulunduğu ülkeye ya da bir başka ülkeye aktarılmasıdır. Burada vergi cenneti ülke, farklı vergi sistemleri arasında nakit akışının gerçekleşmesinde bağlantı ya da transit işlem merkezi fonksiyonu görmektedir⁴⁹⁷. Daha açık bir şekilde ifade edilirse, vergi cennetinde kurulmuş olan bağlı şirket, gerçek bir ekonomik faaliyette bulunmamakta, sadece tabela şirketi şeklinde varlık göstermektedir⁴⁹⁸. Ancak ana şirket, bağlı şirketi aracı kılarak operasyon alanı olarak düşündüğü pazardaki kazançlarını bu şirket üzerinden başka bir ülkeye aktarmakta, buradan da kazançların toplandığı ülkeye yönlendirmektedir. Bu yöntemde, vergi cenneti ülkenin sahip olduğu çifte vergilendirmenin önlenmesine dair anlaşmalar, mükelleflere elde ettiği kazançları farklı vergi sistemleri arasında vergi ödemeksizin yönlendirebilmeleri için önemli fırsatlar sunmaktadır⁴⁹⁹. Çünkü vergi cenneti ülkede örneğin çok cüzi de olsa vergilendirilen kazanç, aradaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması sayesinde diğer devlette vergilendirilmemektedir. Bu sayede mükellef, vergi cenneti ülkede çok cüzi vergi ödeyerek kazançlarını başka bir ülkeye aktarabilmektedir. Nitekim “Çifte İrlanda Sandviç Hollanda” yöntemi vergi cennetlerinin mali kanal olarak kullanılmasının en bariz örneğini oluşturmaktadır⁵⁰⁰.

1.6. Satıp Geri Kiralama (Sale-Lease Back) Yöntemi

1.6.1. Genel Olarak

İşletmelerin sahip olduğu taşınmazlar ya da varlıklar üzerinden kendilerini finanse etme yöntemi olan satıp tekrar kiralama, taşınmazın ya da varlıkların mülkiyetini elinde tutan satıcının, bu taşınmazı ya da varlıkları sattıktan sonra alıcıdan tekrar kiralaması anlamına gelmektedir⁵⁰¹. Satıp geri kiralama sözleşmesi ile

⁴⁹⁷ Michiel Van Dijk, Francis Weyzig, “The Global Problem of Tax Havens: The Case Of The Netherlands”, *Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen (SOMO) Paper*, 2008 (May) , s. 2, (Elektronik version için bkz. Erişim Tarihi: 24.11.2014, http://somo.nl/publications-en/Publication_3464).

⁴⁹⁸ Dijk, Weyzig, s. 2; Öz, s. 152

⁴⁹⁹ Vaidyanathan, Akanksha Jalan, *Tax Havens: Conduits for Corporate Tax Malfeasance*, Working Paper No: 458, Indian Institute of Management Bangalores, Bangalores 2014, s. 7

⁵⁰⁰ Bu yöntem çalışmamızda ayrı başlık olarak ele alınacağından burada açıklanmayacaktır.

⁵⁰¹ Jerome J. Kavulich, “Income Tax-Three Party Sale-Leasebacks-True Leases Or Financing Techniques? Frank Lyon Co. V. United States, 435 U.S. 561 (1978)”, *Western England Law Review*, Volume: 1, Issue: 3, Year: 1978-1979, SS. 601-622, s. 601; William L. Vallee, “Sale-Leaseback Transactions By Tax-Exempt Entities and the Need For Congressional Guidelines”, *Fordham Urban Law Journal*, Volume: 12, Issue: 2, Article: 5, Yıl: 1983, SS. 349-381, s. 352-353; Emrah Aygül, *Yeni Bir Finansman İmkânı "Satıp Geri Kiralama" (Sale And Leaseback) İşlemi*, Erişim Tarihi: 30.11.2014, <http://www.alomaliye.com/2013/emrah-aygul-yeni-bir-finansman.htm>; Jim Duport, *Understanding Sale Leaseback Transactions*, s. 3, Erişim Tarihi: 03.12.2014,

taşınmazın ya da varlıkların maliki olan satıcı, mülkiyet hakkını kaybetmekte; ancak taşınmazı ya da varlıkları tekrar kiralarak bu defa kiracı konumuna gelmektedir⁵⁰². Taraflar arasındaki satın geri kiralama sözleşmesi satın ve kiralama olmak üzere iki farklı sözleşmeyi bünyesinde barındıran tam iki tarafa borç yükleyen isimsiz bir sözleşmedir⁵⁰³. Buna göre satıcı olan ve taşınmazı kiralayan kişi (satıcı-kiracı), alıcı olan ve taşınmazı ya da varlıkları kiraya verene (alıcı-kiralayan) belirli dönemlerle kira bedeli ödeyecek, alıcı-kiralayan ise satıcı-kiracıya satın aldığı taşınmaz ya da varlıklar üzerindeki kullanma hakkını devredebilir⁵⁰⁴. Satıcı-kiracı bu şekilde bir işleme girişmesinin asıl sebebi taşınmazı ya da varlıkları kullanarak kendisine kaynak yaratmak olduğundan, genellikle satın geri kiralama sözleşmelerinde, satıcı-kiralayan lehine kira sözleşmesinin yenilenmesi ve satıcı-kiracı tarafından geri satın alınmasına yönelik özel şartlar konulmaktadır⁵⁰⁵. Bu tür sözleşmede satıcı-kiracının taşınmaz ya da varlıkları üzerinde yapacağı yatırımların süresi, yapacağı yatırımların maliyetlerinin amorti edilmesi gibi hususlar dikkate alınarak sözleşmenin süresi uzun tutulmaktadır⁵⁰⁶.

Satın geri kiralama sözleşmesinin hem satıcı-kiracı hem de alıcı-kiralayan açısından avantajları vardır. *Satıcı-kiracı perspektifinden* konuya yaklaşıldığında, bir defa satıcı-kiracı, kira süresi sonunda tekrar satın alabileceği taşınmazını alıcıya satmakta ve peşin para alarak kendisini finanse edebilmektedir⁵⁰⁷. Normalde satıcı-kiracı, elinde bulundurduğu taşınmazı doğrudan satması kolay olmayabilir. Bu durumda taşınmazı bu şekilde nakde çevirmek satıcı-kiracı için daha pratik bir yol olacaktır⁵⁰⁸. Böylece durağan konumda olan taşınmaz aktifleşerek finansman aracı

<http://lucernex.com/files/wp-content/uploads/2009/12/LseMod-Sale-Leaseback.pdf>; Notes, “The Expanding Definition of “Security”: Sale-Leasebacks and Other Commercial Leasing Arrangements”, *Duke Law Journal*, Volume: 1972, Issue: 6, Year: 1972, SS. 1221-1250, s. 1222 (Elektronik Versiyon İçin bkz. Erişim Tarihi: 03.12.2014, <http://scholarship.law.duke.edu/dlj/vol21/iss6/>) (kısaca: Notes); Türk Hukuku’nda da satın geri kiralama sözleşmesine açıkça ismi belirtilmemekle birlikte 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu’nun 18’inci maddesinde yer verilmiştir. Bu maddeye göre “*Finansal kiralama sözleşmesi; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü bir kişiden veya **bizzat kiracıdan satın aldığı** veya başka suretle temin ettiği veya daha önce mülkiyetine geçirmiş bulunduğu bir malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören sözleşmedir.*”

⁵⁰² Duport, s. 3.

⁵⁰³ Vallee, s. 353.

⁵⁰⁴ Notes, s. 1222.

⁵⁰⁵ Kavulich, s. 601; Vallee, s. 353.

⁵⁰⁶ Notes, s. 1222-1223.

⁵⁰⁷ Duport, s. 3.

⁵⁰⁸ Duport, s. 3.

haline gelmektedir⁵⁰⁹. Diğer taraftan satıcı-kiracı, kiraladığı taşınmaz için ödeyeceği kiranın tamamını gider olarak göstereceğinden, ödenen kira bedeli vergiden indirilecek ve daha az vergi ödenebilecektir⁵¹⁰. Özellikle bu durum ödenen kira bedeli ile uygulanan banka faizlerinin karşılaştırılması halinde daha belirgindir. Çünkü hem kira bedeli hem de faizlerin tamamı gider olarak vergiden indirilebilmektedir. Şayet ödenen kira bedeli daha yüksek ise vergi avantajı açısından satıp geri kiralama sözleşmesi yapmak daha makul olabilecektir. Satıp geri kiralama sözleşmesinin satıcı-kiracı için bir diğer faydası, daha uygun ödemeyle kendini kredilendirmesidir⁵¹¹. Örneğin satıcı-kiracı, taşınmazı üzerine bir bina yapmak istese ve bunu da banka kredisi kullanarak gerçekleştirse, uzun vadede ödeyeceği faizler nedeniyle bu işlemde beklediği menfaati elde etmesi mümkün olmayabilecektir. Bunun yerine satıcı-kiracı, satıp geri kiralama sözleşmesi yapması halinde hem peşin para alarak inşaatı gerçekleştirebilecek hem de ödenecek kira bedelini kendileri belirleyebileceğinden bu durum banka faizlerinden daha avantajlı olabilecektir. *Alıcı-kiralayan perspektifinden* konuya yaklaşıldığından ise bir defa alıcı-kiralayan satın almak için ödediği bedel karşılığında uzun vadede kira geliri elde edecektir⁵¹². Bu getiri banka faizleri ile karşılaştırıldığında çok daha fazla olabilecektir. Diğer taraftan alıcı-kiralayan, taşınmaz üzerinde mülkiyet hakkına sahip olduğundan, satıcı-kiracının satıp geri kiralama sözleşmesinden kaynaklanan haklarını ihlal etmemek koşuluyla, sözleşmeye konu taşınmaz üzerinde örneğin ipotek işlemi tesis ederek kendisini başka yatırımlar için finanse edebilir. Yine eşya hukukuna hâkim olan ilkeye göre üst arza tabi olduğundan, satıp geri kiralama sözleşmesine konu taşınmaz üzerinde inşa edilen yapıda zaman içinde meydana gelen değer kayıpları için amortisman talep edilebilecektir. Ayrıca alıcı-kiralayan, nakit parayı taşınmaza bağladığından kendisini enflasyon riskinden koruyabilecektir⁵¹³. Nihayet, alıcı-kiralayan, kira sözleşmesi sonunda yüksek miktarda kalıntı değer (residual value-salvage value) elde edebilecektir⁵¹⁴.

⁵⁰⁹ M. Vefa Toroslu, *Sat ve Geri Kirala İşlemleri*, Erişim Tarihi: 03.12.2014, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mvefatosunlu/002/>.

⁵¹⁰ Notes, s. 1223.

⁵¹¹ Notes, s. 1223.

⁵¹² Dupont, s. 4.

⁵¹³ Dupont, s. 4.

⁵¹⁴ Notes, s. 1223; Kalıntı değer (residual value-salvage value), bir sabit varlığın maliyet bedelinden o güne kadar biriken amortismanlar çıkartıldıktan sonra geriye kalan değeri ifade etmektedir. Bkz. Philip Reed, *The "Residual Value" of Leasing*, Erişim Tarihi: 03.12.2014,

1.6.2. Satıp Geri Kiralama İşleminin Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü

Satıp geri kiralama sözleşmesi, işletmelerin kendilerini finanse etmesinde ekonomik sonuçları olan hukuki bir araçtır. Ancak bu sözleşmenin matrahtan indirim nedeni teşkil edebilecek nitelikte vergisel sonuçları olduğundan agresif vergi planlamasında mükelleflerin ilgisini çekmektedir⁵¹⁵. Bir defa, satıcı-kiracının ödediği kira bedelinin tamamı gider kabul edileceğinden, vergi matrahında indirim unsuru olarak yer alacaktır. Benzer şekilde sözleşmede faiz öngörülmüşse bu faiz de vergiden indirilebilecektir. Örneğin satıp geri kiralama sözleşmesinin süresi sonunda taşınmazın satıcı-kiracıya geri satılacağı ve ödenecek satın bedeli dışında ayrıca sözleşmenin başında, alıcı-kiralayanın ödediği satın alma bedelinin belli bir oranı satıcı-kiracı tarafından faiz olarak ödenecekse, bu faiz, ödenecek verginin hesabında gider olarak kabul edilecektir. Diğer taraftan taşınmaz üzerinde inşa edilen yapının kira süresi içerisinde meydana gelen değer kaybı amortisman kabul edilerek vergiden indirim nedeni olacaktır. Satıp geri kiralama sözleşmesinin vergisel açıdan sağladığı

<http://www.edmunds.com/car-leasing/the-residual-value-of-leasing.html>; Black's Law Dictionary, s. 1692.

⁵¹⁵ Türk Vergi Hukuku açısından satıp geri kiralama sözleşmesinin vergi indirimi dışında sağladığı başka vergi avantajları da vardır. 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 37'inci maddesinde damga vergisi ve tapu harcı istisnası getirilmiştir. Bu maddeye göre finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan müstesnadır. Satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanan taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescili tapu harcından müstesnadır. Yine aynı Kanun'un 51/1'inci maddesinde geri satım halinde daha az tapu harcı öngörülmüştür. Bu düzenlemeye göre satıp geri kiralama yöntemi ile gerçekleştirilen kiralama sözleşmeleri kapsamında kiracı tarafından sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla kiralanan taşınmazların kiralayana satışı sırasında devredenden (alıcı-kiralayan) binde 3,96 oranında tapu harcı alınacaktır. Satıp geri kiralama yöntemine ilişkin olarak katma değer vergisi açısından da vergi istisna getirilmiştir. Nitekim 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-y maddesine göre Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri halinde katma değer vergisinden istisnadır. 5020 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde kuramların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisnadan yararlanabilmek için, satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması ve satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Öte yandan, taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kuramların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında kalmaktadır. Yine aynı maddede 6495 sayılı Kanun ile satıp geri kiralama işlemleri de kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. Buna göre, 6361 sayılı Kanun kapsamında taşınmazların geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla finansal kiralama şirketlerine satışı ile bu taşınmazların finansal kiralama şirketlerince tekrar devralındığı kurama satışından doğan kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna olacak ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl aktifte bulunma şartı aranmayacaktır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Toroslu, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mvefatosunlu/002/>.

bu avantajlar dikkate alınarak bu sözleşme bilhassa aynı organizasyon içerisinde yer alan şirketler tarafından vergi avantajı elde etmek için kullanılabilir. Söz gelimi birbiriyle ilişkili olan iki şirketten birinin diğerine taşınmazını satması ve daha sonra satmış olduğu bu taşınmazı kiralarak ödediği kira bedelini vergi matrahında indirim unsuru olarak göstermesi, satıp geri kiralama sözleşmesinin agresif vergi planlamasındaki görünümüne örnek olarak gösterilebilir⁵¹⁶.

Satıp geri kiralama sözleşmeleri ekonomik özü olan işlemlerdir. Örneğin *Conhage (Formerly Tycon) vs. CIR* davasında⁵¹⁷ bu husus vurgulanmıştır. Bu davada gelişen olayla şu şekildedir. Vergi mükellefi olan Conhage Şirketi, ihtiyaç duyduğu finansmanı karşılamak üzere Firstcorp Merchant Bankası ile satıp geri kiralama sözleşmesi imzalamış ve mülkiyetinde bulunan üretim ve donatım araçlarını bu bankaya satıp akabinde kiralamıştır. Vergi mükellefi bu sözleşme gereğince ödeyeceği kirayı vergiden indirmek istemişse de Vergi İdaresi 1962 tarihli Gelir Vergisi Kanununun 68/11-a maddesini gerekçe göstererek bu talebi kabul etmemiştir⁵¹⁸. Mükellefin açmış olduğu dava sonucunda Temyiz Mahkemesi yapmış olduğu değerlendirmede sözleşmedeki baskın amacın vergi indirimi avantajı sağlamak olmadığını, esas amacın ihtiyaç duyulan sermayeyi elde etmek olduğunu, hatta mükellefin böyle bir işlem yapmasındaki amacın vergi indirimi hatta avantajı elde etmek olsa dahi, bu talebin hemen reddedilmemesi gerektiği ve gerçekten bir sermaye ihtiyacı olup olmadığına bakılması gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla mükellefin gerçekten bir sermaye ihtiyacı var ve bu ihtiyacını satıp geri kiralama yöntemi ile karşılamışsa ikinci planda kalan vergi indirimini talep edebileceğini belirtmiştir⁵¹⁹.

Agresif vergi planlaması bağlamında gerçekleşen satıp geri kiralama sözleşmelerinin baskın amacı vergi avantajı elde etmek olduğundan, ekonomik özden yoksundurlar. Bu nedenle satıcı-kiracı ve alıcı-kiralayan şeklinde iki tarafın dâhil olduğu sözleşmelerde, sözleşmenin ekonomik özünün olup olmadığını tespit etmek, yapılan işin mahiyetine ve taraflardan birinin diğeriyle ilişkili olup olmadığına

⁵¹⁶ *General Anti Avoidance Rule*, Erişim Tarihi: 08.12.2014, <http://www.sataxguide.co.za/general-anti-avoidance-rule-gaar/>.

⁵¹⁷ *Conhage (Formerly Tycon) (Pty) Ltd v. CIR*, 1994 4 SA 1149 (SCA).

⁵¹⁸ Jean Chrysostome Kanamugire, "A Critical Analysis Of Tax Avoidance In The South African Income Tax Act 58 of 1962, As Amended", *Mediterranean Journal of Social Science*, Volume: 4, Issue: 6, Year: 2013 (July), SS. 351-363, s. 357 (Elektronik Versiyon İçin bkz. Erişim Tarihi: 07.12.2014, <http://www.mcser.org/journal/index.php/mjss/article/viewFile/313/329>).

⁵¹⁹ Kanamugire, s. 357.

bakmak suretiyle mümkün olabilmektedir. Ancak satıp geri kiralama sözleşmesinin tarafları dışında ilişkisiz kişilerin dâhil olduğu durumlarda işlemlerin ekonomik özünün olup olmadığını tespit etmek güç olmaktadır⁵²⁰. Örneğin *Frank Lyon Company vs. U.S.* davasında⁵²¹ satıp kiralama sözleşmesinin tarafları dışında ilişkisiz üçüncü kişilerin Worthen ve Frank Lyon şirketlerini finanse etmek amacıyla sözleşmeye dahil oldukları olayda, satıp geri kiralama sözleşmesi çerçevesinde alıcı-kiralayan tarafından amortisman indiriminin talep edilip edilemeyeceği ekonomik öz doktrini ve iş amacı testi çerçevesinde tartışılmıştır⁵²². Davaya konu olaylar şu şekildedir: Nisan 1965 yılında “*Worthen Bank*” ve bu bankanın yatırım ortağı olan “*Trust Company*” (Worthen diye anılacaktır), banka idare merkezi ve bankacılık hizmetlerinin birlikte yürütüleceği çok katlı bir yapı inşa etmeyi planlamışlardır. Ancak gerek federal devletin gerekse eyaletlerin yasal düzenlemeleri, ilişkili kişilerin birbirini borçlandırarak sözleşme yapmasını engellemektedir⁵²³. Bu nedenle Worthen bu sorunu aşmak amacıyla, bağımsız üçüncü kişi konumunda olan *Frank Lyon Şirketi* (Lyon olarak anılacaktır) ile satıp geri kiralama sözleşmesi gerçekleştirmiştir. Bu sözleşmeye göre Lyon, Worthen’e ait olan taşınmazı kiralayacak ve inşaat yapım sürecinde binayı parça parça satın alacak ve inşaatın bitimine müteakip Worthen’e uzun süreli olarak kiralayacaktır. Worthen ise sözleşmede yer verilen kira süresinin yenilenmesi ve satın alma opsiyonlarının kullanılmasına bağlı olarak, Lyon’un peşin olarak yatırmış olduğu bedelin % 6’sını bileşik faiz şeklinde Lyon’a ödeyecektir. Dolayısıyla sözleşmeye göre Worthen, kira sözleşmesinin yenilenmesi ve binanın geri satın alınması opsiyonunu elinde tutuyordu. Ayrıca Worthen, kira sözleşmesinin 11., 15., 20. ve 25. yıllarının sonunda Lyon’un mevcut kredi borcunun kalan kısmına ek olarak Lyon’un peşin olarak yatırmış olduğu bedelin % 6’sını bileşik faiz şeklinde ödeyerek satın alma opsiyonunu kullanabilecekti. Sözleşmenin başında Lyon şirketi Worthen’e 500.000 \$ peşin ödeme yapmıştır. Worthen de taşınmaz üzerine yapacağı fasıllı inşaatın yapımı için Citibank’tan kredi almıştır. Lyon’un yatırımcı olarak onaylanması üzerine Lyon da New York Life Sigorta Şirketi ile anlaşarak bu proje için sürekli uzun dönem finansmanı kredisi sağlamıştı. Sözleşmenin devamı süresince Worthen, yapmış olduğu inşaatı aşama aşama Lyon’a sattı ve Lyon, Citibank’ı sözleşmeden çıkarmak amacıyla New York Life Sigorta Şirketinin

⁵²⁰ Kavulich, s. 601.

⁵²¹ *Frank Lyon Company v. U.S.*, 435 U.S. 561 (1978).

⁵²² Akçaoğlu, (Öz), s. 177.

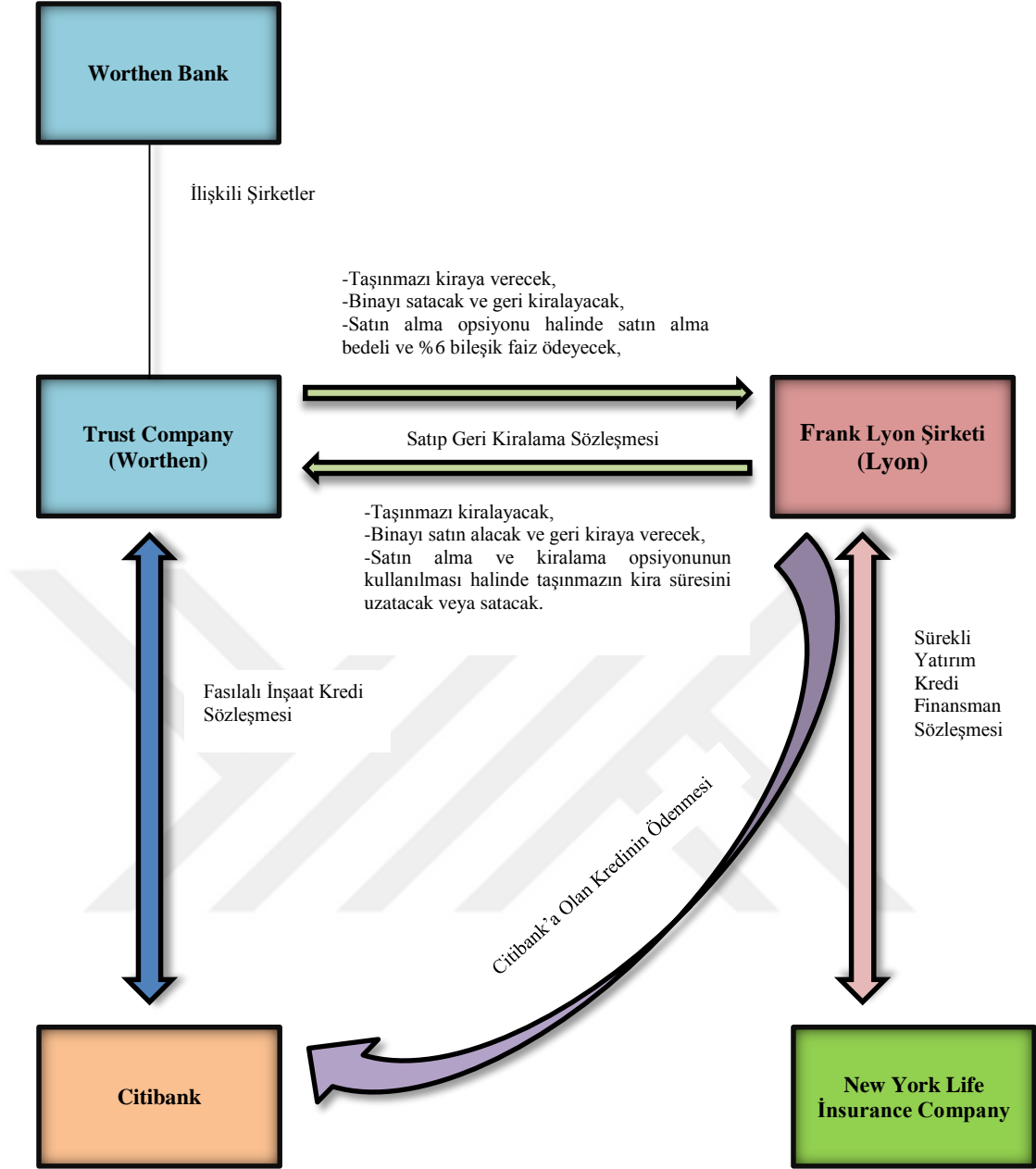
⁵²³ Kavulich, s. 602.

sağladığı krediyi kullandı ve bankaya olan ödemeler dâhil toplamda Worthen'e 7.6 milyon dolar ödeme yaptı. Lyon'un New York Life'dan aldığı kredi 25 yıllık tutsat (mortgage) ile güvence altına alınmış, alıcı şahsi kefalet vermiş ve ayrıca binanın 25 yıllık tutsat süresi boyunca en az aylık kredi (tutsat) geri ödemelerine eşit bir bedelle kiralanacağı taahhüt edilmişti⁵²⁴. 1969 yılında inşaat tamamlandıktan sonra Lyon, satın aldığı binayı bu defa Worthen'e 66 yıllığına kiraladı. Kira süresi boyunca Worthen'in 8 defa kira sözleşmesini yenileme opsiyonu bulunmaktaydı. Yine kira sözleşmesinin başında kira ödemeleri Lyon'un kullandığı kredinin geri ödeme taksitlerine eşit olarak belirlenmişse de kira sözleşmesine ilişkin her yenileme opsiyonunun kullanılmasında kira bir miktar azaltılmıştı. Sözleşmede binanın tüm bakım masrafları, tüm vergiler, sigorta ödemeleri, elektrik, su gibi tüm giderler Worthen tarafından karşılanacaktı. Binanın üzerinde bulunan arazi ise Lyon'a 76 yıllığına kiralanmıştı. Bu süre binanın asıl kira dönemi ve yenileme dönemlerinin toplamından 10 yıl daha uzundu. Bu da Lyon'a yeniden binanın kira süresinin uzatılması veya yeni bir kiracı bulunmasını müzakere etme imkânı sağlıyordu. Şayet bunlar mümkün olmazsa arazi, üzerindeki bina ile birlikte Worthen'e iade edilecekti. Arazi Worthen'e ait olmakla birlikte bu bina Lyon'a satıldığı için Lyon da binadaki değer kaybını amortisman olarak vergi matrahından indirmek istedi. Yine Lyon faiz ödemelerini de vergiden indirilmesini talep etti. Ancak (Amerikan) Vergi İdaresi, Lyon'un binanın gerçek sahibi olmadığı ve aslında yapılanın aslında iki taraflı bir finansman anlaşması olduğunu, Lyon'un Worthen'e 500.000 \$ borç verdiği ve bunun karşılığında Worthen'in yaptığı tutsat ödemelerine aracılık ettiği, dolayısıyla işlemlerin ekonomik özünün olmadığı gerekçesiyle talebi reddetti⁵²⁵.

Bu olaydaki ilişkileri şu şekilde gösterebiliriz:

⁵²⁴ Akçaoğlu, (Öz), s. 177.

⁵²⁵ Kavulich, s. 605; Akçaoğlu, (Öz), s. 178.



Şekil 7: Frank Lyon Company vs. U.S. Davası Şeması

Lyon Şirketi burada gerçek bir iş amacının olduğunu, işlemlerin ekonomik özünün bulunduğunu ve bu işlemlerden gerçek bir ekonomik yarar sağladığını iddia ederek açmış olduğu davada Federal Yüksek Mahkeme öncelikle benzer nitelikli bir dava olan *Helvering v. Lazarus* davasını⁵²⁶ ele aldı ve buradaki ilişkileri *Frank Lyon v. U.S.* davası ile kıyasladı. Lazarus davasında mükellef, mülkiyetinde bulunan varlıklarını tröst şirketine devrettikten sonra tekrar kiralamıştır. Yani buradaki ilişki

⁵²⁶ *Helvering v. Lazarus*, 308 U.S. 252 (1939).

iki taraflıdır. Bağımsız nitelikte üçüncü taraf yoktur. Oysa Lyon davasında sürekli yatırım finansman kredisi yani mortgage imkânı sunan bağımsız üçüncü kişi New York Life Şirketi vardır. Bunun üzerine mahkeme şunu belirterek Lazarus davasındaki kararı Lyon davasında uygulamadı: “Federal ve eyalet mevzuatındaki kısıtlamalar daha basit nitelikteki iki taraflı tasarımlar için geçerlidir. Şayet Worthen doğrudan New York Sigorta Şirketi ile mortgage anlaşması yapsaydı ve Lyon’dan 500.000 \$ borç alsaydı, Lazarus davası bu dava için uygulanabilirdi.”⁵²⁷

Bunun üzerine mahkeme Worthen-Lyon arasındaki işlemler üzerine yoğunlaşarak, ayrıntılı finansman yapısının miktarının objektif ekonomik gerçekler çerçevesinde özünün olup olmadığı veya tüm işlem içerisindeki amortisman indirimi hakkının iyiniyet çerçevesinde tanınıp tanınmadığını incelemiştir⁵²⁸. Burada Yargıç Blackmun, hiçbir basit aracın davaya konu işlemin formunu kabuğundan ayırmasının ve işlemin özünün ortaya çıkarmasının mümkün olmadığını, belirterek taraflar arasındaki ilişkinin basit bir incelemeyle nitelendirilemeyeceğini vurgulamıştır⁵²⁹. Nihayet mahkeme şu gerekçeyle Lyon’un amortisman indirimi talebini haklı görmüştür: “*Burada iş veya mevzuat gerçekleri ile zorunlu kalınmış ve teşvik olunmuş bir ekonomik özü olan, özgün çok taraflı bir işlem vardır; bu işlem vergiden bağımsız sebeplerle yapılmıştır; sadece vergiden kaçınma amacı taşıyan manasız etiketler ile şekillendirilmemiştir; bu durumdan hakları ve yükümlülükleri etkilenen tarafları tanınmalıdır.*”⁵³⁰

1.7. Alt Kira Sözleşmesi Yapma Yöntemi

Sürekli borç ilişkisi doğuran kira sözleşmesi, kiralayanın bir şeyin belirli süre kullanılmasını bir bedel karşılığında kiracıya devretmeyi taahhüt ettiği, iki tarafa borç yükleyen rızai bir sözleşmedir⁵³¹. Alt kira sözleşmesi ise kira konusu eşyanın asıl kira sözleşmesine taraf olan kiracı tarafından tamamen veya kısmen bir başkasına tekrar kiralanması söz konusudur⁵³². Alt kira sözleşmesinde kiraya veren

⁵²⁷ Kavulich, s. 607.

⁵²⁸ Kavulich, s. 607.

⁵²⁹ Kavulich, s. 607.

⁵³⁰ Aktaran, Akçaoğlu, (Öz), s. 178.

⁵³¹ Fahrettin Aral, *Borçlar Hukuku: Özel Borç İlişkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara 2003, s 213; İpek Yücer, “Alt Kira (Sub-Leasing)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 57, Sayı: 3, Yıl: 2008, SS. 791-829, s. 795; Seçkin Topuz, Ferhat Canbolat, “Kira İlişkisinin Devri - (Yeni) Türk Borçlar Kanununun İlgili 323’üncü Maddesinin Değerlendirilmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 95, Yıl: 2011, SS. 97-134, s.129-130.

⁵³² Yücer, s. 795.

kişi, asıl kira sözleşmesinde kiracı sıfatını taşıyan kişidir. Ancak asıl kira sözleşmesi ile alt kira sözleşmesinde yer alan bu kişinin varlığı asıl kiraya veren ile alt kiracı arasında doğrudan bir hukuki ilişki kurulmasını sağlamamaktadır⁵³³. Bir başka ifadeyle, ilk kiracı ile alt kiracı arasında bir sözleşme kurulmakta ve kiralayan ile ilk kiracı arasındaki kira sözleşmesi bundan etkilenmemektedir. İlk kiralayan ile alt kiracı arasında doğrudan doğruya bir akdi ilişki bulunmamaktadır. Kira ücretinin borçlusu sadece ilk kiracı veya alt kiraya verendir. İlk kiralayan alt kiracının ikinci kiralayana (yani asıl sözleşmenin kiracısına) olan kira borcu üzerinde doğrudan bir hakka sahip değildir. Aynı şekilde alt kiracı, kiralanan üzerindeki kullanma hakkının devrini sadece ilk kiracıdan isteyebilir⁵³⁴.

Alt kira sözleşmeleri, kurulma ve sona erme bakımından asıl sözleşmeye bağlı değildir. Asıl kira sözleşmesinin geçersiz olması veya sona ermesi alt kira sözleşmesinin geçersizliği veya sona ermesi sonucunu doğurmaz. Bu alt sözleşmelerin bağımsız niteliğinden kaynaklanmaktadır. Bu niteliğin sonucu olarak, alt sözleşme asıl sözleşmeden bağımsız olarak ortaya çıkar, yorumlanır ve sona erer⁵³⁵.

Alt kira sözleşmesinin, asıl kira sözleşmesinden bağımsız bir sözleşme olması nedeniyle agresif vergi planlaması bağlamında vergi indirimi elde etmek amacıyla alt kira sözleşmesinden yararlanılmaktadır. Daha önce de belirttiğimiz üzere, agresif vergi planlamasında mükellef işlemleri görünüşte hukuka uygundur. Ancak bu işlemlerde yararlanan hukuki araçlar yasa koyucunun öngöremediği biçimde vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanılmaktadır. Nitekim alt kira sözleşmesi borçlar hukukunda geçerli bir sözleşme tipidir. Bununla birlikte bu sözleşme tipi yasa koyucunun öngörmediği biçimde vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanılabilir. Mükellefler özellikle bu sözleşme gereğince ödenen kira bedelinin vergi borcunun hesaplanmasında gider olarak gösterme çabası içindedir. Bilindiği üzere kira giderinin vergiden indirilebilmesi için bu giderin, yapay olmayan gerçek bir hukuki ilişkiden kaynaklanması ve ekonomik gerçeklikle ödenmesi gerekmektedir. Oysa agresif vergi planlamasında mükellefin gerçekleştirdiği alt kira

⁵³³ Yücer, s. 797.

⁵³⁴ Aral, s. 273.

⁵³⁵ Yücer, s. 796.

sözleşmelerinin baskın amacı vergi avantajı elde etmek olduğundan, ödenen kira bedeli gerçek bir ekonomik amaç taşımamaktadır⁵³⁶.

Alt kira sözleşmesi kullanılarak vergi avantajı elde etme çabasının bir örneği *Ladysmith (Pty) Ltd vs. CIR* davasında⁵³⁷ gündeme gelmiştir. Vergi mükellefi olan Ladysmith Şirketi, vergiden muaf biçimde fabrika inşa etmek istemektedir. Bu amaçla mükellef şirket, kiracı olarak Emekli Sandığı Fonuyla (Board of Executor Pension Fund) bir kira sözleşmesi yaparak vergiden muaf biçimde üzeri boş olan endüstriyel araziyi kiralamıştır. Kira sözleşmesine göre kiracı, zorunlu olmamakla birlikte, masrafları kendisi tarafından karşılanarak diğer tüm ekipmanlarıyla birlikte bir bina inşa edebilecektir. Sözleşmede, alt kira sözleşmesi yapma yasağı yoktur. Kiracı mükellef şirket, kira sözleşmesini yaptıktan sonra vergiden muaf olan araziyi alt kira sözleşmesi ile kendisinin bağlı şirketine kiralamıştır. Alt kira sözleşmesine göre, alt kiracı (ki bu asıl kiracının bağlı şirketidir) arazi üzerine fabrika inşa etme borcu altındadır. Burada gerçekleştirilen kira ve alt kira sözleşmelerinin asıl amacı mükellef şirket için vergisiz bir şekilde istenilen fabrikayı inşa etmek ve vergi avantajı yaratmaktır. Ancak Gelir İdaresine göre, Gelir Vergisi Kanununun birinci bölümünün “h” paragrafında belirtildiği şekilde burada gerçekleştirilebilir bir iyileştirme söz konusu olmadığı; ancak kiracı şirketin bunu aşmak için belirtilen sözleşmeleri yaptığını belirterek mükellef şirketin vergi avantajı elde etme yönündeki bu işlemini kabul etmemiştir. Uyuşmazlık konusu bu olay üzerine Temyiz Mahkemesi tarafından yapılan incelemede Yargıç Hefer, bu olayda gerçekleşen sözleşmelerin hiçbirinin birbirinden ayrı düşünülmemeyeceğini ve bir diğeri olmaksızın diğer sözleşmenin de tamamlanamayacağı ölçüde sözleşmelerin açıkça birbiriyle içten bağlı olduklarını, bu nedenle her bir sözleşmenin etkisinin belirlenmesi bağlamında dikkate alınması gerektiğini, toplanan delillere göre, sözleşmenin taraflarının tam ve gerçek niyetlerini yansıtmadığını, kira sözleşmesinin tarafların gerçek iradelerinin yöneldiği niyeti gizlemeyi amaçlayan terimlere sahip bir simülasyon içerdiğini belirterek temyiz isteğini reddetmiştir⁵³⁸.

⁵³⁶ *CSARS vs. NWK* davasında bu husus mükellef işlemlerinin “ticari bir sonuç (commercial reason) taşıması” gerektiği şeklinde vurgulanmıştır. Bkz. *NWK Ltd v. CSARS*, [2011] 2 All SA 374 (SCA) (Aktaran, Kanamugire s. 357).

⁵³⁷ *Erf 3183/1 Ladysmith (Pty) Ltd v. CIR*, 1996 3 SA 942 (A).

⁵³⁸ Karar için bkz. Kanamugire s. 356.

1.8. Fikri Mülkiyete Dayalı Kar Aktarım Modelleri

ABD vergi sistemi ile İrlanda vergi sistemi arasında ortaya çıkan uyumsuz düzenlemeler özellikle fikri mülkiyet alanında ekonomik faaliyet gösteren teknoloji firmaları tarafından vergi avantajı sağlayacak şekilde kullanılmıştır. Örneğin Google, Amazon, Apple, Microsoft, Forest Laboratories, Facebook gibi günümüzde oldukça popüler olan bu dev teknoloji şirketleri, Çifte İrlanda Sandviç Hollanda yöntemiyle büyük miktarlarda vergi avantajı elde etmişlerdir⁵³⁹. Teknoloji firmalarının bu yöntemi kullanmalarını kolaylaştıran ise soyut varlık olan fikri mülkiyetin emsal bedelinin tespitindeki zorluk yanında soyut mülkiyetin elektronik ortamda transferinin kolay olmasıdır.

Bu başlık altında ele alacağımız “Çifte İrlanda Modeli” ve “Çifte İrlanda Sandviç Hollanda Modeli”nde çok uluslu şirketlerin İrlanda ile ABD vergi sistemleri arasındaki uyumsuz düzenlemelerden yararlanmak ve vergi cennetleri ile sözleşme hürriyetini kullanarak ne şekilde vergi avantajı elde ettikleri analiz edilecektir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi adına öncelikle ABD ve İrlanda vergi sistemlerinin ilgili düzenlemeler ele alınarak karşılaştırılmalı olarak incelenecek ve daha sonra modeller ele alınacaktır.

1.8.1. Genel Olarak ABD ve İrlanda Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılması

Devletler tarafından mükelleflerin elde ettiği gelir vergilendirilirken ya gelirin kaynağına bakılmakta ya da mükellefin yerleşim yeri dikkate alınmaktadır. Bu anlamda gelirin vergilendirilmesinde “kaynak ülkesi (*source of income; territorial system*)” ve “yerleşim yeri ülkesi (*residency of taxpayer; worldwide system*)” olmak üzere iki temel anlayış söz konusudur. Kaynak ülkesi anlayışına göre, bir gelir hangi devletin mali sınırları içerisinde elde edilmişse, o ülkenin vergi kanununa tabidir⁵⁴⁰. Dolayısıyla vergilendirme hakkı da o devlete aittir⁵⁴¹. Buna karşın yerleşim yeri ülkesi anlayışına göre bir vatandaşın hem yerleşik olduğu ülkede hem de yabancı

⁵³⁹ Edward D. Kleinbard, “Stateless Income”, *Florida Tax Review*, Volume: 11, Issue: 9, Year: 2011, SS. 700-774, s. 706; Thorne, 6; Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nusser, s. 307; Örneğin Apple Çifte İrlanda yöntemiyle 144,7 milyar dolar nakit parayı ABD’de vergilendirme dışı bırakmıştır. Bkz. Elizabeth MacDonald, *Apple’s Irish Tax Strategy Explained*, Erişim Tarihi: 20.12.2014, <http://www.foxbusiness.com/government/2013/05/21/apples-irish-tax-strategy-explained/>.

⁵⁴⁰ Danielle Thorne, *The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Antiavoidance Rule Counteract The Problems Caused By Utilisation Of These Structures?*, Victoria University of Wellington LLM Research Paper, Laws 516: Taxation, Domestic And International, New Zealand 2013, s. 7.

⁵⁴¹ Karakoç, s. 127.

ülkelerde gerçekleştirdiği tüm işlemlerden ve yaptığı faaliyetlerden elde ettiği gelir yönünden yerleşim yerinin bulunduğu ülkenin vergi kanunlarına tabidir⁵⁴². Hangi anlayışın uygulanacağına devletler egemenlik yetkilerini kullanarak içerisinde bulunduğu sistemin özelliklerine göre kendileri karar vermektedir. Ancak uygulamada birçok ülke her iki anlayışı da kullanmaktadır⁵⁴³. Bu bağlamda ABD vergi sistemi ile İrlanda vergi sistemi arasındaki ilk uyumsuzluk vergilendirmede benimsenen anlayışın uygulanmasında ortaya çıkmaktadır. ABD vergi sistemine bakıldığında gelirin vergilendirilmesinde yerleşim yeri ülkesi anlayışını benimsediği görülmektedir. Bu nedenle gerek ABD vatandaşları gerekse ABD şirketleri dünya genelinde elde ettiği gelirler yönünde ABD vergi kanunlarına tabidir⁵⁴⁴. Buna karşın İrlanda vergi sisteminde de gelirin vergilendirilmesinde yerleşim yeri esası geçerli olmakla birlikte, şirketin yerleşim yerinin tespitinde farklılık söz konusudur. Nitekim İrlanda kurumlar vergisi uygulamasında bir şirketin yerleşim yeri o şirketin “yönetildiği ve kontrol edildiği yer” olarak kabul edilmektedir⁵⁴⁵. Bu anlayışa göre bir şirketin İrlanda’da bulunması o şirketin İrlanda şirketi olması için yeterli değildir. Bu şirketin aynı zamanda İrlanda’da yerleşik kişi ya da şirket tarafından yönetilmesi ve kontrol edilmesi gerekmektedir. Oysa ABD vergi sistemi için şirketin ABD kanunlarına göre kurulması yeterlidir.

ABD vergi sistemi ile İrlanda vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan bir diğeri uygulanan vergi oranları yönünden ortaya çıkmaktadır. ABD’de uygulanan kurumlar vergisi oranı % 40’tır⁵⁴⁶. İrlanda’da uygulanan kurumlar vergisi oranı ise gelirin ticari (aktif) gelir ya da ticari olmayan (pasif) gelir olmasına göre farklılık göstermektedir. Bu anlamda şirketlerin ticari faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri

⁵⁴² Thorne, s. 7.

⁵⁴³ Thorne, s. 7.

⁵⁴⁴ Joseph B. Darby, Kelsy Lemaster. “International Tax Planning Double Irish More Than Doubles The Tax Saving: Hybrid Structure Reduces Irish, U.S. And Worldwide Taxation”, *Practical US/International Tax Strategies-A Twice Monthly Report On US/International Tax Planning*, Volume: 11, Issue: 9, Year: 2007 (May), SS. 2-16, s. 2.

⁵⁴⁵ Thorne, s. 8; *Corporation Tax Basis of Charge*, Erişim Tarihi: 17.12.2014, <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>; Şirketlerin yerleşim yerinin tespitinde iki anlayış kabul edilmektedir. Bunlardan biri şirketin kurulduğu yer, diğeri ise şirketin yönetildiği ve kontrol edildiği yerdir. *Şirketin kurulduğu yer* anlayışına göre bir şirket hangi ülkenin kanunlarına göre kurulmuşsa o ülkede yerleşmiş sayılmaktadır. *Şirketin yönetildiği ve kontrol edildiği yer* anlayışına göre ise bir şirketin kurulduğu yerin hangi ülke olduğunun bir önemi yoktur. Önemli olan şirketi kontrol eden ve yöneten kişilerin yerleşim yeridir. Bu anlamda şirket İrlanda da kurulsun bile söz gelimi Türkiye’de kontrol ediliyor ve yönetiliyorsa Türk şirketi olarak kabul edilecektir.

⁵⁴⁶ Bkz. *Corporate Tax Rates Table*, Erişim Tarihi: 17.12.2014, <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>.

gelirler üzerindeki vergi oranı % 12,5 iken kira, telif ödemeleri, faiz gibi aktif bir ticari faaliyet göstermeden elde edilen ve ticari olmayan pasif gelirler (non-trading income) üzerindeki vergi oranı % 25'tir⁵⁴⁷. Uygulanan bu vergi oranları karşısında İrlanda vergi sisteminin mükellef yönünden daha avantajlı olduğu açıktır.

ABD vergi sistemi ile İrlanda vergi sistemi arasındaki bir diğer uyumsuzluk etkin transfer fiyatlandırma kuralı uygulama yönünden ortaya çıkmaktadır. ABD Gelir Kanunu (Internal Revenue Code (IRC)) 482'nci madde, mükelleflerin varlıklarını vergi avantajı elde etmek üzere daha düşük vergi oranı uygulayan ülkelere ve bilhassa vergi cennetlerine yönlendirmesini engellemek üzere getirilmiş bir düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre bir mükellefin ilişkili kişilerle yapacağı işlemlerde uygulayacağı fiyat, ilgili mal veya hizmet piyasasında ilişkisiz kişiler arasında uygulanan fiyata eşit olmalıdır. Şayet ilişkili kişiler arasında belirlenen fiyat mal veya hizmetin piyasa değerini yansıtmıyorsa, gelir idaresi mükellefin geliri veya indirimleri üzerinde düzeltici işlem yapacaktır⁵⁴⁸. Adı geçen bu madde, ABD gelir idaresi tarafından yapay olarak gerçekleştirilen düşük ya da yüksek fiyatlı transfer fiyatlandırma uygulaması için temel silah (principal weapon) olarak kullanılmaktadır. Aksi halde varlıkların transfer fiyatlandırması kullanılarak yapay işlemlerle vergi cenneti gibi avantajlı vergi sisteminin olduğu yerlere yönlendirilmesi mümkün olabilecektir⁵⁴⁹. ABD vergi sisteminde transfer fiyatlandırmasına ilişkin önleme kurallarının uygulanması için açıklanması gereken bir diğer husus kontrol edilen yabancı kurumun ne olduğudur. ABD Gelir Kanunu'nun alt bölüm F'de⁵⁵⁰ kontrol edilen yabancı kurumların ne olduğu belirtilmiştir. IRC m. 957'ye göre bir şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak kabul edilebilmesi için bir vergilendirme dönemi boyunca bu şirketin mevcut toplam hisselerinin ya da mevcut tüm hisselerin değerinin % 50'sinden fazlasını ABD'li hissedarın elinde tutması gerekmektedir. ABD'li hissedar ise doğrudan ya da dolaylı olarak, yabancı bir şirketin toplam oy hakkına ilişkin hisselerinin % 10 ve daha fazlasını elinde tutan ABD'li gerçek ya da tüzel kişidir (IRC m.951/b). Bir şirketin kontrol edilen yabancı

⁵⁴⁷ Darby, Lemaster, s. 12; An Roinn Airgeadais Department of Finance, *Technical Paper on Effective Rates of Corporation Tax in Ireland*, April 2014, s. 1-2, Erişim Tarihi: 18.12.2014, http://www.budget.gov.ie/Budgets/2015/Documents/Technical_Paper_Effective_Rates_Corporation_Tax_Ireland.pdf.

⁵⁴⁸ Darby, Lemaster, s. 10-11.

⁵⁴⁹ Darby, Lemaster, s. 11.

⁵⁵⁰ ABD Gelir Kanunu'nun (Internal Revenue Code) alt bölüm F (subpart F) olarak adlandırılan kısım Kanun'un 951-965'inci maddelerini ifade etmektedir. Ancak ABD hukukunda yerleşik bir ifade tarzı olduğundan biz de çalışmamızda bu kısım için aynı ifadeyi kullanacağız.

kurum olarak belirlenmesinin sonucu ise bu şirketin elde ettiği gelirlerin ana şirketin gelirlerinden sayılması ve ABD Gelir Kanunu'na tabi şekilde vergilendirilmesidir⁵⁵¹. Ancak burada şunu belirtmek gerekiyor ki kontrol edilen yabancı kurumun elde ettiği gelirin ana şirketin geliri olarak değerlendirilebilmesi için kontrol edilen yabancı kurumun ana şirketle ilişkili olarak işlemlerini gerçekleştirmesi gerekmektedir⁵⁵². Örneğin kontrol edilen yabancı kurum tarafından bir varlığın ana şirketten satın alınarak tekrar satılması veya ana şirket adına satış yapılması ya da ana şirket adına satın alma işleminin gerçekleşmesi yahut hem üretim veya tüketim amacıyla satış için ülke dışında organize olunması gibi durumlarda ana şirketle ilişkili işlem yapılması söz konusudur⁵⁵³. Ana şirketle kontrol edilen yabancı kurum arasındaki işlemlerden elde edilen gelir ise alt bölüm F'de iki kategoride düzenlenmiştir. Bunlardan ilki mal satışı veya hizmet sunumundan elde edilen "*aktif gelirler*"; diğeri ise faiz, temettü, telif ödemeleri, tahvil ve kira şeklindeki "*pasif gelirler*"dir. Bu gelirlerden ilk kategori "yabancı üst şirket satışları gelir kuralına (foreign base company sales income rule)" göre vergilendirilip vergilendirilmeyeceği belirlenmektedir. Bu kurala göre bağlı şirket elde ettiği gelirin meydana gelmesine maddi olarak iştirak etmemiş ya da bağlı şirket hem alımları hem satımları ilişkili kişiden yapmış veya bu işlemleri ilişkili kişiye karşı gerçekleştirmişse elde edilen gelir ana şirketin bulunduğu ülkede vergiye tabidir (IRC m.957/d)⁵⁵⁴. İkinci kategoriye giren gelirlerin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ise "yabancı şirket varlıkları gelir kuralına (foreign personal holding company income rule)" göre belirlenmektedir. Bu kurala göre brüt gelirin tespitinde sadece aktif ticari işlemlerle elde edilen gelirler değil aynı zamanda kar payları, faizler, telif ödemeleri, kiralar ve tahviller de dikkate alınmalıdır. Ancak bu gelirlerden kira ve telif ödemelerinin brüt gelirin hesabında dikkate alınabilmesi için pasif niteliğini koruyarak ilişkili kişiler arasında gerçekleşmesi gerekir. Daha açık söyleyişle ilişkili kişiler dışında gerçekleşen ve ticari veya iş ilişkileriyle bağlantılı aktif işlemlerden kaynaklanan telif ödemeleri ve kira gelirleri yönünden bu kural uygulanmayacak ve brüt gelirin hesabında bu gelirler dikkate alınmayacaktır (IRC m.954-2-A).

⁵⁵¹ Darby, Lemaster, s. 11.

⁵⁵² Thorne, s. 11.

⁵⁵³ Darby, Lemaster, s. 11.

⁵⁵⁴ Thorne, s. 12.

Bu anlatılanlardan anlaşılacağı üzere ABD vergi sisteminde kontrol edilen yabancı kurumların vergilendirilmesi, transfer fiyatlandırmasının uygulanabilmesi ve yasal düzenlemelerin hakkın kötüye kullanılabilir şekilde önlenmesi için detaylı düzenlemelere yer verilmişken; İrlanda vergi sisteminde 2010 yılına kadar⁵⁵⁵ detaylı transfer fiyatlandırması uygulaması ve kontrol edilen yabancı kurumların vergilendirilmesine ilişkin kurallara, hakkın kötüye kullanılmasını önleyecek kurallara (anti-abuse rules) yeterli derecede yer verilmemiştir⁵⁵⁶. Bununla birlikte İrlanda 2010 yılında İrlanda Maliye Kanunu'nda (Finance Act) değişiklik yaparak bu alandaki eksikliği büyük ölçüde gidermiştir⁵⁵⁷. Ancak anılan bu Kanunun 835E/2 maddesinde küçük ve orta boy işletmelerin transfer fiyatlandırması kurallarına tabi olmadıkları belirtilerek burada geniş çaplı bir istisnaya yer verilmiştir. Benzer şekilde Kanunun 835H/2 maddesinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin kuralların 1 Temmuz 2011 ve sonraki tarihli işlemlere uygulanacağı, 1 Temmuz 2010 tarihi ve öncesindeki işlemlerin ise bu yapılan düzenlemelerin dışında tutulduğu belirtilerek bu alandaki istisna daha da genişletilmiştir.

ABD vergi sistemi ile İrlanda vergi sistemi arasındaki bir diğer uyumsuzluk “varlık sınıflandırma rejimi (*entity classification regime; check-the-box rules*⁵⁵⁸)” uygulamasında ortaya çıkmaktadır. Hemen belirtelim ki varlık sınıflandırma rejimi İrlanda vergi sisteminde uygulanmamaktadır. Bu rejim 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren ABD vergi sisteminde uygulanmaya başlamıştır⁵⁵⁹. Varlık sınıflandırma rejimi, ABD’de bulunan bir şirketin birlikte iş yaptığı yabancı firmayı, şirket, adi şirket (ortaklık (partnership)) ya da ihmal edilen varlık (disregarded entity) olarak göstermesine imkân tanıyan bir sistemdir⁵⁶⁰. Bu rejim şu şekilde işlemektedir:

⁵⁵⁵ *Irish Transfer Pricing FAQ*, Erişim tarihi: 18.12.2014, <http://www.kpmg.com/ie/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/transfer-pricing-faq.aspx>.

⁵⁵⁶ Darby, Lemaster, s. 12.

⁵⁵⁷ Bkz. *Finance Act 2010*, s. 65 vd., Erişim Tarihi: 18.12.2014, <http://www.irishstatutebook.ie/pdf/2010/en.act.2010.0005.pdf>.

⁵⁵⁸ ABD vergi hukukunda varlık sınıflandırma rejimi kavramıyla aynı anlama gelecek şekilde “onaylama kutusu (*check-the-box*)” ifadesi kullanılmaktadır. Bunun nedeni şudur: ABD vergi uygulamasında varlık sınıflandırması yapılırken mükelleflerce IRS 8832 adı verilen bir form doldurulmaktadır. Bu form doldurulurken kutucuklara işaret konulmaktadır. Mükelleflerin formdaki kutucukları doldurması nedeniyle uygulamada, varlık sınıflandırma rejimi yerine yaygın olarak onaylama kutusu (*check-the-box*) ifadesi kullanılmaktadır.

⁵⁵⁹ Kenan Mullis, *Check-the-Box and Hybrids: A Second Look at Elective U.S. Tax Classification for Foreign Entities*, Erişim Tarihi: 19.12.2014, <http://www.taxanalysts.com/www/features.nsf/Articles/58D8A3375C8ECCD18525793E0055EB9B?OpenDocument>.

⁵⁶⁰ Jane G. Gravelle, *Tax Havens: International Tax Avoidance And Evasion*, Congressional Research Service (CRS), CRS Report For Congress, 23 January 2013, s. 11-12.

ABD’li bir şirket, yabancı firmayla iş yapması durumunda Gelir İdaresi’ne IRS 8832 adı verilen bir formu⁵⁶¹ doldurarak teslim etmektedir. Bu formda yabancı varlığın ne olarak belirleneceğine dair seçenekler vardır. Ancak bu seçenekler mükellefin takdirine bırakılmamıştır. Şayet iş yapılan firmanın en az iki ortağı var ise bu firma ABD vergi sistemi için şirket ya da adi ortaklık olarak kabul edilecektir. Buna karşın birlikte iş yapılan firma tamamıyla bir kişiye ait ise bu durumda yabancı firma kendi sahibinden ayrı olarak ihmal edilen varlık şeklinde değerlendirilecektir⁵⁶². Bir firmanın şirket ya da adi ortaklık olarak belirlenmesinin vergi hukuku bakımından sonucu, yabancı firmanın elde ettiği kazancın vergilendirilmesinin ana şirketle bağlantılı yaptığı işlerle sınırlı olmasıdır. Aktif olarak ana şirketle bir iş yapılmamış ve elde edilen kazançlarla ana şirket arasında bir bağlantı kurulamıyorsa yabancı firma ABD Gelir İdaresi tarafından vergiye tabi tutulamayacaktır (IRC m.957/d). Çünkü yabancı firma esas olarak ana şirketten ayrı bağımsız bir varlığı sahiptir. Buna karşılık yabancı firmanın ihmal edilen varlık olarak değerlendirilmesinin sonucu ise bu yabancı firmanın ana şirketin “şubesi (branch)” olarak kabul edilmesidir. Dolayısıyla yabancı firma tüzel kişi olsa bile, tüzel kişilik göz ardı edilecek, ayrı bir varlık olarak kabul edilmeyecek ve firmanın kazançları ana şirketin kazancı olarak kabul edilerek ana şirketin vergi matrahının belirlenmesinde dikkate alınacaktır⁵⁶³.

Varlık sınıflandırma rejimi ABD’de geçerli bir sistem olduğundan mülklik prensibi gereğince bu kuralların başka ülkelerin vergi sistemi açısından geçerliliği yoktur. Bu nedenle varlık sınıflandırma rejimi çerçevesinde, söz gelimi ABD için ihmal edilen varlık olarak kabul edilen bir yabancı firma, bir başka vergi sistemi için ayrı bir tüzel kişi olarak kabul edilebilir⁵⁶⁴. Örneğin 6102 sayılı TTK’ya göre Türkiye’de tek ortaklı anonim ya da limited şirket kurulması mümkündür⁵⁶⁵. Türkiye’de kurulmuş olan tek ortaklı bir anonim ya da limited şirketle ABD’li bir şirketin iş yapması halinde Türkiye’deki şirket ABD Gelir İdaresi için ihmal edilen varlık olarak kabul edilecek ve vergileme açısından ABD’li şirketin şubesi şeklinde değerlendirilecektir. Oysa aynı şirket Türkiye Gelir İdaresi açısından ayrı bir tüzel

⁵⁶¹ Adı geçen form için bkz. Erişim Tarihi: 20.12.2014, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8832.pdf>.

⁵⁶² Darby, Lemaster, s. 12; Bu konudaki detaylı yasal düzenleme için bkz. *CFR 301.7701-3-Classification of Certain Business Entities*, Erişim Tarihi: 20.12.2014, <http://www.law.cornell.edu/cfr/text/26/301.7701-3>.

⁵⁶³ Benari, s. 11.

⁵⁶⁴ Darby, Lemaster, s. 12.

⁵⁶⁵ Özgür Biyan, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Tek Ortaklı Şirket: Zorunlu Bazı Düzenlemelerin Vergi Hukukunda Yarattığı Eksiklik”, *Mali Çözüm*, İSMMMO Yayınları, Yıl: (Temmuz-Ağustos), SS. 91-109, s. 93-96.

kişi olarak kabul edilecek ve Türk şirketi, Türk Vergi Kanunlarına göre vergilendirilecektir. Burada dikkat edilirse ABD vergi uygulamasında yabancı firma yönünden çift görünümlü bir yapı ortaya çıkmaktadır. ABD için yabancı bir firma, iş ortağı ya da ihmal edilen varlık olarak kabul edildiğinde, aynı firma bir başka ülke için ayrı bir varlığı olan tüzel kişi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, aynı firmanın farklı vergi sistemlerine göre çift görünümlü yapı kazanması nedeniyle yabancı varlık ya da şirket, *hibrit varlık (hybrid entity)* olarak adlandırılmaktadır⁵⁶⁶.

1.8.2. Çifte İrlanda Modeli (Double Irish Model)

İrlanda vergi sisteminin avantajlı yapısı ve ABD’de uygulanan varlık sınıflandırma rejiminin meydana getirdiği uyumsuzluk, ABD’li vergi mükellefleri tarafından, hibrit bir yapı olan Çifte İrlanda modelinin geliştirilmesini sağlamıştır. Bu modele Çifte İrlanda denilmesinin nedeni ise bağlı şirketlerden ikisinin İrlanda’da kurulmuş olmasıdır.

Çifte İrlanda modelinde çok uluslu bir şirket olan ABD’li ana şirket (A), İrlanda vergi sisteminin vergi avantajlarından yararlanmak amacıyla İrlanda’da kendisine bağlı (S₁) isimli bir şirket kurar. (S₁) şirketi de yine İrlanda’da kendisinin yönetim ve kontrolünde olan ve piyasada aktif rol üstlenecek (S₂) isimde operasyon şirketi kurar. Ayrıca ana şirket, vergi cennetinde kendisine bağlı olan (S₃) isimde bir başka şirket daha kurar⁵⁶⁷. Dolayısıyla bu yapıda ana şirket dışında üç tane bağlı şirket yer almaktadır. Bu şirketlerden (S₁)’in fonksiyonu, maliyet paylaşım sözleşmesi ile ana şirketten alacağı fikri mülkiyete ilişkin hakları geliştirmek ve (S₂)’ye kiralamak; (S₂)’nin fonksiyonu ise operasyon şirketi olarak kiraladığı fikri mülkiyete ilişkin hakları nihai tüketicilere pazarlamak ve satmak ve kullanmış olduğu fikri mülkiyete ilişkin haklar karşılığında (S₁)’e telif ödemesi yapmak; (S₃)’ün fonksiyonu ise vergi cennetinde bulunduğundan (S₁)’de toplanan gelirleri bünyesinde toplamaktır⁵⁶⁸.

Bu yapıda yer verilen şirketlerden (S₁), (S₃)’ün yönetim ve kontrolündedir. Diğer şirket (S₂) ise, (S₁)’in yönetim ve kontrolündedir⁵⁶⁹. Şirketlerin yönetim ve kontrollerinin bir başka şirkette bulunması Çifte İrlanda modelinin önemli bir

⁵⁶⁶ Andriy Krahnal, “International Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization”, *Houston Business And Tax Law Journal*, Volume: 5, Year: 2005, SS. 2-29, s. 3.

⁵⁶⁷ Stephen C. Loomis, “The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Havens”, *ST. Mary’s Law Journal*, Volume: 43, Issue: 825, Year: 2012, SS. 825-854, s. 836; Thorne, 8; Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 310; Randeberg, Selvik, s. 39.

⁵⁶⁸ Darby, Lemaster, s. 12-13; Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 311.

⁵⁶⁹ Thorne, 9

parçasıdır. Çünkü ABD vergi sistemine göre bir şirketin dünya genelinde elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi, o şirketin ABD şirketi olmasına veya ABD’de yerleşik olmasına bağlıdır⁵⁷⁰. Benzer şekilde İrlanda vergi sistemine göre de bir şirketin dünya genelinde vergilendirilmesi için o şirketin İrlanda şirketi olması gerekmektedir. Bu durumda vergi avantajı elde etmek isteyen ana şirketin, bağlı şirketleri hem İrlanda’da hem de ABD’de vergilendirilmesini önlemek için ABD perspektifinden İrlanda’daki şirketlerin İrlanda şirketi olarak “görünmesi”, İrlanda perspektifinden ise İrlanda’daki şirketlerin İrlanda şirketi olarak “görünmemesi” gerekmektedir. Ayrıca ana şirket, ABD Gelir İdaresi’ne karşı İrlanda’daki şirketlerin ayrı şirket olduklarını göstermesi gerekmektedir. Ana şirket bu amaçları sağlamak üzere iki araçtan faydalanmaktadır. Bunlardan birincisi İrlanda ile ABD vergi sistemleri arasındaki vergilendirmeye ilişkin yetki anlayışındaki uyumsuzluk, diğeri ise varlık sınıflandırma rejimidir⁵⁷¹.

Yukarıda izah edildiği üzere, hem ABD hem de İrlanda vergilemede yerleşim yeri (residency) kriterini esas almaktadır. Ancak her iki devlette uygulanan yerleşim yeri kriterlerindeki anlayış birbirinden farklıdır. Nitekim İrlanda’da kurulan şirketlerin her ikisi de İrlanda mevzuatına tabi olarak kurulmuş ve İrlanda sınırları içerisinde bulunduğundan ABD Gelir İdaresi için bu şirketler İrlanda şirketi olarak kabul edilmektedir⁵⁷². Buna karşın İrlanda gelir idaresi yönünden ise bir şirketin İrlanda şirketi olması için İrlanda’da kurulması yeterli değildir. Aynı zamanda bu şirketin İrlandalı kişi tarafından yönetilmesi ve kontrol edilmesi şarttır. Şayet İrlanda’daki şirket, Çifte İrlanda modelinde olduğu gibi başka bir ülkedeki şirket tarafından kontrol ediliyor ve yönetiliyorsa, İrlanda’daki şirket, İrlanda şirketi olarak kabul edilmeyecek ve İrlanda’da bulunsa bile İrlanda mali sınırları dışında elde ettiği kazançlar yönünden vergilendirilmeyecektir⁵⁷³. Dolayısıyla ana şirket, İrlanda vergi mevzuatının vergilendirmede yetki konusundaki bu düzenlemesini kullanarak kurmuş olduğu (S₁) isimli şirketin yönetim ve kontrolünü vergi cennetinde bulunan (S₃)’e bırakmıştır. Böylece İrlanda Gelir İdaresi açısından (S₃) tarafından yönetilen ve kontrol edilen (S₁) şirketi, İrlanda şirketi değil, vergi cenneti ülkenin (örneğin

⁵⁷⁰ Darby, Lemaster, s. 2.

⁵⁷¹ Darby, Lemaster, s. 12.

⁵⁷² Thorne, s. 8-9.

⁵⁷³ Loomis, s. 837-838.

Bermuda) şirketi olmaktadır⁵⁷⁴. Ancak (S₂) şirketi İrlanda'dan yönetilen ve kontrol edilen bir şirket olduğundan İrlanda Gelir İdaresi için İrlanda şirketi olarak kabul edilmeye devam edecektir.

İkinci amaç olan İrlanda'daki şirketlerin ABD Gelir İdaresi yönünden ayrı varlık olarak belirlenmesi ise varlık sınıflandırma rejimi ile sağlanmaktadır. ABD vergi sistemine göre her iki İrlanda şirketi de yabancı şirkettir. Dolayısıyla ana şirket iş yaptığı yabancı şirketleri varlık sınıflandırma rejimi çerçevesinde ABD Gelir İdaresi'ne bildirmek yükümlülüğü altındadır⁵⁷⁵. Ana şirket bu yükümlülüğünü yerine getirerek (S₂)'yi ihmal edilen varlık olarak ABD Gelir İdaresi'ne bildirmektedir. Böylece ABD Gelir İdaresi yönünden (S₁) ve (S₂) birlikte tek bir şirket olarak görünecektir⁵⁷⁶. Çünkü yukarıda açıklandığı üzere, bir şirketin ihmal edilen varlık olarak belirlenmesi, o şirketin ABD Gelir İdaresi yönünden ana şirketin şubesi olarak kabul edilmesi anlamına gelmektedir⁵⁷⁷. (S₁) ise ABD Gelir İdaresi yönünden ana şirketin bağlı şirketi şeklinde görünebileceğinden ve dolayısıyla (S₂)'nin elde edeceği kazanç yönünden ana şirket vergiye tabi tutulabileceğinden, bunun önlenmesi için (S₂)'nin (S₁) ile tek bir şirket görünümü kazandırılması gerekmektedir. Bu nedenle (S₂), varlık sınıflandırma rejimine göre ihmal edilen varlık olarak belirlenmek suretiyle (S₁), ana şirkete bağlı şirket olduğundan ve (S₂) de bu yöntemle şube olarak değerlendirileceğinden ABD Gelir İdaresi açısından her iki şirket tek bir şirket olarak kabul edilecektir⁵⁷⁸. Her iki şirketin tek bir şirket olarak değerlendirilmesinin sonucu birazdan bahsedilecek olan ana şirket ile (S₁) arasında gerçekleşen maliyet paylaşım sözleşmesinin kullanılmasıyla ortaya çıkacaktır.

Çifte İrlanda metodunun birinci aşamasını, az önce açıklandığı üzere, bağlı şirketlerin en avantajlı vergiyi sunacak şekilde kurulması oluşturmaktadır. Bu aşamadan sonra ana şirket, Çifte İrlanda metodunun ikinci aşamasına geçmektedir. Bu aşama, ana şirketin sözleşme hürriyetinden yararlanarak vergi yükünü azaltma çabalarının izleneceği aşamadır. Çifte İrlanda metodunda yer verilen şirketler, gerçek hukuki durumları itibarıyla ana şirkete bağlı şirket olsalar da, bu şirketlerin tamamının ayrı ayrı tüzel kişilikleri olduğu için hukuken aralarında özel hukuka dair

⁵⁷⁴ Kleinbard, s. 709.

⁵⁷⁵ Darby, Lemaster, s. 12.

⁵⁷⁶ Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 312.

⁵⁷⁷ Darby, Lemaster, s. 12.

⁵⁷⁸ Thorne, s. 12.

sözleşme yapmalarına engel yoktur. Dolayısıyla bu aşamada ana şirket, iki sözleşmeden yararlanmaktadır. Bu sözleşmelerden ilki ana şirket ile (S₁) arasında akdedilen “*maliyet paylaşım sözleşmesi (cost sharing arrangement)*”; diğer sözleşme ise (S₁) ile (S₂) arasında akdedilen “*lisans sözleşmesi*”dir.

Ana şirket ile (S₁) arasında gerçekleşen maliyet paylaşım sözleşmesine göre ana şirket, geliştirilmemiş halde bulunan fikri mülkiyet hakkını (örneğin bilgisayar yazılımını) (S₁)’e satmaktadır. (S₁) de bu satım karşılığında ana şirkete bir ödeme (buy-in-payment) yapmaktadır⁵⁷⁹. Bu sözleşme ile (S₁), ana şirketin sahip olduğu mülkiyet hakkını devralmaktadır. Böylece sözleşmeye konu hak üzerinde tasarrufta bulunabilme ve dolayısıyla sözleşmeye konu hakkı geliştirebilme hakkına sahip olacaktır. Maliyet paylaşım sözleşmesi gereğince ana şirket, (S₁)’in ürünü geliştirmek için yapacağı maliyetlere katılma yükümlülüğü altında olacaktır. Ayrıca bu sözleşmeye göre (S₁) de, devraldığı bu hakkı geliştirmek ve bir anlamda satışa hazır hale getirmek yükümlülüğündedir. Maliyet paylaşım sözleşmesi etkisini bu aşamada göstermektedir. Çünkü IRC m.367’ye göre bir ABD şirketinin fikri mülkiyete ilişkin hakkını yabancı bir şirkete satması halinde, bu satım karşılığında yapılan ödemenin ürünün üretimi, kullanımı veya bu türdeki hakkın temlikine bağlı olacağı varsayılır. Böyle bir varsayım altında yapılacak ödeme, fikri mülkiyete atfedilebilen gelirle orantılı olması zorunludur. Burada tarafların üzerinde anlaşığı miktarın bir önemi yoktur. Yani ABD vergi sistemine göre fikri mülkiyetin gerçek değerinden satışı vergileme konusu yapılmaktadır. Ancak geliştirilmemiş ürünler konusunda kanunda bir boşluk yer almaktadır. Çünkü kanunun düzenleniş şekli sadece ABD’de bulunan bir şirket tarafından geliştirilmiş fikri haklar yönünden uygulanmaktadır⁵⁸⁰. Oysa kanunda geliştirilmemiş ürünün yabancı şirkete satımı ve bu satım sonrasında yabancı şirketin fikri mülkiyete ilişkin hakkı geliştirip satması ya da yeni versiyonunu hazırlaması halinde ana şirketin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda açık bir düzenleme yoktur⁵⁸¹. Dolayısıyla ana şirketin geliştirmeden (S₁)’e sattığı ürün sadece tarafların anlaştıkları satım bedeli üzerinden vergilendirilebilecektir. Zira ürün henüz tam olarak ortaya çıkmadığı için ürünün gerçek değeri ve getirisinin ne olacağı da belli değildir. Bu nedenle ana şirket ile (S₁) arasında gerçekleşen sözleşme gereğince ödenen bedel, ABD Gelir İdaresi

⁵⁷⁹ Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 311; Kleinbard, s. 177.

⁵⁸⁰ Darby, Lemaster, s. 12.

⁵⁸¹ Darby, Lemaster, s. 12.

tarafından vergilendirilebilecek; lakin sözleşme gereğince satılan haklar ABD’li ana şirketin hakkı olmaktan çıkıp yabancı bir şirket olan (S₁)’in hakkı haline gelmesi ve (S₁)’in bu hakları geliştirmesi halinde yapacağı satımlar veya telif hakkı gelirleri IRC m.367’ye tabi olmayacak ve ABD’de vergilendirilmeyecektir⁵⁸². Sonuç olarak ana şirket bu sözleşme gereğince yaptığı satım üzerinden çok cüz’i miktarda vergi ödeyecektir.

(S₁), maliyet paylaşım sözleşmesi gereğince fikri mülkiyete ilişkin hakları aldıktan sonra bu hakları geliştirip kendisinden yarar sağlayacak hale getirmektedir. Fikri mülkiyete ilişkin hakların kullanılabilir hale getirilmesine müteakip (S₂) şirketi devreye girmektedir. (S₂) şirketi fikri mülkiyete ilişkin hakların satılması, pazarlanması ve reklam gibi faaliyetleri gerçekleştirmek üzere kurulmuş operasyonel bir İrlanda şirkettir⁵⁸³. (S₁) ile (S₂) arasında fikri mülkiyete ilişkin hakların kiralanmasına dair lisans sözleşmesi yapılmaktadır⁵⁸⁴. Bu sözleşme gereğince (S₁), (S₂)’ye kullanıma hazır hale getirdiği ya da yeni versiyonunu ürettiği fikri mülkiyete ilişkin hakları kiralayacak, (S₂) ise bu sözleşme karşılığında telif ödeyecektir. İrlanda’da etkili transfer fiyatlama sistemi olmadığından burada ödenecek telif ücretinin miktarı konusunda bir sınırlama yoktur. Bu nedenle ana şirket kendisine en avantajlı vergi sonucunu oluşturacak şekilde ödenecek telif ücretini belirleyerek (S₁) ve (S₂) arasındaki sözleşmeyi buna göre yönlendirmektedir. Çifte İrlanda modelinde bu şekilde ikinci bir şirkete yani (S₂)’ye yer verilmesinin üç nedeni vardır. Birincisi telif ödemeleri gider kabul edildiğinden vergi borcunun hesabında indirim konusu olacaktır⁵⁸⁵. Diğeri, (S₂) İrlanda şirketi olduğundan telif ödemesi sonrasında kalan miktar % 12,5 oranında vergiye tabi olacaktır. Oysa bu oran ABD’de % 40’tır. Dolayısıyla küresel ölçekte ana şirket, daha az vergi ödeyecektir. Son olarak (S₂) İrlanda şirketi olduğundan, (S₂)’nin gelirleri bir kez İrlanda’da vergilendirildikten sonra Avrupa Birliği’ne dâhil ülkelerde tekrar vergilendirilemeyecektir⁵⁸⁶. Böylece düşük vergi ödenerek paranın AB içerisinde de dolaşımı sağlanmış olacaktır.

⁵⁸² Darby, Lemaster, s. 12.

⁵⁸³ Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 310.

⁵⁸⁴ Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 311; Randeberg, Selvik, s. 40.

⁵⁸⁵ *Corporation Tax Deductions*, Erişim Tarihi: 20.12.2014, <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/deductions.html>.

⁵⁸⁶ Bkz. *Taxation Of Cross-Border Interest And Royalty Payments In The European Union*, Directive No: 2003/49, Erişim Tarihi: 21.12.2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_en.htm.

(S₂), Çifte İrlanda modeli içerisinde operasyon şirketi şeklinde faaliyet gösterdiğinden kendisi de başka ülkelerde örgütlenebilir. Örneğin Ortadoğu'da yapacağı faaliyetler için burada şubeler açabilir. Böyle bir durumda (S₂), şubelerin bulunduğu ülkelerde elde ettiği gelirleri yönünden şubelerin bulunduğu ülke tarafından vergilendirilebilir. Bu tür vergilendirme halinde (S₂) yapmış olduğu telif ödemesini gider olarak gösterip bu ülkelerde de vergi indirimi sağlayabilecektir.

Çifte İrlanda modelinin üçüncü aşaması ana şirketin küresel gelirlerinin vergi cenneti ülkede bulunan (S₃)'e aktarılması işlemi oluşturmaktadır. Burada ana şirket vergi avantajı sağlayacak şekilde transfer fiyatlandırması yaparak lisans sözleşmesi aracılığıyla (S₂)'den telif ödemesi almaktadır⁵⁸⁷. Ancak (S₁), vergi cenneti ülkeden kontrol edildiği ve yönetildiği için İrlanda şirketi kabul edilmediğinden sadece İrlanda sınırları içerisinde elde ettiği telif ödemeleri dolayısıyla vergiye tabidir. Ancak burada da başka bir husus gündeme gelmektedir. Şöyle ki (S₂)'nin (S₁)'e lisans sözleşmesi gereğince yaptığı telif ödemesi İrlanda'da patent koruması kapsamında ödenen bir telif ödemesi olmadığından stopaj vergisine (withholding tax) tabi değildir. Daha açık ifade etmek gerekirse, İrlanda Devleti, İrlanda şirketleri tarafından İrlanda'da yerleşik olmayan kişilere yapılan “*yıllık ödemeler (annual payment)*” üzerinden stopaj vergisi almaktadır. Ancak burada belirtilen yıllık ödemelerin tanımı dikkate alındığında bunların patent karşılığı ödenen telifler olduğu ve patent dışındaki örneğin ticari sır ya da yazılım, kitap gibi eserler üzerindeki telif hakkı gibi telif karşılığında ödenen diğer telif ödemelerini içermediğinden (S₁)'in elde ettiği telif ödemesi vergilendirilmemektedir⁵⁸⁸. Ayrıca (S₁) İrlanda Gelir İdaresi perspektifinden sadece bulunduğu vergi cenneti ülkenin vergi rejimine tabidir. Ancak (S₁)'in bulunduğu ülkede neredeyse hiç vergi alınmadığından (S₁) İrlanda Gelir İdaresine telif dışında varsa diğer kazançları yönünden % 12,5 oranında vergi ödeyerek kazançlarını (S₃)'e aktarabilecektir. Bu kazançlar yukarıda açıklandığı üzere ABD'de de vergilendirilmediğinden ana şirket küresel kazançlarına nazaran çok düşük vergi ödeyerek vergi cenneti ülkeye yönlendirmiş olmaktadır.

Çifte İrlanda modelinin son aşamasını vergi cennetinde toplanan kazançların ana şirketin bulunduğu ülkeye aktarılması oluşturmaktadır. Burada ABD'li mükellef şirket tarafından üç yöntem uygulanabilmektedir. *Yöntemlerden biri* IRC m.368/a(1)-

⁵⁸⁷ Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 311.

⁵⁸⁸ Darby, Lemaster, s. 12.

(B)'de yer verilen düzenlemenin kullanılmasıdır. Buna göre ana şirket sahip olduğu hisse senetlerini vergi cennetinde bulunan bağlı şirketine satmakta ve bunun karşılığında ise para almaktadır. Hisse senedi satışı sonrası elde edilen gelir vergiye tabi olmadığından vergi cennetindeki gelir ana şirkete aktarılmış olmaktadır. Hemen belirtelim ki 2006 yılında bu yöntem gerekli yasal düzenlemelerle önlenmiştir⁵⁸⁹. *Diğer yöntem*, IRC m.368/a(2)-(D)'de yer verilen düzenlemenin kullanılmasıdır. Bu stratejide ana şirket bir şirketi satın alır ve bağlı şirket de ana şirketten satın alınan bu şirketi satın alır ve karşılığında satın alma bedeline eş değerde bir ödeme yapar. Böylece şirket değeri kadar para ana şirkete aktarılmış olmaktadır. Bu yöntem de yapılan yasal değişikliklerle önlenmiştir⁵⁹⁰. *Son yöntem ise* IRC m.368/a(2)-(F)'de yer verilen düzenlemenin kullanılmasıdır. Burada ana şirket bir başka ABD şirketini satın alır ve daha sonra bu şirketi bir başka ülkede bağlı şirket haline getirir. Bu şirket, ana şirketin vergi cennetinde bulunan şirketinden borç alır ve bu parayı da ana şirkete aktarır. Borç alınan para vergiye tabi olmadığından vergisiz olarak kazanç ana şirkete aktarılmış olmaktadır⁵⁹¹.

Bu anlatılanlar genel olarak değerlendirildiğinde şu hususlar tespit edilmektedir:

- Operasyonel bağlı şirket (S₂) telif ödemesi yaparak gelir idaresi karşısında karını azaltmakta ve bu nedenle daha az vergi ödemektedir.
- (S₂)'nin yaptığı telif ödemesi vergilendirilmemektedir. Bu nedenle ana şirket İrlanda'daki faaliyetleri dolayısıyla vergi ödemeksizin kazançlarını (S₃)'e aktarabilmektedir.
- (S₁)'in vergisi vergi cenneti ülkenin vergi sistemine tabi olduğundan ve uygulanan vergi oranı da genelde sıfır olduğundan bu ülkede bir vergi ödememektedir.

Tüm analiz dikkate alındığında Çifte İrlanda yönteminin agresif vergi planlamasının açık bir örneği olduğu anlaşılmaktadır. Mükellef vergi kanunlarının lafzına uygun hareket etmekte ve ABD ile İrlanda vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları kullanmakta, sözleşme hürriyetinden yararlanarak şirketler arasında gerçekleştirdiği işlemlerle fikri mülkiyete ilişkin hak üzerindeki kazançları en avantajlı vergi sonucunu elde edecek yöntemlerle manipüle etmektedir. Ancak

⁵⁸⁹ Loomis, s. 840; Randeberg, Selvik, s. 43.

⁵⁹⁰ Loomis, s. 841; Randeberg, Selvik, s. 44.

⁵⁹¹ Loomis, s. 841-842; Randeberg, Selvik, s. 44.

mükellefin işlemleri dikkate alındığında burada gerçekleşen işlemlerin amacının vergi avantajı elde etme odaklı olduğu ve gerçek bir ekonomik amaç taşımadığı, bu haliyle işlemlerin hakkın kötüye kullanılması niteliğinde, yapay işlemler olduğu anlaşılmaktadır. Bu işlemler görünüşte hukuka uygun olsa da gerçek mahiyetleri itibarıyla hakkın kötüye kullanılması niteliğinde olduğundan gelir idareleri vergi üzerinde düzeltme yapacaktır.

1.8.3. Çifte İrlanda Sandviç Hollanda Modeli (Double Irish Dutch Sandwich)

Çifte İrlanda Sandviç Hollanda Modeli iki kısımdan oluşan bir yapıya sahiptir. Modelin birinci kısmını İrlanda Devletinde kurulmuş olan iki şirket ((S₁) ve (S₂)) ile vergi cennetinde kurulmuş olan bir şirket (S₃) oluşturmaktadır. İkinci kısmını ise Hollanda'da kurulmuş olan şirket (S₄) oluşturmaktadır. Modelin birinci kısmı yukarıda ayrıntılı olarak analiz ettiğimiz “Çifte İrlanda” modeli ile büyük benzerlik göstermektedir. Modelin ikinci kısmında yer alan Hollanda'daki şirket ise bu modeli “Çifte İrlanda” modelinden ayırmaktadır⁵⁹².

Çifte İrlanda Sandviç Hollanda modelinin işleyişini açıklamadan önce Hollanda'da kurulmuş olan bir şirkete bu modelde yer verilmesinin nedenini açıklamakta yarar vardır. Bu modelde Hollanda'da kurulmuş olan bir şirkete yer verilmesinin nedeni Avrupa Birliği'nin 2003/49 sayılı “Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemelerine Dair Direktif⁵⁹³”ten yararlanmaktır. 3 Haziran 2003 tarihli bu direktifin amacı; Avrupa Birliğinde, farklı Üye Devletlerin bağlı şirketleri arasında yapılan faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemelerine uygulanabilecek ortak bir vergilendirme sisteminin kurulması, bu ödemeler üzerinden kaynakta alınan vergilerin kaldırılması ve böylece çifte vergilendirmenin önüne geçilmesidir⁵⁹⁴. Direktifin bu amacı doğrultusunda eğer faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden kâr eden taraf, diğer bir Üye devletin şirketiye veya bir üye devletin şirketinin diğer bir üye devlette bulunan sürekli işyeriyse; bir Üye Devlette doğan faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleri, bu ödemeler üzerinden

⁵⁹² Randeberg, Selvik, s. 41; Loomis, s. 839; Thorne, s. 13.

⁵⁹³ Bkz. “Bağlı Şirketler Arasındaki Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemelerine Dair Direktif (Taxation Of Cross-Border Interest And Royalty Payments In The European Union), Directive No: 2003/49, Erişim Tarihi: 21.12.2014, http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/interests_royalties/index_en.htm.

⁵⁹⁴ Batuhan Levent Bozkurt, “Avrupa Birliği'nde Kurumlar Vergisi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 150, Yıl: 2006 (Ocak-Haziran), SS. 90-106, s. 101-102.

alınan tüm vergilerden, stopaj veya beyana dayalı tarh yollarından herhangi biriyle alınıp alınmaması fark etmeksizin, muafır⁵⁹⁵. Dolayısıyla faiz ve gayrimaddi hak bedelleri bir üye devlette vergisel bir işleme tabi tutulmuş ve örneğin o devlette vergiden istisna edilmiş olsa dahi bir başka üye devlet faiz veya gayrimaddi hak bedellerinin o devlette vergilendirilmediğini gerekçe göstererek bunları vergilendiremeyecektir. Bu bağlamda Hollanda vergi sistemine bakıldığında, telif ödemelerinin vergiden istisna olduğu anlaşılmaktadır⁵⁹⁶. Bu açıdan konuya yaklaşıldığında Çifte İrlanda Sandviç Hollanda modelinde Hollanda’da kurulmuş olan bir şirkete yer verilmesinin nedeni de kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Çünkü maksimum vergi avantajı elde etmek isteyen ana şirket, telif ödemelerinin tamamını vergiden istisna tutmak amacıyla telif gelirlerini Hollanda’da bulunan şirketinde toplamakta, bu gelirler Hollanda’da vergilendirilmediği için vergi ödemeksizin Hollanda sınırları dışına çıkarmakta ve 2003/49 sayılı direktifin de sunduğu olanaktan yararlanarak AB içerisinde herhangi bir vergilemeye maruz kalmadan İrlanda’ya kadar getirebilmektedir⁵⁹⁷. İrlanda Devleti de Birleşik Krallık’ın bir parçası olarak AB Üyesi devlet olduğundan söz konusu bu geliri vergilendirememekte ve elde edilen gelir ABD ile İrlanda vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan da yararlanılarak vergi cennetine aktarılabilmektedir.

Çifte İrlanda Sandviç Hollanda modelinin “Çifte İrlanda” ayağı yukarıda izah ettiğimiz “Çifte İrlanda” modeli ile aynıdır. Daha açık bir söyleyişle Çifte İrlanda modelinde şirketlerin birbiriyle olan ilişkileri, ABD ve İrlanda vergi sistemlerinin uyumsuzluğu, sistemler arasındaki uyumsuzluğun kullanılması gibi hususlar bu model için de geçerlidir. Bu modeldeki farklılık ise (S₁) ile (S₂) arasında gerçekleşen lisans sözleşmesinde (S₂) yerine Hollanda’daki şirketin yani (S₄)’ün geçmesi söz konusudur. Ancak hemen belirtmek gerekir ki (S₄), herhangi bir ekonomik faaliyet göstermeyen, çalışanı, fiziksel varlığı, mal ve hizmet üretimi bulunmayan tipik bir paravan şirket (shell company) durumundadır⁵⁹⁸. (S₄)’ün bu modeldeki işlevi

⁵⁹⁵ Bozkurt, s.102.

⁵⁹⁶ Deloitte, *Netherlands Highlights 2014*, s. 2 Erişim Tarihi: 24.12.2014, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-netherlandshighlights-2014.pdf>.

⁵⁹⁷ Thorne, s. 13.

⁵⁹⁸ Thorne, s. 13.

İrlanda'da bulunan şirketler arasında telif ödemelerinin aktarılmasında vergi avantajı sağlamak üzere “*aracı kuruluş (conduit company)*” olmasıdır⁵⁹⁹.

Çifte İrlanda Sandviç Hollanda modelinde ABD’li ana şirket, “Çifte İrlanda” modelinde anlattığımız gibi, İrlanda’da kurmuş olduğu (S₁)’e gayri maddi hakları maliyet paylaşım sözleşmesi ile devretmekte ve karşılığında bir ödeme almaktadır. (S₁) devraldığı bu hakları geliştirip farklılaştırdıktan sonra (S₄)’e lisans sözleşmesi ile kullanma haklarını devretmektedir⁶⁰⁰. Bu sözleşmeye göre (S₄) gayri maddi hakların kullanılması dolayısıyla (S₁)’e telif ödemesi yapacaktır. Lisans sözleşmesinde alt lisanslama yapma yasağı olmadığından (S₄) de (S₂) ile alt lisans sözleşmesi yaparak gayri maddi hakların kullanım hakkını (S₂)’ye bırakmaktadır. Alt lisans sözleşmesine göre (S₂) gayri maddi hakların kullanımını karşılığında (S₄)’e telif ödemesi yapacaktır. Dikkat edilirse bu yapıda Hollanda şirketi (S₄), iki İrlanda şirketi arasında kalmaktadır. (S₁) ile (S₄) arasında yapılan lisans sözleşmesinde (S₁) lisans veren, (S₄) lisans alan konumundayken, alt lisans sözleşmesinde (S₄) alt lisans veren (S₂) ise alt lisans alan konumuna gelmektedir.

(S₂) alt lisans sözleşmesi gereğince gayri maddi haklar üzerinde tasarrufta bulunarak ürünleri dünya genelinde satmakta, pazarlamakta ve reklam faaliyetinde bulunmaktadır. Bu faaliyetlerinde vergilendirmeye tabi gelir elde etmektedir. Ancak telif ödemesi vergi matrahında indirim kabul edilebilecek bir gider olduğundan (S₂), (S₄)’e optimum düzeyde vergi avantajı sağlayacak şekilde telif ödemesi yapmaktadır. (S₄) Hollanda’da bulunduğu ve Hollanda vergi sisteminde telif ödemeleri vergiden istisna tutulduğundan (S₄)’ün bu ödeme dolayısıyla elde ettiği gelir vergiye tabi değildir⁶⁰¹. Bu durumda (S₄) Hollanda’da vergilendirilmeyecektir. (S₄)’te toplanan ve vergilendirilmeyen bu gelir bu defa İrlanda’da bulunan (S₁)’e yönlendirilecektir. Çünkü, yukarıda açıkladığımız üzere, (S₁), (S₃)’ün yönetim ve kontrolünde olduğu için İrlanda vergi sistemi perspektifinde İrlanda şirketi değildir. Bu nedenle İrlanda dışında elde ettiği gelirler dolayısıyla vergilendirilemeyecek ve elde ettiği gelirleri vergi cennetinde bulunan şirkete aktarılabilir. (S₄) kendisinde toplanan gelirleri (S₁)’e yönlendirmek için 2003/49 sayılı direktiften yararlanmaktadır. Çünkü bu direktif gereğince AB üyesi bir devlette vergisel işleme

⁵⁹⁹ Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, Nussers, s. 312.

⁶⁰⁰ Loomis, s. 839.

⁶⁰¹ Loomis, s. 839.

tabi tutulan telif geliri bir başka üye devlette tekrar vergilendirilemeyeceğinden Hollanda’da bulunan (S₄) burada vergiden istisna tutulan telif gelirlerini herhangi bir vergisel işleme tabi tutulmadan AB içinden İrlanda’ya yönlendirebilmektedir⁶⁰².

Bu modelde Çifte İrlanda modelinden farklı olarak (S₄)’e yer verilmiştir. Normalde, Çifte İrlanda modelinde olduğu gibi (S₁) ile (S₂) kendi aralarında lisans sözleşmesi yaparak Çifte İrlanda modelinde izah ettiğimiz şekilde vergi avantajı elde edebilecekken AB sınırları içerisinde telif ödemelerine ilişkin vergilendirme riskini ortadan kaldırmak amacıyla ana şirket tarafından hiçbir ekonomik faaliyeti olmayan (S₄) ihdas edilmiş ve bu şirket (S₁) ile (S₂) arasında bir kanal olarak kullanılmıştır. Bu modelde “Sandviç Hollanda” ifadesine yer verilmesinin nedeni tıpkı iki parça sandviç ekmeği arasına konulan peynir gibi⁶⁰³ Hollanda’daki (S₄) şirketinin de İrlanda’daki iki şirket arasında kalması ve kanal olarak kullanılmasıdır.

1.9. Finansal Türev Ürünlerin Kullanılması ve Risk Transferi

1.9.1. Genel Olarak Finansal Türev Ürünler

Finansal türev ürünler, asıl finansal araçlarla bazı ekonomik göstergelerden türeyen, değerleri bunlara ait faiz oranı, hisse senedi fiyatı, mal fiyatı, döviz kuru, fiyat endeksi, kredi endeksi veya benzer değişkenlere bağlı olarak artan veya azalan, piyasadaki benzerlerine göre ya hiç başlangıç yatırımı olmayan ya da çok az başlangıç yatırımı olan ve itfası gelecekteki bir tarihte yapılacak olan finansal araçlardır⁶⁰⁴. Türev ürünlerin temel fonksiyonu, piyasada risk üstlenmek istemeyen tarafın bu riski üstlenebilecek bir başka kişiye aktarılmasını sağlamasıdır⁶⁰⁵. Bu bağlamda finansal türev ürünler, riskleri taşımak istemeyen bir tarafın bu riskleri üstlenebilecek tarafa aktarılmasını sağlayan ve temelinde yatan emtia ya da finansal değer üzerinden türetilen bir sözleşme olarak da tanımlanmaktadır⁶⁰⁶. Söz konusu finansal enstrümanların türev olarak adlandırılmasının nedeni ise nakit piyasalarda işlem gören hisse senedi, tahvil gibi temel yatırım araçları kullanılarak

⁶⁰² Randeberg, Selvik, s. 41.

⁶⁰³ Loomis, s. 839.

⁶⁰⁴ Bora Elçin, *Türev Finansal Araçlar Ve Vergilendirilmesi*, s. 2, Erişim Tarihi: 30.12.2014, <http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/turevvergilendirme.pdf>.

⁶⁰⁵ Belma Nurcan, *Türev Piyasa İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Örnekle Ülkeler Uygulamaları*, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara 2005, s. 6; Kemalettin Çonkar, H. Ali Ata, “Riskten Korunma Aracı Olarak Türev Ürünlerin Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye’de Kullanımı”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: IV, Sayı: 2, Yıl: 2002, SS. 1-17, s. 2.

⁶⁰⁶ Akçaoğlu, (*Türev*), s. 7; Nurcan, s. 5.

oluşturulmaları, değerlerinin, dayandıkları nakit piyasada işlem gören temel yatırım araçlarının değerlerinden türetilmiş olmalarıdır⁶⁰⁷. Örneğin “döviz future sözleşmesi” işlem konusu dövizlerin önceden belirlenmiş olan bir kur üzerinden vadede teslim edilmesini öngören bir sözleşmedir. Bu sözleşmenin temelinde yatan aktif (spot ürün), “döviz”dir. Türev ürünün konusu ise bu dövizin “teslimat vaadi”dir. Alım-satım yapılan spot ürün ise döviz olmayıp ürün üzerine üretilen “teslimat vaadi”dir⁶⁰⁸.

Finansal türev ürünlerin birçok ekonomik fonksiyonu vardır. Bunların başında ekonomik koşulların zorlayıcı olduğu ortamlarda hem kendilerini hem de müşterilerini artan finansal risklere karşı korumak ve bu riskleri kontrol etmek gelmektedir⁶⁰⁹. Özellikle uluslararası bankacılık alanındaki gelişmeler, bankaların kârlılıklarına olan katkısı yanında sektörde yeni problem ve riskleri de beraberinde getirmiştir. En belirgin risk, döviz kurlarındaki dalgalanmalardan kaynaklanmaktadır. Böylece bilançoları içinde yabancı paralı işlemlerin payı artan bankalar, döviz kurlarındaki değişmelere bağlı olarak önemli boyutlara ulaşan zararlarla karşılaşmışlardır. Ayrıca döviz kurlarındaki dalgalanmalar, faiz oranları üzerinde de etkili olmuş ve faiz oranlarındaki değişkenliğin yarattığı belirsizlik ortamında bankalar, faiz riski sorunuyla da karşı karşıya kalmışlardır⁶¹⁰. Türev işlemler olası riskleri bedel mukabilinde diğer tarafa aktarabildiği için devredeni, ilerde karşılaşılabileceği olumsuz ekonomik gelişmelerden koruyabilmektedir⁶¹¹. Türev ürünlerin bir diğer ekonomik fonksiyonu piyasa likiditesini arttırmalarıdır. Bilindiği üzere, türev piyasaların önemli unsurlarından biri de piyasalarda fiyatların yönünü tahmin ederek pozisyon alıp gelir elde eden spekülâtörlerdir⁶¹². Spekülasyon amaçlı işlemlerde yatırımcı, sözleşmeleri fiyat hareketlerinden kâr elde etmek amacıyla risk almak suretiyle alıp satmaktadır. Vadeli işlem piyasaları özellikle

⁶⁰⁷ Pamela Peterson Drake, Frank J. Fabozzi, *The Basics Of Finance; An Introduction To Financial Markets, Business Finance and Portfolio Management*, Frank J. Fabozzi Series, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey 2010, s. 23; Yücel Ayriçay, “Türev Piyasaların Gelişmekte olan Piyasalara Olası Etkileri”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, Yıl: 2003, SS. 1-19, s. 3.

⁶⁰⁸ Akçaoğlu, (*Türev*), s. 7.

⁶⁰⁹ Drake, Fabozzi, s. 29.

⁶¹⁰ Çonkar, Ata, s. 2-3.

⁶¹¹ Ancak şu hususu belirtmekte fayda vardır. Türev işlemlerin risk azaltıcı etkisi olmakla birlikte bu işlemlerin risk faktörünü bütünüyle ortadan kaldırdığı söylenemez. Türev işlemler sadece riskin el değiştirmesine imkan vererek riski belli bir bedel karşılığında, korunma amaçlı işlem yapanlardan spekülâtif amaçlı işlem yapanlara aktarmaktadır. Nurcan, s. 6.

⁶¹² Spekülâtör, üzerine yazılan varlığa ya da mala ait sözleşme fiyatının ilerde belli bir istikamette yol alacağına inanarak piyasada pozisyon tutan işlemcilerdir. Bkz. Ayriçay, s. 8.

kaldıraç etkisi sebebiyle spekülörlere oldukça avantaj sağlayan ürünler sunar. Spekülörlerin alım satım işleminde bulunmaları zaman zaman ani fiyat hareketlerine sebep olsa da, piyasanın likiditesini ve işlem hacmini artırır. Diğer piyasa katılımcıları, spekülörlerin risk alma isteklerini değerlendirerek taşıdıkları riskten korunma yöntemini seçebilirler⁶¹³. Türev ürünlerin sağladığı bir başka ekonomik fayda işlem konusu malı ileri bir tarihte fiziki olarak kullanacak olanların, söz konusu malı, teslimat vadesinde alarak depolama maliyetinden kurtulmalarını sağlamasıdır. Ödemenin işlem vadesinde yapılması, söz konusu mal karşılığı ödenecek tutarın da teslimat tarihine kadar alternatif kullanımına imkân tanımaktadır⁶¹⁴. Türev ürünlerin sağladığı bir diğer ekonomik fayda maliyetleri azaltıcı rol üstlenmesidir. Türev piyasalarda alım-satım komisyonları spot piyasalara göre genelde düşük olduğundan, yatırımcıların maliyetlerini azaltmaktadır. Ayrıca türev ürünler piyasa bilgisi olan, ancak sermayesi az olduğu için yeterince pozisyon alamayan yatırımcılara küçük miktarda para ile büyük pozisyon alma imkânı vermektedir⁶¹⁵.

Bu anlatılanlar dikkate alındığında türev ürünlerin ortaya çıkmasının nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz: (a) Finansal piyasalarda yaşanan de regülasyon süreci yeni yatırım fırsatları doğurmuş, bu durum artan riskler için yeni enstrümanlar geliştirilmesine neden olmuştur. (b) Gelişmiş ve gelişmekte olan piyasalarda işlem yapan kurumsal yatırımcıların, bu ülkelerdeki karşılıklı işlemlerinden doğan risklerinin ortadan kaldırılması gerekmiştir. (c) Serbest piyasa ekonomilerindeki ekonomik birimlerin maruz kaldıkları mal fiyatlarıyla faiz oranı volatilitesi için uygun riskten korunma araçlarına ihtiyaç duyulmuştur. (d) Gelişmekte olan ekonomilerdeki büyüme, bu ülkelerdeki şirketlerin üstlendikleri finansal ve mal piyasalarındaki risklerinin yönetilmesinde daha uygun çözümlere olan talebi artırmıştır⁶¹⁶.

Türev ürünler, sözleşmeler bazında dört gruba ayrılmaktadır. Bunlar “Future (Gelecek) Sözleşmesi”, “Opsiyon Sözleşmesi”, “Forward Sözleşmesi” ve “Swap Sözleşmesi”dir.

⁶¹³ Özgür Himmet Çiftçi, *Türev Piyasalar Ve Türk Bankacılık Sektöründeki Uygulamalar*, Yayımlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans Bitirme Projesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2011, s. 2-3.

⁶¹⁴ Nurcan, s. 6.

⁶¹⁵ Nurcan, s. 7.

⁶¹⁶ Ayriçay, s. 3.

Future (Gelecek) Sözleşmesi, alım satımı organize borsalarda gerçekleştirilen, belirli nitelik ve miktardaki emtia ile döviz, tahvil, hisse senedi gibi finansal değerlerin gelecekteki belirli bir tarihte, önceden tespit edilen bir fiyattan satılması konusunda yapılan sözleşmedir⁶¹⁷. Bu sözleşmede alım-satım konu olan mal veya finansal aracın niteliği, miktarı, teslim süresi ve yeri standart olarak belirlenmiştir. Yani bu sözleşmede tek değişken alım ile satım esnasında oluşan fiyat farkıdır⁶¹⁸. Future sözleşmelerinin temel özelliği organize borsalarda takas kurumunun garantisi altında alınıp satılmalarıdır⁶¹⁹. İşlemlerin borsa takas kurumunun garantisi altında işlemesi, uygulanan teminat sistemiyle mümkün olmaktadır. Sözleşme bazında teminatlar muhtemel günlük zarar riskini karşılayacak şekilde borsa kurumu tarafından belirlenmektedir. Bu nedenle alım satım yapmak isteyen yatırımcılar sözleşme bazında belirlenmiş olan teminatları yatırmak zorundadır⁶²⁰. Future sözleşmesinde alım ya da satım yönünde pozisyon alan yatırımcı vade sonuna kadar beklemek zorunda değildir. Uzun ya da kısa pozisyon alan kişi vade sonuna kadar beklemeyip edimini ifa etmek yerine ters işlem⁶²¹ yaparak pozisyonunu kapatma yoluna gidebilir. Ters işlemle satın alınan ve satılan sözleşmeler takas edilerek pozisyon kapatılır. Alış ve satış fiyatları arasındaki fark ise tarafın kâr ya da zararını oluşturur⁶²². Bu yol aynı zamanda future sözleşmesini sona erdiren ilk yoldur. Future sözleşmesini sona erdiren bir diğer yol ise vadesi gelmiş olmasına rağmen kapatılmamış pozisyonlar için söz konusudur. Future sözleşmesinin vadesi geldiğinde açık pozisyonlar yönünden edimin ifası gerekecektir. Bu durumda ya sözleşmeye konu finansal değer takas odası aracılığıyla teslim edilir ve aynı yolla bedel iktisap edilir ya da nakdi uzlaşma yoluyla vadede, sözleşmeye konu olan mal veya finansal değer piyasadaki fiyatı ile sözleşmede öngörülmüş fiyatı arasındaki

⁶¹⁷ Akçaoğlu, (*Türev*), s. 22.

⁶¹⁸ Erkan Aydın, “Vadeli İşlem Ve Opsiyon Sözleşmelerinden Sağlanan Gelirlerin Gelir Vergisi Kanunu Geçici Madde 67 Kapsamında Vergilendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt: XXV, Sayı: 2, Yıl: 2008, SS. 363-383, s. 366.

⁶¹⁹ Akçaoğlu, (*Türev*), s. 23.

⁶²⁰ Aydın, s. 366.

⁶²¹ Ters işlem ile kastedilen, sahip olunan pozisyon miktarında aksi yönde işlem yapmaktır. Daha açık söyleyişle alınan sözleşme miktarında satış veya satılan sözleşme miktarında alım yapmak ters işlem olarak nitelendirilmektedir. Bkz. Aydın, s. 367; Ancak şunu da belirtmek gerekir ki futures sözleşmelerin büyük bir kısmının ters işlem yapılarak sona erdirilmesi, futures sözleşmesinin spekülasyon amacıyla yapıldığı anlamına gelmemektedir. Zira futures sözleşmelerin bir kısmı tür itibarıyla fiziksel teslimata olanak vermemektedir. Bkz. Erhan Birgili, Nermin Akyel, Nevran Karaca, “Futures Sözleşmeler ve Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı: 26, Yıl: 2005 (Nisan), ISSN:2146-3042, SS.109-119, s. 112.

⁶²² Akçaoğlu, (*Türev*), s. 24.

fark taraflar arasında el değiştirerek sözleşmeden doğan borçlar sona erdirilir⁶²³. Future sözleşmesi kendi içerisinde üç türe ayrılmaktadır. Bunlar, “döviz future sözleşmeleri”, “faiz future sözleşmeleri” ve “endeks future sözleşmeleri”dir. *Döviz future sözleşmesi*, belli bir miktardaki dövizin şimdiden belirlenen kur üzerinden tespit edilmiş vade sonunda satımını öngören sözleşmedir⁶²⁴. *Faiz future sözleşmesi*, gelecekte meydana gelebilecek faiz oranlarındaki değişime karşı korunma sağlamak üzere, tahvil, hazine bonosu, mevduat hesabı gibi faiz getiren mali araçların, önceden belirlenmiş ileri bir tarihte ve yine önceden belirlenmiş bir faiz oranı üzerinden satılması esasına dayanan sözleşmedir⁶²⁵. *Endeks future sözleşmesi*, belirli bir borsa fiyat endeksi ile belirlenen hisse senedi portföyünün ileri bir tarihte, fiyatı bugünden belirlenmek koşuluyla alınıp satılmasını öngören sözleşmedir⁶²⁶.

Opsiyon Sözleşmesi, önceden belirlenmiş bir tarihe kadar veya belirli bir tarihte sözleşmenin dayandığı belirli miktardaki malı, finansal ürünü, sermaye piyasası aracını veya ekonomik göstergeyi belirli bir fiyattan “alma ya da satma” veya “almama ya da satmama” şeklindeki seçimlik hakları (opsiyon hakkı), belirli bir primi karşılığında opsiyonu satın alana (lehtar) veren; ancak bu hakları kullanmayı zorunlu tutmayan, buna karşın lehtar tarafından talep edilmesi halinde opsiyonun satıcısını (keşideci), sözleşmeye konu hakkın yerine getirilmesini zorunlu kılan iki tarafa borç yükleyen rızai bir sözleşmedir⁶²⁷. Bu sözleşmenin bir tarafını opsiyon satıcısı (keşideci; yazıcı (writer; seller)), diğer tarafını ise opsiyon alıcısı (lehtar (holder; buyer)) oluşturmaktadır. Keşideci, lehtar için seçimlik hak tesis ederek sözleşmeye konu emtia ya da finansal değeri alıp almama yahut satıp satmama konusunda borç altına girmektedir⁶²⁸. Lehtar ise keşidecinin yüklendiği borç nedeniyle opsiyon primi⁶²⁹ ödeme borcu altına girmekte; ancak bunun karşılığında vadede, tek taraflı beyan ile keşideciyi sözleşme konusu emtia ya da finansal değeri almak veya satmak konusunda yükümlölük altına sokacak opsiyon hakkını elde

⁶²³ Akçaoğlu, (*Türev*), s. 25.

⁶²⁴ Akçaoğlu, (*Türev*), s. 26.

⁶²⁵ Akçaoğlu, (*Türev*), s. 26.

⁶²⁶ Akçaoğlu, (*Türev*), s. 27.

⁶²⁷ Başak Bak, “Borsa Opsiyon Sözleşmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 64, Sayı: 4, Yıl: 2009, SS. 39-75, s. 41; İsmail Kırca, *Hukuki Yönüyle Borsa Opsiyon İşlemleri*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara 2000, s. 186; Hasan Ayrancı, *Ön Sözleşme*, Yetkin Yayınları, Ankara 2006, s. 96; Aydın, s. 367; Akçaoğlu, s. 28; Elçin, s. 4.

⁶²⁸ Kırca, s. 47.

⁶²⁹ Opsiyon primi, sözleşme ile keşidecinin üstlendiği fiyat riskinin karşılığdır. Bu prim sözleşme yapılırken peşin olarak ödenir. Lehtar tarafından opsiyon kullanılmasa bile primin ödenmez. Bkz. Akçaoğlu, s. 29.

etmektedir⁶³⁰. Bu yönüyle opsiyon sözleşmesi bir ön sözleşme niteliğindedir⁶³¹. Çünkü opsiyon sözleşmesinde opsiyon sahibi lehtar, tek taraflı irade beyanıyla opsiyon sözleşmesinin türüne göre ya belirli bir varlığı alma ya da satma konusunda asıl sözleşmenin kurulmasını sağlayabilme hakkına sahiptir. İnşai nitelikteki bu hak kullanıldığında, opsiyon alıcısı ile opsiyon satıcısı arasında opsiyona konu olan değerlerin yer aldığı bir satım sözleşmesi ayrıca bir işleme gerek kalmaksızın kurulmuş olacaktır⁶³².

Opsiyon sözleşmeleri farklı kriterlere göre tasnife tabi tutulmaktadır. Opsiyon sözleşmesinin sağladığı hakkın türü bakımından yapılan ayrıma göre opsiyon sözleşmesi “alım opsiyonu (call option)”, “satım opsiyonu (put option)” ve “karmaşık opsiyon (combinations of put and call opsitons)” olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Bir başka tasnif opsiyon sözleşmesinin vadeleri bakımından yapılmaktadır. Buna göre opsiyon sözleşmeleri “Avrupa tipi opsiyon (European type options)” ve “Amerikan tipi opsiyon (American type options)” şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bir diğer tasnif opsiyon sözleşmesinin yapıldığı mekana göre yapılmaktadır. Bu tasnife göre opsiyon sözleşmeleri “borsa içi opsiyon sözleşmesi (organize piyasalar)” ve “borsa dışı opsiyon sözleşmesi (tezgahüstü piyasa)” olarak ikili bir ayrıma tutulmaktadır. Son tasnif opsiyon sözleşmesinin konusunu oluşturan opsiyon hakkının içeriği bakımından yapılmaktadır. Bu tasnife göre opsiyon sözleşmeleri “emtia opsiyonu (commodity options)”, “hisse senedi opsiyonu (stock options)”, “faiz opsiyonu (interest rate options)”, “döviz opsiyonu (foreign currency options)”, “vadeli işlem opsiyonu (options on futures)” ve “endeks opsiyonu (index options)” altıya ayrılmaktadır⁶³³.

Forward Sözleşmesi (Alivre Sözleşme), taraflardan birinin gelecekte belirli bir tarihte ve belirli bir fiyattan, bir malı satın almak diğeri ise satmak üzere anlaştıkları ve mutlaka malın fiziken teslimini gerektiren bir sözleşmedir⁶³⁴. Bu sözleşme ile belirli bir malın, menkul kıymetin veya dövizin ilerdeki bir tarihte, anlaşma tarihinde belirlenen fiyattan alımı veya satımı öngörülmektedir⁶³⁵. Vadeli işlem

⁶³⁰ Aydın, s. 367; Opsiyon hakkı sadece lehtara tanınmış seçimlik bir haktır. Alım hakkı hak sahibine, tek taraflı irade beyanıyla sözleşmenin karşı tarafı ile bir satım sözleşmesi kurma imkânı veren yenilik doğuran bir haktır. Alım hakkı sahibi bu hakkını dilediği zaman kullanabilir. Bkz. Bak, s. 48.

⁶³¹ Eren, s. 282.

⁶³² Bak, s. 48; Aynı yönde Eren, s. 282; Ayrancı, s. 99.

⁶³³ Opsiyon sözleşmesinin tasnifi hakkında bkz. bkz. Bak, s. 49-53; Akçaoğlu, s. 30-32.

⁶³⁴ Mehmet Kaygusuzoğlu, “Finansal Türev Ürünlerden Forward Sözleşmeleri Ve Muhasebe İşlemleri”, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, Yıl: 2011, SS. 137-149, s. 140.

⁶³⁵ Çonkar, Ata, s. 5.

sözleşmelerinin en basiti olarak kabul edilen forward sözleşmesinin en temel özelliği, şartlarının (fiyat, miktar, vade... gibi unsurların) alıcı ve satıcı tarafından serbestçe belirlenmesidir⁶³⁶. Dolayısıyla forward sözleşmeleri, standart olmayan sözleşmelerden olup ancak özel hüküm olması halinde başkalarına devredilebilmektedir. Bu nitelikleri gereğince forward sözleşmeleri, future sözleşmelerinden farklı olarak tedavül kabiliyeti olmayan sözleşmelerdir. Diğer yandan forward sözleşmelerinin işlem görmesi için organize borsalara ihtiyaç yoktur. Bu nedenle forward işlemleri organize borsalarda işlem görmemekte ve günün her saatinde işleme konu olabilmektedir⁶³⁷. Ayrıca future sözleşmelerinin aksine forward sözleşmelerine konu olan değer daima vade sonunda teslimi gerekmektedir. Temel amacı teslim olan forward sözleşmelerinde future sözleşmelerinde olduğu gibi bir takas imkânı bulunmamaktadır. Yani tarafların yükümlülüklerini yerine getirmeme riski bulunmaktadır. Bu sözleşme genellikle faiz oranlarının değişmesinden doğabilecek risklerden korunmak için başvurulmaktadır⁶³⁸. Forward sözleşmeleri de kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlar “forward döviz sözleşmesi” ve forward faiz oranı sözleşmesi”dir⁶³⁹.

Swap (Değişim) Sözleşmesi, faiz oranları ile döviz kurlarındaki değişmelerin yarattığı riskleri azaltmak, ülke, firma ve döviz bazında oluşabilecek dezavantajları en aza indirmek amacıyla farklı karaktere sahip iki nakit akımının üçüncü kişilere karşı olan geri ödeme yükümlülüklerini önceden belirlenmiş kurallar çerçevesinde karşılıklı olarak takas edilmesinin öngören sözleşmedir⁶⁴⁰. Bu sözleşmeler düzenlenirken uyulması gereken standart kurallar yoktur. Sözleşmenin içeriği tarafların özgür iradelerine göre şekillendirilir. Sözleşmenin bu yönü kendisini future ve opsiyon sözleşmelerinden ayırır. Çünkü future ve opsiyon sözleşmeleri belirli standarda bağlı sözleşmeler olma yanında organize borsalarda işlem görürler. Oysa swap sözleşmeleri organize borsalarda işlem görme zorunluluğu olmaması yanında içerik olarak taraflara esnek imkanlar sunmaktadır⁶⁴¹. Swap sözleşmeleri temel olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlar “döviz swapı” ve “faiz oranı swapı”dır. *Döviz swapı*, belirli bir süre içinde iki farklı para biriminin karşılıklı olarak değiştirilmesini

⁶³⁶ Aydın, s. 368; Kaygusuzoğlu, s. 140.

⁶³⁷ Çonkar, Ata, s. 5.

⁶³⁸ Aydın, s. 368.

⁶³⁹ Akçaoğlu, s. 20.

⁶⁴⁰ Aydın, s. 368-369; Akçaoğlu, s. 33; Çonkar, Ata, s. 6; Swap sözleşmesinin tanımı hakkında detaylı analiz için bkz. Ayşe Dilşad Keskin, *Swap İşlemi ve Hukuki Niteliği*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2011, s. 41-46.

⁶⁴¹ Akçaoğlu, s. 37.

öngören sözleşmedir. Bu sözleşme ile bir yandan başlangıçta üzerinde anlaşılan kurdan anaparalar değiştirilirken sözleşme süresince de sözleşmede belirtilen sabit ya da değişken faizli ödemeler değişime konu olmaktadır⁶⁴². *Faiz oranı swapı* ise, iki tarafın birbirlerine, sözleşme süresi boyunca, aynı para cinsinden eşit miktarda farazi anaparaya sabit ve/veya değişken faiz oranlarının uygulanmasıyla hesaplanan dönemsel meblağların, karşılıklı olarak, aynı para birimi ile ödenmesini taahhüt ettikleri sözleşmedir⁶⁴³.

1.9.2. Finansal Türev Ürünlerin Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü

1.9.2.1. Agresif Vergi Planlamasında Finansal Türev Ürünlere Başvurulmasının Nedenleri

Türev ürünlerin temel fonksiyonu yatırımcıyı piyasadaki olası risklere karşı korumaktır. Bununla birlikte mükelleflerin vergi stratejilerini⁶⁴⁴ belirlerken türev ürünlerden yararlandıkları da görülmektedir. Özellikle agresif vergi planlaması bağlamında türev ürünler, mükelleflere vergilendirilebilir gelirin zamanını, niteliğini ve kaynağını değiştirebilme imkanı sunduğundan bu ürünler, mükelleflerin ilgisini çekmektedir⁶⁴⁵. Dolayısıyla türev ürünler aracılığıyla vergilendirilebilir gelirin özellikleri üzerinde işlem yapılarak önemli vergi avantajı elde edilebilmektedir. Burada mükelleflerin türev ürünlerden yararlanarak vergi avantajı elde etmesini sağlayan en önemli faktör türev ürünlerin “*belirsiz*” olmasıdır. Belirsizliğin kaynağı ise türev ürünlerin değişken yapısından kaynaklanmaktadır. Çünkü bu ürünler kullanılan işlem şekline göre farklılaşabilmekte ve geleneksel olarak ortaya çıkan türev ürünlerden başka bir forma dönüşebilmektedir. Örneğin bir swap sözleşmesi aynı zamanda opsiyon sözleşmesinin de özelliklerini kazanarak swaption işlemi olarak anılabilmektedir⁶⁴⁶. Böyle bir işlemde ortaya çıkan gelirin vergilendirilmesinde swap sözleşmesine ilişkin kurallara göre mi, yoksa opsiyon sözleşmesine ilişkin kurallara göre mi hareket edileceği, vergilendirme açısından

⁶⁴² Aydın, s. 369.

⁶⁴³ Keskin, s. 45-46.

⁶⁴⁴ Burada yer verilen vergi stratejisinden kasıt, meşru vergi planlaması ve agresif vergi planlamasını içeren süreçtir.

⁶⁴⁵ Michael P. Donohoe, “Financial Derivatives In Corporate Tax Avoidance: A Conceptual Perspective”, *Journal Of American Taxation Association, Forthcoming Accepted Paper Series*, Year: 2014, SS. 1-45, s. 42 (Erişim Tarihi: 11.01.2015, <http://ssrn.com/abstract=2506032>).

⁶⁴⁶ Yalçın Karatepe, *Türev Piyasalar*, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Yayın No: 587, Ankara 2000, s. 166; Michael Patrick Donohoe, *Financial Derivatives In Corporate Tax Avoidance*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University Of Florida, Florida 2011, s. 19 (kısaca Derivatives).

sorun teşkil edebilecektir. Bu durumda vergi sisteminde yer verilen düzenlemelerin minimum düzeyde de olsa yol gösterici olacağından hareketle, işlemler parçalara ayrılarak benzer ekonomik durumlara benzer kuralların uygulanması yoluyla bir sonuca varılabilir. Ne var ki aynı işlem, mükellefin işlemi ele alış yöntemine göre farklı bir yapıya bürünebileceğinden işlemin vergilendirilmesi sorun olarak varlığını koruyacaktır⁶⁴⁷.

Türev işlemlerin belirsizliği, “tutarsızlık (inconsistency)”, “tanımsızlık (indeterminacy)” ve “ karmaşıklık (complexity)” şeklinde somutlaşmaktadır. Bunlar aynı zamanda agresif vergi planlamasında türev ürünlere başvurulmasını kolaylaştıran etkenlerdir. Bunları şu şekilde açıklayabiliriz:

Tutarsızlık, türev ürünlere ilişkin yasal düzenlemelerin yetersizliği ile ilgilidir. Daha açık bir ifadeyle ekonomik olarak karşılaştırılabilir işlemler aynı vergi muamelesine tabi değildir. Çünkü vergisel işlemlerin sadece birkaç türdeki türev işlem için öngörüldüğü durumlarda mevcut kurallar ve içtihatlar boşluk (cubbyhole) meydana getirmektedir. Mükellef de avantajlı vergi sonucunu elde etmek için türev ürünlerin geniş işlem özelliklerinden yararlanarak kendisine uygun boşluğu belirleyebilmektedir. Hatta finansal mühendislikle mükellefler türev işlemin altında yatan varlığı elde edecek şekilde farklı türev ürünleri bir araya getirerek yeni finansal ürün ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle, benzer ekonomik durumlar işlemlerin çoklu yönüne bağlı olarak gelir veya kaybın kaynağı, niteliği ve zamanlaması açısından en uygun vergi sonucunu sağlayacak şekilde değiştirilebilmekte ve bu sonuca göre vergilendirilebilmektedir⁶⁴⁸.

Tanımsızlık, türev ürünlerin çeşitliliği nedeniyle tek tip bir tanıma oturtulamaması, yeni türev ürünlerin ortaya çıkması ve kanun koyucunun bunlara karşı gösterdiği reaksiyon ve bu reaksiyon sonucunda yeni boşlukların meydana gelmesiyle ilgilidir. Geleneksel türev ürünler olan forward, swap, future ve opsiyon sözleşmeleri uygulamada kabul görmüş sözleşmeler olup bunlar yasal olarak da tanımlanmışlardır⁶⁴⁹. Bununla birlikte geleneksel türev ürünler her zaman finansal

⁶⁴⁷ Donohoe, s. 11.

⁶⁴⁸ Donohoe, s. 11-12.

⁶⁴⁹ Örneğin Türk Vergi Hukuku açısından Türev ürünlerin vergilendirilmelerine ilişkin açıklamaların yapıldığı Maliye Bakanlığını Genel Tebliğler 19.01.2012 tarih ve 28178 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğlerde kambiyo ve arbitraj muamelelerinin tanımları ve değerlendirilmeleri yapılmış, forward, swap ve opsiyon işlemleri ile varantların vergilendirilmeleri hakkında örnekli açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğler için bkz. Erişim Tarihi: 12.01.2015, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/01/20120119.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/01/20120119.htm>.

ihtiyaçlara cevap vermeyebilmektedir. Bu nedenle yeni türev ürünler, değişik finansal ihtiyaçlara cevap vermek ve yatırımcının hedeflerini yerine getirmek üzere ortaya çıkmışlardır. Bu türevler temelde geleneksel türevlerin özelliklerini taşıyalar da finansal mühendislikle bu ürünler ihtiyaç duyulan alanını özelliğine göre ince detaylara dikkat edilerek yeniden oluşturulduğundan temelinde yer alan türev ürünlerden farklılaşmaktadır. Vergi uygulaması açısından sorun da burada ortaya çıkmaktadır. Çünkü meydana getirilen yeni türevler daha önceden vergi kanunlarınca tanımlanmadığından ve ne şekilde vergilendirileceği kesin olarak belirlenmediğinden mükellefler belirsiz olan bu durumdan yararlanarak vergi avantajı elde etme yolunu seçebilmektedir. Yasa koyucu bu boşluğu doldurmak amacıyla ilgili türev işleme yönelik spesifik düzenleme yapmaktadır. Her türev ürüne yönelik yeni düzenleme türev ürünlerin vergilendirilmesinde çok fazla sayıda kuralın oluşmasına neden olmaktadır. Düzenlemelerin çokluğu ise bu defa kuralların uygulanmasında belirsizlik yaratmaktadır. Belirsiz olan bu süreç de mükelleflere avantajlı vergi sonucu elde etmek üzere daha akılcı çözümler üretme imkânı sağlamaktadır. Özellikle birleşik türev ürünler ve türev ürünlerle birleştirilmiş diğer borç enstrümanları (örneğin tahvil) kanuni olarak tanımlanamadığından ve yeni ürünlerin karmaşık yapısından dolayı mükellefler kanun koyucu tarafından yaratılan boşluktan yararlanabilmektedir. Bunu şu örnekle somutlaştırabiliriz: öz sermaye üzerine ön ödemeli forward sözleşmesi yapılması durumunda bu sözleşme bir taraftan tahvilin diğer taraftan da forward sözleşmesinin özelliklerini taşıyabilecektir. Bu sözleşme tahvile benzemektedir. Çünkü satın alan yatırımcı başlangıçtaki yatırımın bütününe yönelik ödeme yapmakta ve vadedeki ödeme ile birlikte periyodik dönemlerle nakit para almaktadır. Bununla birlikte bu sözleşme tam olarak tahvil tanımına da uymamaktadır. Zira vadede elde edilen miktar, bahsi geçen öz sermayenin gelecekteki değerine bağlıdır. Bu örnekte mükellefin elde ettiği gelir iki şekilde nitelenebilir. İlk nitelermeye göre sözleşme tahvil gibi değerlendirilebilir. Bu durumda mükellefin elde ettiği gelir vergilendirilecektir. Buna karşın ikinci nitelermeye göre sözleşme, forward sözleşmesi gibi değerlendirilebileceğinden ödeme yapılana kadar vergi borcu ertelenebilecektir⁶⁵⁰.

Karmaşıklık, türev ürünlerle gerçekleştirilen işlemlerin girift bir yapıya bürünmesini ifade etmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, türev ürünler, değişken

⁶⁵⁰ Donohoe, s. 13-14.

bir yapıya sahip olmaları nedeniyle başka türev ürünlerle ya da borç enstrümanlarıyla bir araya gelerek farklı bir form kazanabilmektedirler. Bu durumda meydana gelen türev ürünün gerçek niteliğinin tespiti güçlük arz edebilmektedir. Diğer taraftan türev işlemlerle risk bir taraftan diğer tarafa aktarılmaktadır. Ancak riskin aktarılması sadece iki taraf arasında gerçekleşmeyebilir. Örneğin riski üstlenen taraf, bir başka türev işlemle üstlendiği riski bir başka tarafa aktarabileceği gibi bu kişi dahi üstlendiği risk bakımından başka bir türev işlem gerçekleştirebilir. Ya da future sözleşmesi yapan bir kimse bu işlemde elde ettiği geliri, gerçekleştireceği bir başka türev işlemle teminat haline dönüştürebilir. Bu işlemlerden de anlaşılacağı üzere türev ürünlerle karmaşık işlemler meydana getirilerek gelir idarelerinin bu işlemlerin gerçek mahiyetini belirlemeleri önlenemekte ve elde edilen gelirin vergilendirilmesinin önüne geçilebilmektedir. Türev ürünlerin ve işlemlerin karmaşık yapısı nedeniyle doktrinde türev ürün ve işlemlerin vergilendirilmesinin vergi hukukunun en zor alanlarından biri olduğu yönünde kabulün oluşmasına neden olmuştur⁶⁵¹. Örneğin ABD Gelir İdaresi, türev ürünlerin vergilendirilmesi ve türev işlemlerin tespiti için türev ürünler ve işlemler üzerinde uzmanlaşmış kişiler istihdam etmektedir⁶⁵².

1.9.2.2. Türev Ürünlerden Yararlanma Biçimleri

Agresif vergi planlaması bağlamında türev ürünlerden yararlanılması çok farklı yöntemlerle gerçekleşebilmektedir. Hatta teorik olarak bu yöntemlerin sonsuz sayıda olduğunu söylemek mümkündür⁶⁵³. Bu bağlamda konunun kapsamı da değerlendirilerek aşağıda türev ürünlerin kullanıldığı üç yöntem gösterilmeye çalışılacaktır.

Kayıp (loss) meydana getirmek amacıyla türev ürünlerden yararlanılması, mükelleflerin, bilhassa yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerde elde ettiği kazançları üzerinden daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek amacıyla yapay olarak zarar oluşturmalarıdır. Böylece mükellef elde ettiği zararı ev sahibi ülkede (host country) vergiden indirim nedeni olarak kullanabilecek ve ödemesi gereken vergiden daha az vergi ödeyebilecektir. Bu tür kayıp meydana getiren tasarımların genellikle

⁶⁵¹ Donohoe, s. 16.

⁶⁵² Information Management Network (IMN), *The 2nd Annual East Coast Municipal Derivatives Conference-Executive Brief*, 10-12 December 2007, Naples/Florida, s. 6 (Erişim Tarihi: 12.01.2015, http://www.imn.org/2007/esb1017/executive_brief.pdf); Donohoe, s. 17.

⁶⁵³ Frian Aarsnes, *Protection From Derivative Abuse*, Publish What You Pay Norway, ISBN 978-82-93212-02-7, December 2011, s. 24 (http://www.publishwhatyoupay.no/sites/all/files/1006a-PWYP_DerivativesReport_ENG_DOWNLOAD_1.pdf).

bir malın dalgalı fiyat eğiliminin olduğu ülkelerde gerçekleştiği görülmektedir. Dalgalı fiyat halinde ana şirket, kendi kontrolündeki bağlı şirket ile fiyatın en düşük seviyeye geldiği dönemlerde forward ya da future sözleşmesi akdederek gelecekte belirlenen bu fiyat üzerinden bağlı şirketine malın satışını gerçekleştirmektedir. Ancak belirlenen fiyat en alt seviyede ve malın fiyatının yükseleceği kesin olduğundan, ana şirket görünüşte zarar edecek ve bu zararı da vergiden indirim konusu yapabilecektir⁶⁵⁴. Benzer şekilde ana şirket, malın fiyatının düşüşe geçtiği dönemlerde de en yüksek fiyattan malı satın almak üzere bağlı şirketiyle forward ya da future sözleşmesi yapması halinde bu defa da malın fiyatı düşeceği için meydana gelen düşüş miktarı kadar zarar meydana gelecektir. Ana şirket, bu işlemleri tekrarlayarak büyük miktarda zarar meydana getirebilecektir.⁶⁵⁵ Bunu forward sözleşmesi üzerinden gerçekleşen şöyle bir örnekle açıklayabiliriz: Y malının dalgalı bir fiyat eğiliminin olduğunu, zaman içerisinde düşüş ve yükseliş yaşandığını, (A) ülkesinde faaliyet gösteren (B) şirketinin bu ülkedeki faaliyetleri dolayısıyla 10.000.000\$ kazanç elde ettiğini, (A) ülkesinde uygulanan kurumlar vergisi oranının %30 olduğunu, buna karşın (C) ülkesinde uygulanan kurumlar vergisi oranının %5 olduğunu varsayalım. Normal koşullarda (B) şirketinin (A) ülkesinde ödeyeceği kurumlar vergisi 3.000.000\$ olacaktır. (B) şirketi, (A) ülkesinde ödeyeceği vergiyi minimum seviyeye çekmek için (C) ülkesinde bulunan ve kendi kontrolünde olan (D) şirketi ile forward sözleşmesi akdetmeye karar verir. Bu sözleşmeye göre (B) şirketi (D) şirketine 6 ay sonra tanesi 1000\$'dan 10.000 adet Y ürününü satacaktır. Y ürününün fiyat eğilimine bakıldığında zaman içerisinde dalgalı bir seyir izlediğini, fiyatının 4000\$'a kadar çıktığını, en düşük seviyesinin 1000\$ olduğunu düşünelim. (B) şirketinin kendi kontrolündeki (D) şirketi ile yaptığı sözleşme gereğince 3 ay sonra ürünü (D)'ye teslim edecektir. Ancak teslim gününde Y malının fiyatı 4000\$'a çıkmıştır. Bu durumda (B) şirketi ürün başı 3000\$ zarar etmiş olduğundan toplam zararı $10.000 \text{ adet} \times 3000\$ = 3.000.000\$$ olacaktır. Ayrıca (B) şirketi malın fiyatının 4000\$ olduğu dönemde bu fiyat üzerinden bir başka forward sözleşmesi yaparak 3 ay sonra (C) şirketi 10.000 adet malı (B) şirketine satacaktır. 3 ay sonra Y malının değeri 1500\$'a gerilemiştir. Dolayısıyla (B) şirketi ürün başı $4000\$ - 1500\$ = 2500\$$ zarar etmiş görünmektedir. Bu durumda (B)'nin zararı $10.000 \text{ adet} \times 2500\$ = 2.500.000 \$$ olmuştur. Dolayısıyla gerçekleşen iki farklı forward sözleşmesiyle (B)

⁶⁵⁴ Aarsnes, s. 22-23.

⁶⁵⁵ Aarsnes, s. 23.

şirketi toplamda 5.500.000\$ zarar meydana getirmiştir. Meydana gelen bu zarar şirketin elde ettiği kazançtan düşüldüğünde (B) şirketinin (A) ülkesinde ödeyeceği vergi $4.500.000\$ \times \%30 = 1.500.000\$$ olacaktır. Dikkat edilirse burada (B) şirketi yapay olarak meydana getirdiği zararlarla toplamda 1.500.000\$'ı vergi dışı bırakmıştır.

Mükellefler, türev ürünleri *asimetrik uyumsuzluklardan yararlanmak* amacıyla da kullanabilmektedir. Burada mükellefler, farklı vergi sistemleri arasındaki uyumsuz düzenlemelerin ortaya çıkardığı boşluklardan türev ürünlerin belirsizlik niteliği sayesinde vergi avantajı sağlayabilmektedir. Örneğin (A) ülkesinin faiz (interest) ve kar payı (dividend) gelirleri üzerine düşük; ancak sermaye (capital) kazançları üzerine yüksek vergi oranı uyguladığını; buna karşın (B) ülkesinde faiz ve kar payı gelirleri üzerine yüksek; ancak sermaye kazançları üzerine düşük vergi oranı uyguladığını varsayalım. Bu asimetrik yapı içerisinde bir şirketin (A) ülkesinden faiz ya da kar payı elde etmesinin, (B) ülkesinden ise sermaye kazancı elde etmesinin avantajlı olacağı açıktır. Bu uyumsuzluk halinde bir şirket, (A) ülkesinde, diğer kazançların vergilendirilmesinde matrahtan indirebilmek için sermaye kayıpları (capital losses) tutmak istemektedir. Bu şirket amacını gerçekleştirebilmek için (A) ülkesinde ve (B) ülkesinde kendine bağlı iki tane şirket kurmuştur. (A) ülkesinde bulunan bağlı şirket (SubA), ana şirkette bulunan tahvillerin yasal sahibidir. (B) ülkesinde bulunan bağlı şirket (SubB) ise (SubA)'nın sahip olduğu tahviller üzerinde alım opsiyonu (call option) hakkına sahiptir. Alım opsiyonun işlem fiyatı ise tahvilin güncel değerine eşittir. Opsiyon süresi boyunca, (A) ülkesinde tahvilden gelir elde edilir. Eğer tahvilin değeri hızlı bir şekilde yükselirse, opsiyon sözleşmesi uygulamaya konulacak ve (B) ülkesinde sermaye kazancı elde edilecektir. Şayet opsiyon sözleşmesinin değeri hızlı bir şekilde düşerse, opsiyon sözleşmesi yürürlüğe konulmayacak ve (A) ülkesinde sermaye kaybı meydana gelecektir⁶⁵⁶. Yukarıda bahsedildiği üzere, opsiyon sözleşmesinin ekonomik amacı riski ortadan kaldırmaktır. Oysa bu işlemde opsiyon sözleşmesi, (A) ve (B) ülkelerinin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluktan yararlanma aracı haline getirilmiştir.

Türev ürünlerden *gelir veya zararın kaynağını değiştirme* amacıyla da yararlanılmaktadır⁶⁵⁷. Yabancı ülkede ödenmiş verginin mahsubu ve yabancı bir

⁶⁵⁶ Aarsnes, s. 25.

⁶⁵⁷ Frank J. Fabozzi, *The Use of Derivatives in Tax Planning*, Frank J. Fabozzi Inc., Pennsylvania 1998, s. 258.

işletmeden elde edilen gelirin ya da yabancı bir işletmeye yapılan ödemeler üzerinde geçerli bir şekilde hesaplanan stopaj vergisinin önemli belirleyicisi “kaynak ilkesidir.” Çünkü her ülke kural olarak kendi ülkesinden elde edilen geliri vergilendirmektedir⁶⁵⁸. Örneğin ABD vergi düzenlemelerine göre yabancı bir işletmenin ABD kaynaklarından elde ettiği kar payı üzerindeki stopaj vergisi %30’dur⁶⁵⁹. Dolayısıyla ABD kaynaklarından bir gelir elde edildiğinde bunun stopaja tabi olacağı şüphesizdir. Bu durumda mükellefin elde ettiği kazancın yabancı kaynaklı olması halinde bu kazanç stopaja tabi tutulamayacaktır. Bunu sağlamak amacıyla dar mükellef, mesela yabancı bir işletme, bir yatırım bankası ile yatırım takası (equity swap) sözleşmesi⁶⁶⁰ yaparsa, sözleşme süresince elde edilen gelir yabancı kaynaklardan elde edilmiş sayılacak ve ABD stopaj vergisine tabi olmayacaktır. Çünkü yatırım takası ile birlikte, tahvil yatırımcıları, sahip oldukları tahvilleri, aynı şirketin hisse senetleri ile değiştirme hakkına sahip olmaktadır. Böylece tahviller karşılığında mükellef, yabancı bir şirketin hissesine sahip olmaktadır. Bu nedenle hisse karşılığı elde edilen gelir de yabancı menşeli olmaktadır. Bu tasarım yabancı işletmelere agresif vergi planlaması bağlamında stopaj vergilerinin kaynağını değiştirerek vergi ödemedir kaçınma imkanı tanımaktadır⁶⁶¹.

1.10. Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri

1.10.1. Genel Olarak Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri

Ülkelerin vergi uygulamaları arasındaki farklılıklar nedeniyle sınır ötesi işlemlerdeki karmaşıklığın her geçen gün artması, mükelleflerin işlemin ekonomik

⁶⁵⁸ Donohoe, (*Derivatives*), s. 29.

⁶⁵⁹ Bkz. IRC m.871 (a) ve 881 (a).

⁶⁶⁰ Yatırım takasını şu şekilde açıklayabiliriz: “Finansal yapılanmaya karar veren şirketlerin, uzun vadede mali yapılarını güçlendirmek için uygulayacakları yöntemlerden debt-equity swap ihraç etmektir. Dış borç-yatırım takası sürecinde, tüm tahvil yatırımcılarına, sahip oldukları tahvilleri, aynı şirketin hisse senetleri ile değişme hakkı verilir. Basit bir örnekle açıklamak gerekirse; bir yatırımcının elinde, ABC şirketine ait 1.000 liralık tahvil olduğunu düşünelim. Şirket yeniden yapılanma politikaları doğrultusunda, tahvil yatırımcılarına, tahvillerini hisse senetleri ile değiştirmeyi önerir. Değişim oranı da 1/1 olarak kabul edilsin. Eğer tahvil sahipleri bu öneriyi kabul ederse, 1.000 lira nominal değerli tahvillerini vererek 1.000 liralık hisse senedi almış olurlar. Şirket bu takası yapmakta sonuna kadar kararlıysa, anlaşma şartlarını iyileştirerek, değişim oranını 1:1,5 olarak da belirleyebilir. Bu durumda tahvil sahipleri, 1.000 liralık tahvil karşılığı, 1.500 liralık hisse senedi almış olurlar. Yani bu takastan nominal olarak 500 lira kazanmış olurlar. Şirket ise, vadesi gelen ve gelecek dönemlerdeki faiz yükümlülüklerini iptal ederek, yatırımcılara olan nakit transferlerini durdurmuş olur. Başka bir deyişle iflastan kurtulur.” *Dış Borç/Yatırım Takası Nedir? (Debt/Equity Swap)*, <http://globalekonomikmonitor.blogspot.com.tr/2009/02/debtequity-swap-ds-borcyatrm-takas.html>, (Erişim Tarihi: 01.03.2015).

⁶⁶¹ Donohoe, (*Derivatives*), s. 29.

özünü bir yana bırakarak vergisel odaklı işlem yapıları oluşturmalarına ve bu yolla önemli miktarlarda vergi avantajı elde etmelerine imkân vermektedir. Günümüzde vergi idarelerini gelir kaybına uğratan bu tür yapılardan biri de hibrit uyumsuzluk düzenlemeleridir⁶⁶².

Hibrit uyumsuzluk, vergilendirilecek işlemin, farklı ülkelerde farklı yasal düzenlemeye tabi tutulması ve bu düzenlemelerin birbiriyle tutarlı olmaması anlamına gelmektedir⁶⁶³. Bir başka ifadeyle, hibrit uyumsuzlukta aynı vergi konusu, ülkelerin mevzuatlarına göre farklı hukuki nitelendirilmeye tabi tutulmakta, aynı konu adeta çift karakter kazanmakta ve örneğin bir ülkede istisna, muafiyet, teşvik gibi çeşitli nedenlerle vergilendirilmeyen vergi konusu yönünden yapılan harcamalar, bir başka ülkede vergiden indirim nedeni olarak kullanılabilir. Böylece mükellef, istisna, muafiyet ya da teşvik gibi nedenlerle bir ülkede vergi ödemezken, bir diğer ülkede bu konuyla bağlantılı olarak yaptığı harcamaları vergiden indirim nedeni yapabilmektedir. Bu açıdan mükellefler hibrit (melez) karakterli araçlardan yararlanarak vergi avantajı elde etme yönünde tasarımlarda bulunabilmektedir. Dolayısıyla *hibrit uyumsuzluk düzenlemesi*, agresif vergi planlaması çerçevesinde mükellefin, bir vergi konusu hakkında iki ya da daha fazla ülkenin sahip olduğu uyumsuz düzenlemeleri, işlemin ekonomik özünü bir yana bırakarak, vergi avantajı sağlamak üzere istismar etmesi şeklinde tanımlamak mümkündür⁶⁶⁴. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinde iki temel unsur vardır. Bunlardan ilki, ülkelerin mevzuatları karşılaştırıldığında aynı vergi konusu hakkında uyumsuz düzenlemelerin varlığı, diğeri ise ülkeler arasındaki mevzuat uyumsuzluklarının işlemin ekonomik özü bir tarafa bırakılarak vergi avantajı sağlamak üzere mükellefin kendi çıkarına kullanmasıdır⁶⁶⁵.

Hibrit uyumsuzluğun ortaya çıkmasında kanun koyucunun ihdas ettiği mevzuatın doğrudan etkili olabildiği gibi uygulama da hibrit uyumsuzluğun ortaya çıkmasına neden olabilir. Özellikle geleneksel hibrit unsurların bir araya getirilmesi ile meydana getirilen yeni hibrit ürünlerin vergilendirilmesinde gelir idarelerinin bu

⁶⁶² Akif Tunç, Can Güneş, *Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri/OECD Raporu Ve Çeşitli Ülke Düzenlemeleri*, s. 1 Erişim Tarihi: 01.02.2015, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/1333698/tmmz2013_makale4.pdf.

⁶⁶³ Krahmál, s. 3.

⁶⁶⁴ OECD, *Neutralising The Effect Of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project, OECD Publishing, ISBN: 978-92-64-21879-6, 2014, s. 29 (kısaca: Neutralising).

⁶⁶⁵ OECD, (*Neutralising*), s. 29.

ürünlerin işlemsel analizini ürünleri bileşenlerine ayırmak suretiyle gerçekleştirdiklerinde vergilemede farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Çünkü bileşik hibridi farklı ayırma tabi tutmak farklı vergisel sonuçların ortaya çıkarması sonucunu doğurabilmektedir⁶⁶⁶. Bunu şöyle bir örnekle izah edebiliriz: Bir kurum 1000\$ olarak belirlenen borç miktarı karşılığı 5 yıllık endeks oranında büyüyen hisse senedi ihraç etmektedir. 5 yıl içinde, bunu elinde bulunduran 1000\$ yatırımını geri alacak ve artı olarak 1000\$'ın Standart & Poors'un 500 hisse senedinde açıkladığı endeks (S&P 500) ile çarpımı sonucunda bulunan tutarı da alacaktır. Buna göre endeks 2 olursa hisse senedini elinde tutan toplam 2000\$ alacaktır. Bu arada endeks düşse bile elinde hisseyi tutanın en az ödeme tutarı olarak 1000\$ alması garanti edilmektedir. Bu borç miktarı üzerinde ödenebilir herhangi bir faiz bulunmamaktadır. Bu işlemlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak 1991 yılında ABD Gelir İdaresi, indekse bağlı hisse senedinin "alım opsiyonu + sıfır kuponlu bono" şeklinde ayrıştırılmasını ve sıfır kuponlu bono üzerinden 5 yıl boyunca elde edilen faizin vergilendirilmesine karar verdi. Faiz oranının %10 olduğunu varsaydığımızda, ihraç tarihinde sıfır kuponlu bononun ihraç tarihindeki değeri $1000\$ \cdot (1,1)^5$ yani 621\$ olacaktır. Hisse senesini elinde bulunduran tarafından ödenen $1000\$ - 621\$ = 379\$$ opsiyon sözleşmesine gömülü bir prim olarak değerlendirilecektir. Bu ayrıştırma sonucunda, ilgili dönem sonunda opsiyon bileşeninin kazanç veya vergi kayıplarıyla beraber bononun 379\$'lık iskontosu 5 yıl vadede elde edilen kazanç temeline dayanarak ilave ediliyor. Bu örnekteki enstrümanı ayrıştırmanın birden fazla yolu vardır. Mesela 1000\$'lık borca bağlı indeks esaslı hisse senedini "piyasa faiz oranında faiz + forward sözleşmesi" olarak ayrıştırma gerçekleştirildiğinde buradaki forward sözleşmesinin borç verene 5 yılın sonunda S&P500 indeksini aşan bileşik faizi takas etme zorunluluğu getiriliyor. Bu yaklaşıma göre 5 yıl üzerinden toplam 1000\$'a tekabül eden faiz dönem sonunda muhtemel kazanç ve kayıpla beraber 1000\$'a eklenmektedir. Nakit + S&P500 indeksine bağlı forward sözleşmesi vergi uygulamaları açısından, az önce belirlendiği şekilde çözüme kavuşturulsa da, bu yaklaşım opsiyon ve sıfır kuponlu bonoyu birbirinden bağımsız satın alan vergi

⁶⁶⁶ Alvin C. Warren, *U.S. Income Taxation Of New Financial Products*, s. 14, Erişim Tarihi: 06.02.2015, <http://eml.berkeley.edu/~burch/Warren.pdf>.

mükellefi için eşitsizliğe yol açmaktadır. Zira opsiyon alış fiyatının içinde faiz bulunmamaktadır⁶⁶⁷.

Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinde kullanılan hibrit unsurlar genellikle belirteceğimiz şu esasların bir ya da daha fazlasını içermektedir: Hibrit işletmeler (hybrid entities), çift ikametli varlıklar (dual residence entities), hibrit enstrümanlar (hybrid instruments) ve hibrit transferler (hybrid transfers). *Hibrit işletmelerden* kasıt, bir ülkede vergi uygulaması açısından ana şirketle ilişkilerinde şeffaf olarak kabul edilen bir işletmenin, diğer ülkede şeffaf olmamasıdır⁶⁶⁸. *Çift ikametli varlıklar*, vergi işlemine tabi tutulacak varlığın iki farklı ülkede yerleşik kabul edilmesi ve her hibrit varlığın bulunduğu ülkeye göre hukuki olarak nitelendirilmesi anlamına gelmektedir⁶⁶⁹. *Hibrit enstrümanlar*, ülkelerin vergi uygulamaları bakımından farklı şekilde değerlendirilen işlemlerdir. Bu enstrümanlar genellikle, bir ülkede borç işlemi kabul edilirken, diğer ülkede iştirak senedi şeklinde kabul edilmektedir⁶⁷⁰. *Hibrit transferler*, mükellefin gerçekleştirdiği varlık transferlerinin bir ülkede mülkiyet aktarımı olarak kabul edilmesine karşın, diğer ülkede mülkiyet aktarımı şeklinde kabul edilmeyip genellikle teminat altına alınmış borç şeklinde görülmesidir⁶⁷¹. Hibrit transfer vergisel anlamda, karşılıksız olarak bir ülkeden diğer bir ülkeye bir varlığın mülkiyetinin transferini sağlayan ve genellikle, “rehin”in konusunu oluşturan ödünç verme araçları olarak değerlendirilmektedir.

1.10.2. Hibrit Uyumsuzluğun Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü

Agresif vergi planlaması bağlamında hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri ile mükelleflerin elde etmeyi hedeflediği netice, vergi yükünü olabildiğince azaltmaktır. Bu anlamda hibrit uyumsuzluk düzenlemeleri genellikle çifte indirim tasarımları (double deduction scheme), vergiden indirim ve vergilendirme dışı bırakma (istisna) tasarımları (deduction / no inclusion schemes), yurt dışında ödenmiş vergilerin

⁶⁶⁷ Yakup Avcı, *Yeni Finansal Ürünlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanılması*, Erişim Tarihi: 15.01.2015, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/yakup/004/>.

⁶⁶⁸ OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy And Compliance Issues*, OECD Publishing, March 2014, s. 7, Erişim Tarihi: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/HYBRIDS_ENG_Final_October2012.pdf (kısaca: Hybrid).

⁶⁶⁹ OECD, (*Hybrid*), s. 7.

⁶⁷⁰ OECD, (*Hybrid*), s. 7; Victor Thuronyi, *Taxation Of New Financial Instruments*, Ad Hoc Group Of Experts on International Cooperation In Tax Matters, Tenth Meeting, Geneva, 10 - 14 September 2001, s. 8 (<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan004463.pdf>, Erişim Tarihi: 01.02.2015).

⁶⁷¹ OECD, (*Hybrid*), s. 7.

mahsubunu meydana getiren tasarımlar (foreign tax credit generators scheme) şeklinde ortaya çıkmaktadır⁶⁷².

1.10.2.1. Çifte İndirim Yöntemi

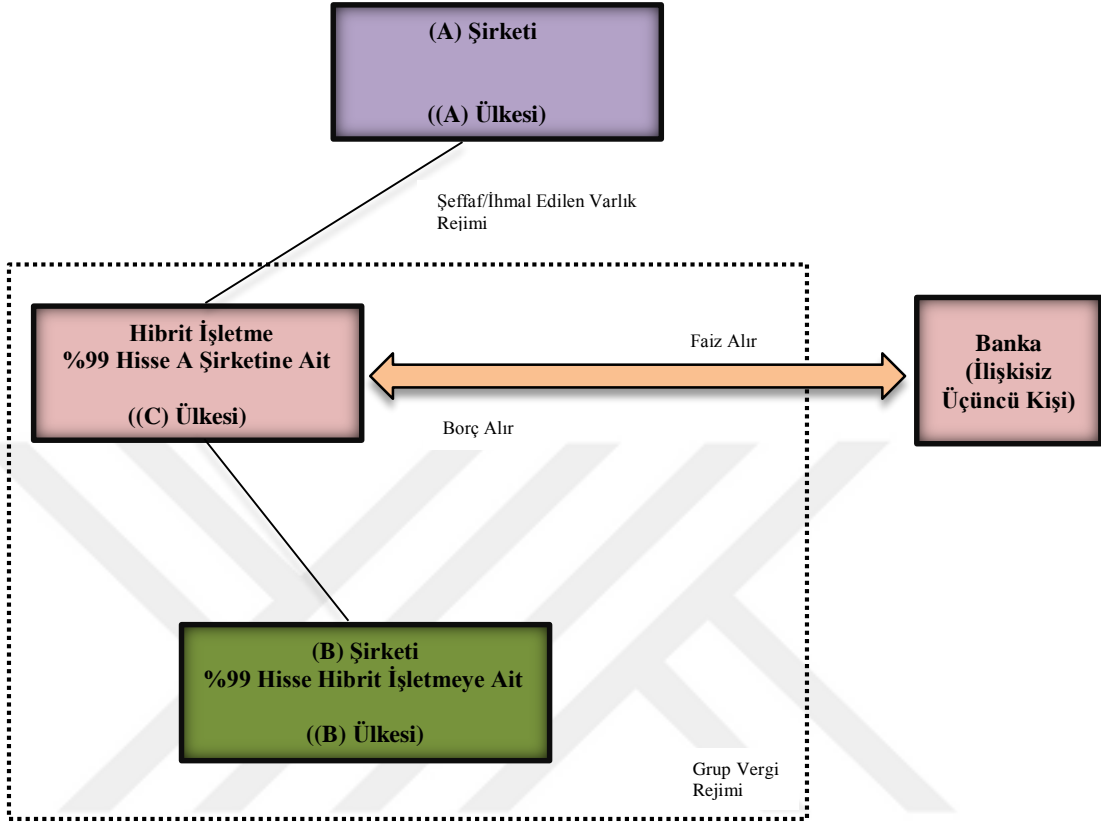
Hibrit uyumsuzluk tasarımlarının ortaya çıkış biçimlerinden biri olan çifte indirim tasarımlarında mükellef, aynı borç ilişkisiyle bağlantılı gider kalemini birden fazla kullanarak farklı vergi sistemlerinde birden fazla vergiden indirim avantajı elde etmektedir. Böyle bir tasarımın ortaya çıkmasını sağlayan en önemli unsur ise ana şirket tarafından kontrol edilen bir şirketin, farklı vergi sistemlerinde farklı nitelendirilmesi nedeniyle melez bir karakter kazanmasıdır. Özellikle hibrit (bağlı) işletmelerin, ilişkili olduğu şirketlerin bulunduğu ülkelerden birinde şeffaf ya da ihmal edilen işletme olarak değerlendirilmesi ve böylece ilişkili olan şirketin şubesi kabul edilmesi, buna karşın bir başka ülkede aynı işletmenin ayrı bir işletme olarak nitelendirilmesi halinde ana şirket hibrit işletmenin giderlerini hem bulunduğu ülkede hem de bağlı şirketin bulunduğu ülkede vergiden indirim olarak kullanabilmektedir⁶⁷³. Bunu şöyle bir örnekle daha anlaşılır kılabiliriz:

A ülkesinde bulunan ana şirket (A), B ülkesinde bulunan (B) şirketinin yönetimini araya dâhil edilen bir bağlı şirket (hibrit işletme) aracılığıyla yani dolaylı olarak elinde bulundurmaktadır. (B) şirketindeki iştirak paylarının büyük çoğunluğunu hibrit işletme elinde bulundurmakta; hibrit işletmenin iştirak paylarının büyük çoğunluğunu ise (A) şirketi tutmaktadır. (A) şirketi ile (B) şirketi arasına dâhil edilen hibrit işletme, A ülkesinin vergi uygulaması yönünden şeffaf olarak (ya da ihmal edilen varlık) şeklinde değerlendirilmekte; ancak B ülkesinin vergi uygulaması açısından ayrı bir şirket olarak kabul edilmektedir Hibrit işletme ilişkisiz üçüncü bir kişiden borç alarak bu borç miktarını, (B) şirketine iştirak olarak koymaktadır. Hibrit işletme, alınan borç üzerinden üçüncü kişiye faiz ödemektedir. Hisse dışında, herhangi bir geliri de bulunmamaktadır. Ayrıca ülkelerin vergi uygulamaları yönünden A ülkesi ilişkili şirketleri ayrı bir varlık olarak kabul etmemekte ve bağlı

⁶⁷² Ancak hemen belirtmek gerekir ki, burada belirtilen tasarımlar mükellefin amacına göre yapılmış gruplamalardır. Bununla birlikte finansal enstrümanların çeşitliliği ve bunların vergilendirilmesindeki farklı yollar, pratikte, kapsamlı bir şekilde hibrit tasarımların nelerden ibaret olduğunu belirlemeyi imkânsız kılmaktadır. Özellikle sınır ötesi işlemlerde ödemelerin nitelendirilmesinde ülkeler arasında yaşanan ihtilaflar, hibrit tasarımların tam olarak belirlenmesi ve tanımlanmasında güçlük yaratmaktadır. OECD, (*Neutralising*), s. 31.

⁶⁷³ OECD, (*Hybrid*), s. 7.

şirketler şube olarak değerlendirilmektedir. Buna karşın B ülkesinde grup şirketler yönünden grup indirim rejimi uygulanmaktadır.



Şekil 8: Hibrit Uyumsuzluk ve Çifte İndirim Örneği

Bu çerçevede ana şirketin işlemlerini analiz ettiğimizde; B ülkesinin vergi uygulaması açısından Hibrit İşletme kurumlar vergisine tabidir. Ancak B ülkesinde uygulanan grup vergi rejimine göre aynı şirketler grubuna dâhil şirketlerin yapmış oldukları harcama B ülkesinde vergiden indirim nedeni kabul edildiğinden, Hibrit İşletmenin borç nedeniyle bankaya ödemiş olduğu faiz, B ülkesinde gider olarak vergiden indirilebilecektir. Çünkü Hibrit İşletme, B Şirketinin hisselerinin sahibi olduğu için aynı grup içerisinde kabul edilmektedir. Buna karşın A ülkesi Hibrit İşletmeye şeffaf (ya da ihmal edilen varlık) olarak muamelede bulunduğu için, A ülkesinin vergi uygulaması açısından Hibrit İşletme (A) şirketinin şubesi şeklinde değerlendirilmekte ve bunun sonucu olarak Hibrit İşletmenin elde ettiği kazanç ve gerçekleştirdiği giderler (A) şirketinin kazancı ya da gideri olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla Hibrit İşletmenin faiz giderleri, (A) şirketinin gideri olarak

kabul edilerek bu masraflar A ülkesinde, (A) şirketinin vergisinden indirilebilecektir⁶⁷⁴.

Bu basit yapıdaki örnekten anlaşılacağı üzere aynı işletme A ülkesi ve B ülkesinin vergi uygulamaları açısından farklı hukuki niteliğe büründürülmüştür. Aynı işletmeye ilişkin mevzuat düzenlemelerinin uyumsuzluğu ve ülkelerin şirketlerin yapısına dair bilgi paylaşmamaları nedeniyle ana şirket olan (A) şirketi vergi avantajı elde etmek amacıyla kurduğu Hibrit İşletme aracılığıyla çifte vergi indirimi elde etmiştir.

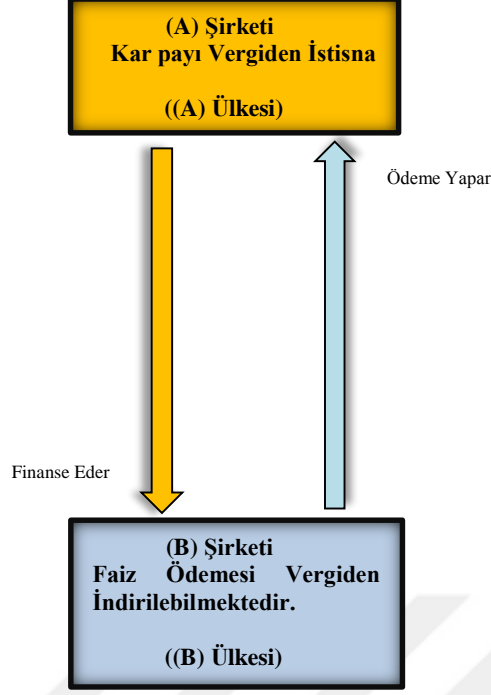
1.10.2.2. Vergiden İndirim ve Vergilendirme Dışı Bırakma (İstisna) Yöntemi

Bu tür tasarımlarda amaçlanan aynı işlemin farklı ülkelerde farklı hukuki nitelimeye tabi tutulmasından yararlanılarak, bir ülkede vergiden indirim konusuna tabi tutulması, diğer ülkede istisna, muafiyet ya da teşvik gibi bir hukuki nedene dayalı olarak vergileme dışı bırakılması amaçlanmaktadır. Böylece aynı unsur hem vergiden indirim avantajı sağlayabilmekte hem de aynı unsur diğer ülkede vergileme dışı kalmakla mükellefe ayrıca pozitif bir vergi katkısı sunabilmektedir⁶⁷⁵. Özellikle bir ülkede borç olarak değerlendirilen bir enstrümanın diğer ülkede sermaye katkısı (ya da öz sermaye) olarak değerlendirildiği durumlarda hibrit yapı daha belirgin hal almaktadır⁶⁷⁶. Bunu şöyle bir örnekle açıklayabiliriz: B ülkesinde yerleşik olan (B) şirketi, A ülkesinde yerleşik (A) şirketi tarafından, B ülkesinde borç buna karşın A ülkesinde öz sermaye olarak nitelendirilen bir enstrüman ile, finanse edilmektedir. A ülkesinin vergi uygulamasına göre iştiraktan elde edilen kar payı (temettü) vergi istisnası nedeniyle vergiye tabi değildir. B ülkesinin vergi uygulamasına göre borç nedeniyle ödenen faizler vergiden indirilebilmektedir.

⁶⁷⁴ OECD, (*Hybrid*), s. 8; OECD, (*Neutralising*), s. 51-52.

⁶⁷⁵ OECD, (*Hybrid*), s. 7.

⁶⁷⁶ Thuronyi, s. 8.



Şekil 9: Hibrit Uyumsuzluk ve İstisna/İndirim Örneği

Bu tasarımdaki işlemler analiz edildiğinde iki yönlü bir vergi avantajı sağlandığı görülmektedir. Bir defa (A) şirketi (B) şirketini finanse etmek için gerçekleştirmiş olduğu ödeme A ülkesinin vergi uygulaması için sermaye katkısı olarak değerlendirildiğinden (B) şirketinin (A) şirketine yönelik gerçekleştirmiş olduğu ödeme kar payı olarak kabul edilecek ve A ülkesinde uygulanan istisna rejimi dolayısıyla vergileme dışı bırakılacaktır. Diğer taraftan B ülkesinin vergi uygulaması açısından (A) şirketinin (B) şirketine yapmış olduğu katkı borç olarak değerlendirildiğinden (B) şirketinin (A) şirketine yapmış olduğu ödeme faiz gideri olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla (B) şirketi faiz ödemesini vergiden indirim nedeni olarak kullanabilecektir⁶⁷⁷. Dikkat edilirse bu işlemde aynı enstrümana A ülkesi ve B ülkesinin farklı hukuki bir nitelik atfetmesinden dolayı mükellef hem A ülkesinde istisna nedeniyle hem de B ülkesinde gider olarak kabul edildiğinden indirim elde etme nedeniyle vergi avantajı elde edebilmiştir.

1.10.2.3. Mahsup Sağlayan Yöntem

Bu tür tasarımlardan esas itibariyle normal koşullarda, gerçeğe uygun şekilde ya da en azından aynı ölçüde uygulanamayacak nitelikte olan durumları aşmak veya yabancı bir ülkede, vergilendirilebilir geliri arttırmaksızın gerçekleştirilmesi

⁶⁷⁷ OECD, (*Neutralising*), s. 33-34.

mümkün olmayan vergi kolaylıklarının meydana getirilmesine olanak sağlamak amacıyla yararlanılmaktadır⁶⁷⁸. Bu tasarımların meydana getirilmesinde genellikle hibrit transferlerden yararlanılmaktadır. Bu tasarımlarda yer verilen hibrit transferler ise genellikle teminata bağlanmış borç sözleşmelerinin özel bir görünümü olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü teminata bağlanmış borç sözleşmelerinin vergi uygulaması açısından farklı vergi sistemlerinde farklı şekilde nitelendirilebilmekte ve bu farklı nitelendirme nedeniyle ortaya çıkan uyumsuzluk kullanılarak önemli vergi avantajı elde edilebilmektedir⁶⁷⁹. Örneğin bir ülkede teminata bağlanmış borç olarak nitelenen bir işlem başka bir ülkede hisse devri şeklinde değerlendirilebilmekte ve böylece faiz nedeniyle ödenen giderler vergiden indirilebilmektedir.

Hibrit transferler kullanılarak ülkeler arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmak ve bu yolla vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanılan yaygın yöntemlerden biri “*iştirak hisselerinin satılması ve sonra tekrar satın alınması sözleşmesi (sale and repurchase)*”dir (buradan sonra *repo* olarak ifade edilecektir)⁶⁸⁰. Çünkü repo işleminde taraflardan birisi, diğer tarafa bir şirkette bulunan hisseleri satmakta ve karşılığında nakit para almaktadır. Bu sözleşme gereğince genelde sabit bir oran üzerinden hisseleri satın alan tarafa sabit oranda bir ödeme yapılmaktadır. Yine aynı sözleşmede hisseleri satan taraf kendisine gelecekte şimdiden anlaşılan fiyattan hisseleri geri satın almak üzere opsiyon hakkı tanımaktadır. Böylece hisseleri satan taraf satmış olduğu hisseleri dilerse tekrar satın alabilecek ve karşılığında anlaştıkları bedeli ödeyecektir. Repo sözleşmesinde yer verilen opsiyon hakkı, sözleşmenin farklı yorumlanmasına neden olmuştur. Bir defa, bu sözleşme teminat altına alınmış borç (*collateralised loan*) şeklinde değerlendirilebilir. Zira hisseleri satan taraf karşılığında nakit para almaktadır. İlerde, şart olmamakla birlikte, repo sözleşmesinde anlaşılan geri satın alma bedeli, hisselerin ilk satım tarihindeki bedele denk miktarda olması durumunda, repo sözleşmesine konu hisseler teminat için verilmiş olma görüntüsü oluşturabilecektir. Ayrıca geri satın alma tarihine kadar hisseler üzerinden ödenen kar payları ise faiz olarak yorumlanabilecektir. Bu durumda hisse değerlerinin getirisi nedeniyle ödenen bedeller, faiz şeklinde yorumlanabileceğinden vergiden indirilebilecektir⁶⁸¹. Buna karşın aynı işlem hisse

⁶⁷⁸ OECD, (*Hybrid*), s. 9.

⁶⁷⁹ OECD, (*Neutralising*), s. 34.

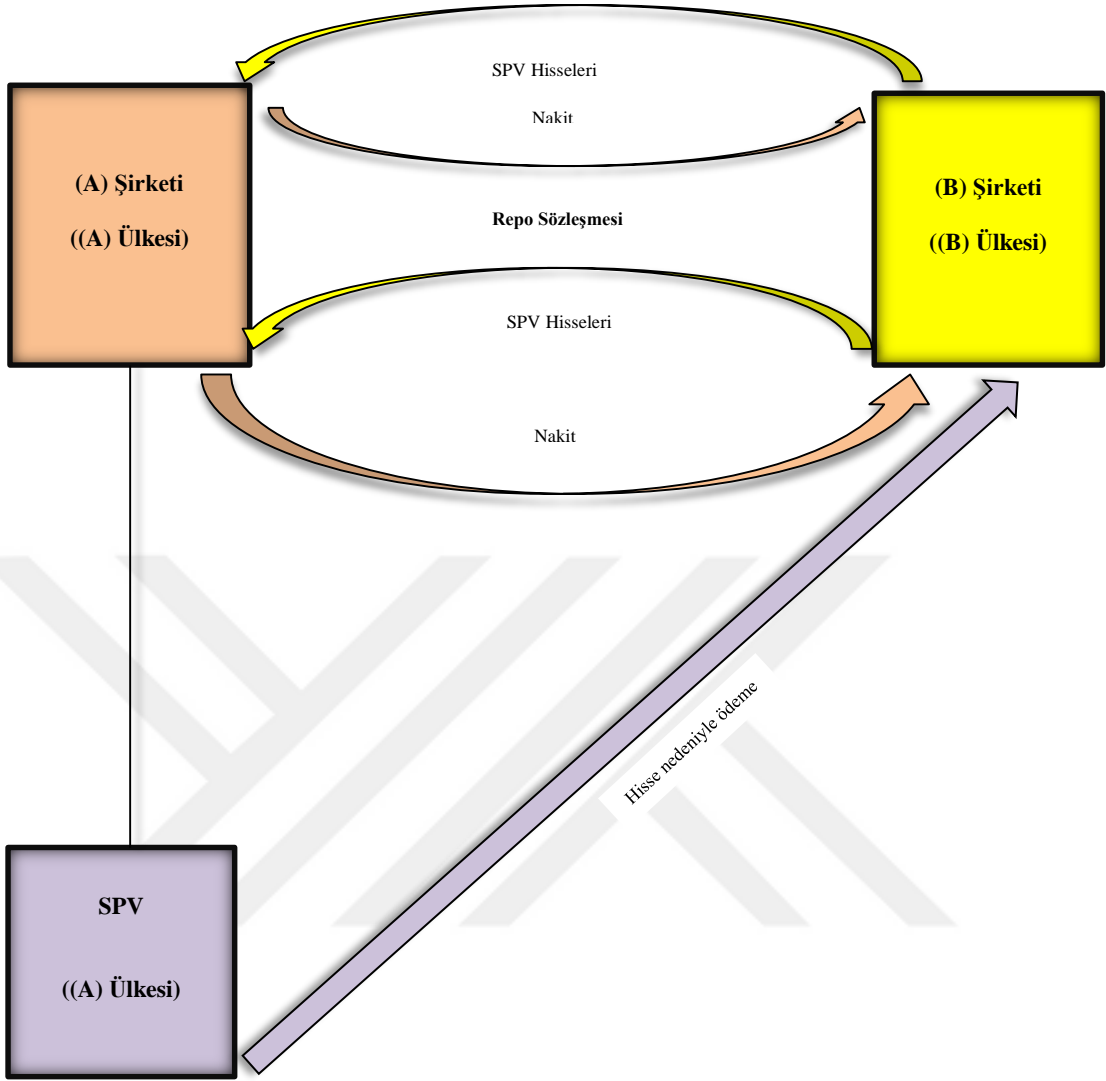
⁶⁸⁰ OECD, (*Neutralising*), s. 34.

⁶⁸¹ OECD, (*Neutralising*), s. 34.

satımı olarak da nitelendirilebilir. Bu durumda hisselerin geri satın alma tarihine kadar geçen süre içerisinde hisselerin sahibi satın alan taraf görünecektir. Böyle bir nitelemenin sonucu ise hisseleri satan tarafın ülkesinde hisseler üzerinden ödenen kar payları vergiye tabi tutulmuş ise hisseleri satın alan taraf vergiye tabi olduğu diğer ülkede bu hisseler üzerinden ödediği vergilerin mahsubunu talep edebilecektir. Bunu şöyle bir örnekle somutlaştırabiliriz:

A ülkesinde bulunan (A) şirketi, kendi özel amaçları için aynı ülkede bir şirket kurmuştur. Özel amaç aracı (special purpose vehicle (SPV)) olarak adlandırılan bu şirkete (A) şirketi nakit katkısı yapar ve karşılığında tercihli hisseleri (preferred shares) üzerine alır. (A) şirketi, B ülkesinde bulunan (B) şirketi ile SPV'deki tercihli hisseler üzerinde repo sözleşmesi yapar. Bu sözleşmeye göre (A) şirketi, SPV'deki tercihli hisselerini (B) şirketine satacak ve karşılığında nakit para alacak, ayrıca sözleşmede belirlenen tarihte ve bedelde hisseleri geri satın alacaktır. SPV'nin elde ettiği kazançlar yönünden (B) şirketine yapılacak ödemeler sözleşmede belirlenen oran üzerinden gerçekleşecektir. Yine bu sözleşme gereğince (B) şirket kar paylarını tutma hakkına sahiptir. Bu hak, (B) şirketine ekonomik olarak (B) şirketinin ödemesi olarak hizmet edebilecektir.

Sözleşme yürürlüğe konulur ve hisseler nakit para karşılığında (B) şirketine devredilir. SPV hisselerin satılması ve geri satın alınması tarihleri arasında, örneğin girmiş olduğu tahvil işlemleri dolayısıyla, gelir elde etmiştir. A ülkesinde uygulanan kurumlar vergisi dolayısıyla SPV elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödeyecektir. Ayrıca SPV elde ettiği bu kazançları için (B) şirketine hisseler nedeniyle ödeme yapacaktır. Ancak sözleşmede (B) şirketine hisseler nedeniyle yapılacak ödemenin belirli bir oranda yapılacağı kararlaştırıldığından bu ödeme hisse değeri üzerinden değil, belirlenen oran üzerinden yapılacaktır.



Şekil 10: Hibrit Uyumsuzluk ve Mahsup Örneği

(A) şirketi ile (B) şirketi arasında gerçekleşen sözleşme, B ülkesinin vergi uygulaması açısından repo sözleşmesi olarak nitelendirilmiştir. Bu nitelendirme nedeniyle sözleşme süresi boyunca (B) şirketi SPV hisselerinin sahibi olarak kabul edilecektir. B ülkesi çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna izin veren düzenlemelere sahiptir. Bu nedenle (B) şirketi, A ülkesinde SPV tarafından ödenen kurumlar vergisi için mahsup talep etme hakkına sahip olacaktır. Diğer taraftan, A ülkesinin vergi uygulaması açısından repo sözleşmesi, (B) şirketi tarafından (A) şirketine SPV hisseleri üzerinden teminat altına alınmış borç olarak nitelendirilmiştir. Bu değerlendirme dolayısıyla (A) şirketi, repo sözleşmesi boyunca halen SPV hisselerinin sahibi ve kâr payını alan olarak

değerlendirilmektedir. Ayrıca A ülkesi kar payları üzerinden elde edilen kazanç yönünden vergi istisnası uygulamaktadır. Yine A ülkesi çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla yurtdışında ödenen vergilerin mahsubuna izin vermektedir. Bu hukuki durum itibarıyla (B) şirketi tarafından alınan kar payları için A ülkesinde vergi istisnası uygulanacak ve vergilendirilmeyecektir. Ancak (A) şirketi, B ülkesinde (B) şirketi tarafından hisseler nedeniyle ödenen vergiyi gerekçe göstererek A ülkesinden mahsup talep edebilecektir. Her iki metot da (A) şirketine etkili bir şekilde kar paylarını vergisiz alma imkânı tanımaktadır. Dahası A ülkesinin vergi uygulaması yönünden aradaki ilişki borç ilişkisi şeklinde nitelendirildiğinden (A) şirketi, (B) şirketinden aldığı borcu gerekçe göstererek faiz masrafları için de indirim talep edebilecektir. Genelde talep edilen bu indirim kar paylarına eşit miktardadır⁶⁸².

Bu tasarım dikkate alındığında A ve B ülkelerinin repo işlemine yönelik farklı nitelendirmede bulunmaları dolayısıyla A ülkesinde ve B ülkesinde vergiden indirim elde edilebildiği gibi yabancı ülkede ödenen vergilerin de mahsubu sağlanmıştır.

1.10.3. Hibrit Uyumsuzluk Tasarımlarının Sonuçları

Hibrit uyumsuzluk tasarımlarının çeşitli açılardan doğurduğu sonuçlar vardır. Bu sonuçları şu şekilde belirtebiliriz⁶⁸³:

Vergi Gelirleri Açısından: Uluslararası hibrit enstrümanlar, genellikle, ülkelerde ödenmesi gereken vergi miktarında azalmaya yol açmaktadır. İlgili ülkelerde, bu tutarı belirlemek zor olmakla birlikte, bu vergi geliri tutarını kaybeden ülkeler için, toplu bir vergi kaybı yaşanmış olmaktadır. Ülkeler açısından yaşanan bu kaybın yanı sıra, mükellefler için de ilave maliyetler getirecektir. Devlet, bu enstrümanlar nedeniyle maruz kaldığı vergi kaybını telafi etmek için, mükelleflerin vergi yükünü artırıcı düzenlemeler gerçekleştirebilecektir.

Rekabet Eşitsizliği Açısından: Sınırlar arası faaliyet gösteren veya üst düzey bir vergi uzmanı istihdam eden bazı işletmeler, genellikle hibrit araçları kullanarak, diğer işletmelere karşı vergi avantajı elde edeceklerdir. Ancak, özellikle KOBİ'ler, bu enstrümanlardan sınırlı ölçüde yararlanacaklar veya yararlanma olanakları olmayacaktır.

Ekonomik Etkinlik Açısından: Bir hibrid aracı devreye girdiğinde, sınır ötesi yatırım yapmak; yatırımcının kendi ülkesinde yapacağı aynı tutardaki yatırımdan, ve

⁶⁸² OECD, (*Hybrid*), s. 9-10.

⁶⁸³ OECD, (*Hybrid*), s. 11-12.

ev sahibi ülkedeki yerel rakibin (yerel yatırımcının) yatırım işlemlerinden, daha cazip ve avantajlı olacaktır. Bunun dışında, hibrit enstrümanlar, borç vermenin tercih edileceği bir vergi rejimine yol açacağından dolayı, risk almayı teşvik edecek ve vergisel avantajlarla saydamlığı engelleyeceğinden dolayı, mali istikrarsızlığa da neden olabilecektir.

Şeffaflık Açısından: Kamuoyu, hibrid araçların kullanımıyla mükelleflerin elde edecekleri vergi avantajlarının farkında olmayacaktır. Mükellefler de aynı şekilde efektif vergi oranlarındaki düşmenin neden kaynaklandığını kavrayamamaktadırlar.

Eşitlik Açısından: Hibrit enstrümanlar, mükelleflerden sermaye geliri elde edenlere, ücret geliri elde edenlere kıyasla daha fazla vergi avantajı sağlamaktadır. Belli bir kesim veya grup ile sınırlı olarak vergi indirimi imkânının sağlanması, vergi sisteminde eşitliği bozucu etki yaratacaktır. Bazı işletmelere bu yolla vergi avantajı sağlanırken, diğerlerine bu imkânın tanınmaması, eşitsizlik tartışmalarına yol açmaktadır.

1.11. Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Kullanılması

Kontrol edilen yabancı kurum (KEYK) en basit tanımıyla, kontrol sahiplerinin yerleşim yerinden farklı bir ülkede ya da yargı alanında kayıtlı olan veya yönetilen iştirakler olarak ifade edilebilir. Bir başka ifadeyle KEYK, farklı bir ülkenin vergi mükellefine ait ya da bu kişiler tarafından kontrol edilen, yabancı ülkede yerleşik bulunan ve iştirak eden tam mükellef kurumun bağlı olduğu ülke tarafından kazancı doğrudan vergilendirilemeyen, ancak bulunduğu ülke tarafından vergilendirilebilen kurumlardır⁶⁸⁴. KEYK'lere ilişkin genel tanım bu olmakla birlikte devletlerin egemenliği prensibi gereğince hangi kurumun KEYK sayılacağı devletlerin kendi iç mevzuatlarına göre belirlenmektedir. Çünkü KEYK'e ilişkin düzenlemelerle hedeflenen aslında KEYK'i kontrol eden ortakların vergilendirilmesidir⁶⁸⁵. Bu nedenle her devlet vergilendirmeyi sağlayacak şekilde kendi KEYK tanımını oluşturmaktadır⁶⁸⁶.

⁶⁸⁴ Hakan Erkuş, Leyla Ateş, "Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar Ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 310, Yıl: 2007, s. 114; Gülşen Gedik, "Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 17, S. 3-4, SS. 85-112, s. 89.

⁶⁸⁵ Meltem Sağlam, *Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2011, s. 102.

⁶⁸⁶ Örneğin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'inci maddesinde KEYK, "tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı

KEYK'lerin, hissedarları tarafından kontrol edilmesindeki kolaylık ve karar alma süreçlerine müdahil olunmasındaki rahatlık agresif vergi planlamasında KEYK'lere özel bir konum kazandırmıştır. Çünkü yabancı bir devlette bulunan KEYK'te sermaye ya da kontrol hissesi sahibi olmak ve şirketin karar mekanizmalarına dâhil olmak hukuka aykırı bir eylem değildir⁶⁸⁷. Bu nedenle mükellefler yabancı bir devlette kendi kontrolünde bir şirket kurmak ya da var olan şirkete iştirak ederek bu şirketlerin karar alma mekanizmalarını vergi avantajı oluşturacak şekilde yönlendirebilmektedirler.

Agresif vergi planlamasında mükellefler, *verginin ertelenmesi (tax-deferral)* amacıyla KEYK'lerden yararlanabilmektedir. Verginin ertelenmesi, gelir ya da kazanç üzerine tahakkuk eden verginin ödenmesinin mükellef tarafından

İştirakleri ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Buna karşın ABD Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin yönetmelikte KEYK, "Amerikalı kişiler tarafından, bir yabancı kurumun vergilendirme yılı süresince herhangi bir günde, %50'den fazla (957 (b) veya 953 (c) fıkralarına göre daha az oranda) oy kullanma hakkı olan tüm hisse gruplarındaki toplam oy kullanma gücü tutarına veya kurumun hisse değeri tutarına 958 (a)'daki anlama göre sahip olunan veya 953 (c) hariç, 958 (b) bendine göre sahip olunduğu kabul edilen kurumdur" şeklinde tanıma yer verilmiştir. (Aktaran, Gülşen Gedik, *Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2012, s. 75) Dolayısıyla KEYK hakkında tek bir tanım vermek güçtür. Ancak dünyada uygulanan KEYK rejimleri dikkate alındığında bunların genel ilkelerini şu şekilde belirtebiliriz:

Yabancı Kurumun Kontrolü: Bir yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilebilmesi için yerli vergi mükellefinin bir yurt dışı kurumda belirli bir oranda ve sürekli olarak kontrole sahip olması gerekmektedir. Bu kontrol genellikle yurt dışındaki kurumun sermayesinin ya da oy kullanma hakkının % 50 sinden fazlasına sahip olma şeklinde belirlenmektedir. Ancak bu oran bağlayıcı değildir. Önemli olan iştirak edilen kurum üzerinde etkin olabilmek ve kurumu yönlendirebilmedir. Erkuş, Ateş, s. 115.

Yerli Vergi Mükellefi: Yurtdışı iştiraki kontrol eden gerçek veya tüzel kişilerin KEYK kurallarının uygulandığı ülkenin vergi mükellefi olması gerekmektedir. Çünkü devletler, kendi yetki alanı içerisinde faaliyet gösteren mükelleflerin, devletin mali yetki sınırında olmadığı için vergilendiremediği yabancı iştirakleri kullanarak gelirin vergilendirilmesinin önlenmesinin önüne geçmek istemektedir. Bu yüzden genellikle KEYK rejimi yerli gerçek kişi veya kurum vergi mükelleflerine uygulanmaktadır. Ancak bazı KEYK rejimleri mükelleflerin yurt dışı iştirakteki hisseleri dışındaki işlemlerini (gayrimenkul hisseleri) de bu kapsama almaktadır. Erkuş, Ateş, s. 115.

Yurtdışı Vergilendirme Düzeyi: KEYK'ler genellikle düşük vergi oranı uygulayan ülkelerde faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle devletler listeler oluşturarak bazı devletlerde kurulan kurumları doğrudan KEYK kapsamında değerlendirmektedir. Örneğin vergi cennetlerinde neredeyse hiç vergi alınmadığı için devletler vergi cenneti ülkeleri kara listeye alarak tam mükelleflerin vergi cennetlerinde toplamış olduğu kazançları doğrudan vergilendirmektedir. Erkuş, Ateş, s. 115.

Gelirin Niteliği: Birçok KEYK düzenlemesi faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif yatırım gelirleriyle ilgili vergi ertelemesini önlemeyi amaçlamaktadır. Bu tip gelirler aktif işletme yatırımları ile karşılaştırıldığında düşük vergi oranı uygulayan ülkelerdeki KEYK'lere daha kolay yönlendirilebilmektedir. Bu tip gelirler, üretim, ticaret gibi faaliyetler dışında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen gelirlerdir. Bazı KEYK rejimleri ise aktif işletme gelirlerini de kapsamaktadır. KEYK'lar tarafından elde edilen ve ilgili KEYK kurallarına göre vergilendirilen bütün gelirler "*lekelenmiş gelir (tainted income)*" olarak tanımlanmaktadır. Erkuş, Ateş, s. 116.

⁶⁸⁷ Erkuş, Ateş, s. 115.

geciktirilmesidir⁶⁸⁸. Bu anlamda KEYK'ler elde edilen kazanç ya da gelirin vergilendirmesinin ertelenmesi için bekletici kurum vazifesi görebilmektedir⁶⁸⁹. Daha açık bir ifadeyle, yurt dışında bulunan bir kurumun elde ettiği kazanç, iştirak sahibinin kendi ülkesine girene kadar, iştirak sahibinin ülkesi tarafından doğrudan vergilendirilememektedir. Bu nedenle yurt dışındaki kurumlardan elde edilen kazançlar temettü olarak dağıtılıp ülkeye getirilinceye kadar vergilendirilemediğinden verginin ödenmesi de ertelenmiş olmaktadır. Özellikle “paranın zaman değeri (time value of money)” dikkate alındığında, verginin ödeneceği para biriminin değer kaybettiği durumlarda, elde edilen kazancın daha değerli para cinsinden bekletilmesi halinde gerçekte ödenecek vergi efektif olarak düşük oranda olacaktır. Dolayısıyla KEYK'ler aracılığıyla verginin ertelenmesi halinde mükellef yerel para birimine göre daha az vergi ödeyebilecektir⁶⁹⁰. Hatta şu hususu da vurgulamak gerekir ki, KEYK, vergi uygulamayan ya da çok az vergi uygulayan bir ülkede ya da ayrıcalıklı vergi planı ve temettü dağıtan bir ülkede faaliyet gösteriyorsa kontrol eden ortağa hiçbir zaman kar payı dağıtımını yapılmayacaktır. Bu durumda bu gelir hiçbir zaman vergilendirilemeyecektir⁶⁹¹.

Verginin ertelenmesi amacıyla KEYK'lerden yararlanmak görünüşte hukuka uygun bir davranıştır. Çünkü KEYK'te sahip olunan iştirak hissesi KEYK'in bulunduğu ülkenin düzenlemelerine uygun olarak elde edildiği gibi, şirketin karar alma süreçlerine müdahil olmak da yine o ülkenin düzenlemelerine uygun şekilde gerçekleşmektedir. Ancak burada kontrol sahibi mükellefler, KEYK'ler üzerindeki nüfuzlarını doğrudan vergi avantajı elde etmek üzere kullanmaları, şirketin karar alma süreçlerine bu amaçla müdahale ederek şirketi yönlendirmeleri, alınan kararların ekonomik özünün yokluğu ve bu durumun diğer ülkenin vergi gelirlerinde erozyona neden olması dikkate alındığında işlemin öz itibarıyla hukuka aykırı olmasına neden olmaktadır.

Agresif vergi planlamasında KEYK'lerden *hibrit uyumsuzluk meydana getirmek* amacıyla da yararlanılmaktadır. Hibrit uyumsuzlukla ilgili yapmış olduğumuz açıklamalardan hatırlanacağı üzere hibrit uyumsuzluk, vergilendirilecek işlemin,

⁶⁸⁸ Office Of Tax Policy Department Of The Treasury, *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations*, A Policy Study, December 2000, s. ix.

⁶⁸⁹ Aynı yönde bkz. Vernon Jacobs, Richard Duke, *The Controlled Foreign Corporation Tax Guide*, Offshore Press, Inc., Third Edition, ISBN 1-934175-04-8, Kansas 2007, s. 5.

⁶⁹⁰ Office Of Tax Policy Department Of The Treasury, s. ix.

⁶⁹¹ Erkuş, Ateş, s. 114.

farklı ülkelerde farklı yasal düzenlemelere tabi tutulması ve bu düzenlemelerin birbiriyle tutarlı olmaması anlamına gelmekteydi. Mükellefler, hibrit varlıkların yarattığı bu uyumsuzlukları kullanarak kendilerine önemli miktarda vergi avantajı sağlayabilmekteydi. Hibrit uyumsuzluk meydana getirmenin bir yolu da KEYK'leri kullanmaktır. Böylece yüksek vergi oranı uygulayan ülkeden daha düşük vergi oranı uygulayan ya da hiç vergi almayan bir ülkeye kazançlar aktararak, yüksek vergi oranı uygulayan ülkeye daha az vergi ödenebilir⁶⁹². Bunu şöyle bir örnekle açıklayabiliriz. ABD vergi uygulamasında varlık sınıflandırma rejimi⁶⁹³ ABD'li bir şirket (ya da kişi), yabancı bir ülkede bulunan şirketi ihmal edilen varlık (şube) olarak değerlendirmesine imkân vermektedir. Böylece yurt dışında yapılan işlemler ABD'de gerçekleşmiş gibi kabul edilebilmektedir. Bu bağlamda ABD'li bir kişinin (A) ülkesinde ve kendi kontrolünde (CFC) isminde bir şirketinin olduğunu, (A) ülkesinin yüksek vergi oranı uyguladığını, (B) ülkesinin ise düşük vergi oranı uygulayan bir ülke olduğunu, (A) ülkesinde elde edilen kazancın daha az vergilendirilmesini sağlamak üzere kazançların (B) ülkesine aktarılmasının hedeflendiğini, bu amaçla (B) ülkesinde (BR) isminde bir şirket kurulduğunu ve bu şirketin ABD vergi uygulaması açısından ihmal edilen varlık olarak, (A) ülkesinin vergi uygulaması için ise ayrı bir şirket olarak değerlendirildiğini varsayalım. ABD'li şirket, (A) ülkesinde elde ettiği kazancın daha az vergilendirilmesini sağlamak amacıyla kontrol ettiği (CFC) ve (BR) arasında borç ilişkisi kurmaktadır. Buna göre (BR), (CFC)'ye borç verecek, bu borç karşılığında (CFC) de (BR)'ye faiz ödeyecektir. (CFC)'nin ödeyeceği faiz (A) ülkesinde vergiden indirilecektir. Aynı zamanda (B) ülkesinde çok düşük miktarda vergi oranı uygulandığından (ya da hiç uygulanmadığından) ödenen bu faiz üzerinden çok az vergi uygulanacaktır (ya da hiç uygulanmayacaktır). Dolayısıyla ödenen faiz miktarı kadar kazanç (A) ülkesinde vergilendirilmeyecektir. Nihayet ABD vergi uygulaması yönünden (BR) şirketi ihmal edilen varlık (işletme) olarak değerlendirildiği ve bu nedenle ABD'li şirketin şubesi olarak kabul edildiği için ABD'li şirket, (CFC) ve (BR) arasındaki faiz ödemesinin ihmal edilen varlık durumunu kullanacak ve böylece elde edilen faiz ABD Gelir Kanunu'nun (Internal Revenue Code) alt bölüm F (subpart F)⁶⁹⁴

⁶⁹² Office Of Tax Policy Department Of The Treasury, s. 63.

⁶⁹³ Varlık sınıflandırma rejimi, yukarıda "Genel Olarak ABD ve İrlanda Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılması" başlığı altında ele alındığı için tekrara düşmemek adına açıklanmayacaktır.

⁶⁹⁴ U.S. Code § 952 - Subpart F Income, Erişim Tarihi: 22.02.2015, <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/952>.

kapsamında kabul edilmeyecektir. Çünkü bu bölümde faiz, KEYK geliri olarak sayılmamıştır. Dikkat edilirse bu örnekte (B) ülkesinde bulunan şirketin (A) ülkesi ve ABD arasında farklı bir nitelermeye tabi tutulması nedeniyle aynı şirket (BR) çift görünüm kazanmış (şirket/ihtmal edilen varlık) ve ortaya çıkan bu hibrit uyumsuzluk nedeniyle (A) ülkesinde elde edilen kazanç (B) ülkesine aktarılmıştır⁶⁹⁵.

Türk Vergi Hukuku'nda KEYK'lere ilişkin düzenlemeye KVK m.7'de yer verilmiştir⁶⁹⁶.

1.12. Elektronik Ticaretin Sunduğu Avantajlardan Yararlanılması

Elektronik ticaret, kısaca mal ve hizmet değişimi ile ilgili işlemlerin bilgisayar ağları üzerinden yürütülmesi olarak tanımlanabilir⁶⁹⁷. Elektronik ticaret, internetin yaygınlaşması ve internet güvenliğinin artırılması ile birlikte bugün için ticarete önemli bir araç haline gelmiştir⁶⁹⁸. Ancak elektronik ticaret bugün için vergi idareleri açısından önemli sorunları da beraberinde getirmiştir. Bunun en önemli nedeni elektronik ticaretin belirli bir coğrafi sınırla kayıtlı olmamasından kaynaklanmaktadır⁶⁹⁹.

Elektronik ticaretin vergileme açısından ortaya çıkardığı sorunlardan ilki, mükellefin tespiti ile ilgilidir. Kurumlar vergisi uygulamasında tam ve dar mükellefiyetin tespitinde esas alınan ölçüt, daimi işyeri veya kanuni iş merkezinin nerede bulunduğudur. Ancak gelişen teknoloji, kurumlara tam mükellef olacakları belirleme konusunda geniş inisiyatifler sağlamıştır. Kurumlar, teknolojik imkânları kullanarak kanuni ve fiili iş merkezlerini farklılaştırarak vergi avantajı sağlayabilmektedir⁷⁰⁰. Örneğin iş merkezinin kazançların düşük oranda vergilendirildiği ülkelere kaydırılması durumunda daha düşük miktarda vergi ödenebilecektir. Mevcut vergi düzenlemelerinin bu tür gelişmeleri kavramada yetersiz olması, ülkelerin tam ve dar mükellefe ilişkin uyguladıkları kriterler aynı

⁶⁹⁵ Office Of Tax Policy Department Of The Treasury, s. 63.

⁶⁹⁶ Bu konu ilerde "kontrol edilen yabancı kurum kazancına tönelik düzenleme" başlığı altında ele alınacağından burada anlatılmayacaktır.

⁶⁹⁷ Biltekin Özdemir, *Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s. 50.

⁶⁹⁸ Örneğin 2013 yılında sadece Türkiye'de internet üzerinden 14 milyar TL miktarında alışveriş yapılmıştır. Bkz. TÜBİSAD, *Türkiye'de E-Ticaret Pazar Tanımlama ve 2013 Pazar Büyüklüğü Ölçümleme Çalışması*, İstanbul 2014, s. 12.

⁶⁹⁹ Habib Yıldız, *Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005, s. 94.

⁷⁰⁰ Yıldız, s. 94.

olsa dahi bu kriterlerin yorumlanmasındaki farklılık vergi idarelerinin bu mükellefleri tam olarak takip etme ve vergilendirme imkânlarını oldukça güçleştirmektedir⁷⁰¹.

Elektronik ticaretin vergileme ile ilgili ortaya çıkardığı bir diğer sorun gelirin elde edildiği yerin tespiti ile ilgilidir. Çünkü e-ticaretten kaynaklanan gelirin kaynağının tanımı, bu tür kazancın hangi ülke tarafından yetkilendirileceği ve yabancı ülkede ödenen verginin mahsubunun mümkün olup olmayacağını belirleyecektir⁷⁰². Bugün vergi sistemlerinde kazancın vergilendirilmesinde temel alınan kriter, işyeri ve sabit yerdir. Yine çifte vergilendirmenin önlenmesinde esas alınan kriter ise kaynak ve ikamet ülkesidir. Ancak burada dikkate edilirse hem vergilendirme yetkisinin tespiti hem de çifte vergilendirmenin önlenmesinde yer alınan kriterler coğrafi sınırları esas almaktadır. Oysa elektronik ortamda yapılan ticari faaliyetlerde işlemin nereden yapıldığı, kârın nereden elde edildiği, mükellefin kimliği, ikamet yeri gibi bilgilerin elde edilmesi neredeyse imkansızdır. Dolayısıyla bugün için esas alınan işyeri ve sabit yer kriterleri sanal ortamda gerçekleşen kazançların vergilendirilmesi açısından yeterli kriterler olmamaktadır⁷⁰³.

Elektronik ticaretin vergileme ile ilgili ortaya çıkardığı bir diğer sorun kazancın niteliğinin tespiti ile ilgilidir. Kazancın niteliğinin belirlenebilmesi için öncelikle kazanç sağlanan faaliyet karşılığında alınan bedelin mahiyetinin belirlenmesi gerekmektedir. Ancak elektronik ortamda yapılan faaliyet karşılığında elde edilen kazançlar farklı kapsamda değerlendirilebilmektedir⁷⁰⁴. Örneğin eğer internetten yazılım (software) gibi dijital ürünlerin satışından elde edilen gelirler serbest meslek kazancı veya gayri maddi hak bedeli (telif) olarak nitelendirilirse, vergileme bu nitelermeye göre gerçekleşecektir. Buna karşın eğer bu kazanç mal ve hizmet satışından elde edilen bir ticari kazanç olarak nitelendirilirse bu defa vergileme bu nitelermeye göre farklılık arz edecektir⁷⁰⁵.

Elektronik ticaretin vergileme ile ilgili ortaya çıkardığı bir başka sorun işlemlerin niteliğinin ve matrahın tespiti açısından dır. Sermaye hareketlerinin önündeki engellerin kalkmasıyla birlikte yeni birçok finansal araç ve işlem ortaya

⁷⁰¹ Yıldız, s. 94-95.

⁷⁰² Özdemir, s. 54.

⁷⁰³ Yıldız, s. 95.

⁷⁰⁴ Yıldız, s. 95.

⁷⁰⁵ Özdemir, s. 54.

çıkıştır. Bu işlemlerin bir kısmı elektronik para transferiyle, özellikle e-para ile yapıldığından, ülkelerin vergileme amaçlı bilgi toplama ve denetleme görevini önemli ölçüde güçleştirmektedir. Bir işlemin ne zaman, nerede, kimler arasında gerçekleştiği gibi vergilemeyle ilgili önem arz eden konuların açıklığa kavuşturulması güç olmaktadır. Diğer taraftan vergi matrahı belirlenirken bulunacak olan safi kazancın tespiti de ayrı bir sorundur. Çünkü gayri safi kazanç ve giderlerin tespit edilebilmesi için kazanç ile işyeri arasında bağlantı kurulması gerekmektedir. Ancak kazanç getirici işlemle ilgili olarak farklı yerlerde işlemlerin yapıldığı elektronik ortamda, kazancın ne miktarda hangi yer ile bağlantılı olduğunun tespit edilmesi oldukça güçtür. Ayrıca, faaliyetler teknolojik imkanlardan yararlanılarak kısmen ya da tamamen işyeri ile ilişkilendirilmelerini zorlaştıracak şekilde organize edilebilmektedir⁷⁰⁶.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesindeki belirsizlik ve işlemlerin nitelendirilmesindeki farklılık agresif vergi planlaması tasarımlarında mükelleflere kolaylık sağlayacaktır. Buna karşılık mükellef işlemleri hakkındaki bilgiye erişmedeki güçlük nedeniyle gelir idareleri mükellef mükellef işlemlerinin gerçek mahiyetini tespit etme konusunda büyük bir sorunla karşı karşıyadır. Bugün için dahi elektronik ticaretin vergilendirilmesi güncel bir sorun olarak durmaktadır.

⁷⁰⁶ Yıldız, s. 95-96.

2. AGRESİF VERGİ PLANLAMASINI ÖNLEMeye YÖNELİK ÇALIŞMALAR

2.1. Agresif Vergi Planlamasına Karşı Mücadele Yöntemleri

Agresif vergi planlamasının temelinde yatan ana fikir, bir vergi sisteminde yer alan yasal düzenlemelerden ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanılarak vergi avantajı elde edilmesidir. Ancak mükelleflerin elde ettiği bu avantaj, yasama organlarının amaç ve niyetine aykırı biçimde gerçekleştiğinden gelir idaresi, mükellefin elde ettiği vergi avantajı miktarında vergiden mahrum kalmaktadır. Bu durum ise uzun vadede, kamu finansmanının sağlanmasında devletlere ekonomik olarak büyük güçlükler yaratmaktadır. Özellikle agresif vergi planlamasının karmaşık yapısı, başvuru araçlarının görünüşte hukuka uygunluk izlenimi yaratması ve bu nedenle tespitindeki güçlük bir çok devleti agresif vergi planlamasıyla mücadele etmeye sevk etmiştir. Ancak günümüzün vergi sistemlerinin birçoğu yirminci yüzyılın ilk yıllarından sonra oluşturulmuştur⁷⁰⁷. Oysa İkinci Dünya savaşından sonra oluşan ekonomik düzende ülkeler arasında, günümüzde olduğu gibi yoğun bir şekilde mal, sermaye ya da iş gücünün serbest dolaşımı söz konusu değildi⁷⁰⁸. Küreselleşmenin etkilerinin hissedilmediği bu dönemde devletlerin egemenlik sahalarındaki düzenlemeler, kendi ihtiyaçlarını karşılayabilmekteydi. Fakat küreselleşmenin hız kazanmasıyla birlikte, ülkelerin ekonomik ve politik olarak birbirine yakınlaşmaları birçok sorunu da beraberinde getirmiştir⁷⁰⁹. Bu sorunlardan biri de ülkeler arasındaki mevzuat uyumsuzluklarıdır. Özellikle mal, sermaye ve iş gücünün ülkeler arasında rahatlıkla hareket edebilmesi, mevcut vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukların rahatlıkla fark edilmesinin önünü açmıştır⁷¹⁰.

Ülkeler arasında ortaya çıkan vergi uyumsuzlukları agresif vergi planlaması tasarımlarının özünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla agresif vergi planlamasıyla mücadelede çözülmesi gereken öncelikli sorun, mevzuat uyumsuzluklarıdır. Bununla birlikte devletlerin egemenliği ilkesi gereğince her devlet, vergileme yetkisini bir başka devlete aktaramayacağından ya da çeşitli nedenlerle bu konuda isteksiz

⁷⁰⁷ Mehmet Nar, “Küresel Forum Çalışmaları: Vergilendirmede Bilgi Değişimi Üzerine Güncel Bir Değerlendirme”, *International Periodical For The Languages, Literature And History Of Turkish Or Turkic*, Cilt: 9, Sayı: 5, Yıl: 2014 (Bahar), SS. 1631-1649, s. 1635.

⁷⁰⁸ Işık, s. 44.

⁷⁰⁹ Kamil Güngör, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 40, Yıl: 2001 (Nisan), <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/04a/02.htm> (Erişim Tarihi: 03.03.2015).

⁷¹⁰ Işık, s. 44.

davrandıklarından⁷¹¹ günümüzde sorunun çözümü devletlerin karşılıklı işbirliğine bağlıdır.

Günümüzde agresif vergi planlamasıyla mücadelede devletler kendi iç hukuklarında genel ve özel önleyici kurallar oluşturmaktadır. Ancak devletlerin bireysel çabalarının agresif vergi planlamasıyla mücadelede yeterli olmadığı da aşıkardır. Bu nedenle OECD ve AB gibi uluslararası oluşumlar vergilendirmede etkinlik ve etkililiğin sağlanması adına önemli çalışmalar yapmaktadırlar.

2.1.1. Agresif Vergi Planlamasıyla Uluslararası Alanda Mücadele Yöntemleri

2.1.1.1. Vergi Sistemleri Arasında Uyumlaştırma

2.1.1.1.1. Genel Olarak Vergi Uyumlaştırması

Vergi uyumlaştırması, genel olarak, ortak politika hedeflerinin izlenmesinde, farklı ülkelerdeki vergi sistemlerinin bu amaca yönelik olarak ayarlanması sürecini ifade etmektedir⁷¹². Vergi uyumlaştırmasında esas itibarıyla, aralarında iktisadi işbirliği kurmak isteyen devletlerin bu münasebetlerini daha başarılı kılmak için, vergilendirme konusunda paralellik sağlamak üzere gerçekleştirdikleri çaba söz konusudur⁷¹³. Bu açıdan ekonomilerin uyumlu biçimde büyümeleri, devletlerce enflasyona, dar boğazlara, işsizliğe veya gerilemeye karşı önlem alınması sürecinde vergilere çok önemli görevler düşmektedir. Bu rolün başarılabilmesi için, vergi sistemlerinin mutlaka birbirinin benzeri olması zorunlu olmamakla birlikte, devletlerin, bütünleşmiş ekonomiler içinde ortak harekete geçmede aynı ölçüde etkili

⁷¹¹ Fatih Saraçoğlu, "Vergilendirme Yetkisi Ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri", *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 3, Yıl: 2003, SS. 175-189, s. 181.

⁷¹² Oya Özdemir, *Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2008, s. 43; Habib Yıldız, "Avrupa Birliği Vergi Politikası Ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları", *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: X, Sayı:3-4, Yıl: 2006, SS. 549-569, s. 555.

⁷¹³ Zeynep Arıkan, "Avrupa Vergi Sisteminin Birbirine Yaklaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi", *İzmir Ticaret Odası Dergisi*, Sayı: 3, Yıl: 1991 (Mart), s. 16; Gökalp İlhan, "Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması Ve Türk Vergi Sisteminin Uyumunu", *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, Yıl: 2007, SS. 1-23, s. 3.

olacak önlemleri sağlamak üzere benzer davranış ve etki koşullarının oluşturmaları gerekmektedir⁷¹⁴.

Vergi uyumlaştırması, eşitleme anlamına gelmemektedir. Vergileri eşitleme, vergi sisteminin ve organlarının gittikçe artan biçimde aynı düzeye getirilmesi anlamını taşımaktadır. Buna karşın vergi uyumlaştırmasında, vergi sistemlerinin ayniyet kazanması hedeflenmez⁷¹⁵. Aksine ülkelerin egemenlik hakları gözetilerek vergi sistemlerinin birbiriyle çelişen yönlerinin olabildiğinde azaltılması ve birbirine yaklaştırılması amaçlanır⁷¹⁶.

Vergi uyumlaştırmasının temel işlevi, vergi sistemleri arasında mevcut çelişen mevzuat düzenlemelerini ortadan kaldırması ve vergi sistemlerinin birbirine zarar vermeden işleyişini sağlamasıdır. Kuşkusuz bu işlev, yasalardaki boşlukların doldurulması sürecini de içermektedir. Ancak vergi uyumlaştırması sadece vergi mevzuatlarındaki çelişki ve boşlukların giderilmesi şeklinde ortaya çıkan anlık çalışmalar olmayıp sistemin kendisiyle ilgilidir. Değişen koşullara ve ihtiyaçlara göre uyumlaştırmanın revize edilmesi gerekebilir. Bu yüzden vergi uyumlaştırması zaman içerisinde sona eren değil, devamlılık arz eden dinamik bir eylemdir⁷¹⁷.

Vergi uyumlaştırmasında temel amaç, ülkelerin vergi sistemlerinde yer alan zarar verici farklılıkların ortadan kaldırılarak, sistemlerin birbirine yaklaştırılmasıdır. Bu doğrultuda vergi uyumlaştırmasından beklenen amaçlardan bazılarını şöyle sıralayabiliriz: Devletlerin uyguladıkları ayrımcı vergilendirmenin kaldırılması, uygulanan muafiyet, istisna, teşvik gibi vergi avantajı sağlayan düzenlemelerin diğer ülkenin zararına netice doğurmayacak hale getirilmesi, vergilerin yapı, oran ve matrahındaki farklılıkların giderilmesi, matrahın saptanmasındaki farklılıkların ortadan kaldırılması, vergilendirmede dolaylı ve dolaysız vergilerin etkilerinin

⁷¹⁴ Mualla Öncel, “Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması”, *Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 460, Ankara 1981, SS. 714-741, s. 723.

⁷¹⁵ Teorik olarak vergi sistemlerinin birbiriyle eşitlenmesi mümkün gözüktü de pratikte bunun gerçekleşme ihtimali yok denecek kadar düşüktür. Çünkü vergi sistemlerinin yapısında görülen farklılıklar bir rastlantı olmaktan çok ekonomik ve sosyal yapıdaki farklılıklar, halkın vergilere karşı duyarlılık derecelerinin değişikliği, ulusal ekonomik politikaların uygulanmasında vergilere tanınan rolün büyüklüğü gibi kökleri çok derinde bulunan tarihi, kültürel, idari, politik ve ekonomik nedenlerden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu farklılıkları kısa zamanda gidermenin imkânsızlığı izahtan varedir. Öncel, s. 726; Aynı yönde bkz. Kamil Güngör, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Sorunu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 136, Yıl: 2001 (Ocak-Nisan), SS. 49-76, s.64-66.

⁷¹⁶ Özdemir, s. 43.

⁷¹⁷ Öncel, s. 718.

dengelenmesi, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin zarar verici etkilerinin ortadan kaldırılması⁷¹⁸.

Vergi uyumlaştırmasında temel zorluk ülkelerin egemenlik haklarından kaynaklanmaktadır. Çünkü hiçbir devlet egemenlik hakkının somut bir ifadesi olan vergileme yetkisini bir başka ülkeye devretmeyeceği gibi bu yetkinin dıştan bir müdahale ile sınırlanmasını da kabul edemez. Bu nedenle vergi uyumlaştırmasının gerçekleşmesi ülkelerin karşılıklı anlayışı ve işbirliğiyle mümkün olabilmektedir. Bu anlamda vergi uyumlaştırmasının sağlanmasında iki durum söz konusudur. Bunlardan ilki devletlerin fiili olarak karşılıklı şekilde mevcut vergi sistemlerini uyumlu hale getirmeleri; diğeri ise devletlerin uluslararası anlaşma çerçevesinde vergi uyumlaştırmasını gerçekleştirmeleridir. Bu anlamda çifte vergilendirmenin önlenmesi için ülkelerin uluslararası anlaşma yapmaksızın iç hukuklarında düzenlemelere yer vermeleri⁷¹⁹ birinciye, AB'ye üye ülkeler Roma Antlaşması'nın 95-99 maddeleri çerçevesinde vergi uyumlaştırması yükümlülüğünde olmaları⁷²⁰ ikinciye örnek olarak gösterilebilir.

2.1.1.1.2. Agresif Vergi Planlamasına Karşı Vergi Sistemlerinin Uyumlaştırılması

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede izlenebilecek yöntemlerin başında vergi sistemleri arasındaki farklılıkların azaltılması ve uyumsuz düzenlemelerin birbiriyle uyumlu hale getirilmesi gelmektedir. Çünkü agresif vergi planlamasının ortaya çıkışındaki temel mantık, vergi avantajı elde etmek üzere ülkeler arasındaki vergi uyumsuzluklarından yararlanmaktır. Dolayısıyla teorik olarak ülkeler arasındaki vergi farklılıkları bütünüyle ortadan kalktığı anda uluslararası alanda agresif vergi planlamasının da sona ereceği söylenebilir. Ancak ülkelerin vergi sistemlerinin eşitlenmesi mümkün olmadığından agresif vergi planlaması her zaman güncelliğini de koruyacaktır. Bu nedenle agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergi sistemlerinin uyumlaştırılması zorunludur.

Agresif vergi planlamasının ortaya çıkış biçimlerinin ele alındığı üçüncü bölümde yer verdiğimiz örnek tasarımlardan da anlaşılacağı üzere, agresif vergi

⁷¹⁸ Aynı yönde bkz. Öncel, s. 714-717; Özdemir, s. 45.

⁷¹⁹ Ferhan Berkay, Ramazan Armağan, "Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi", *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 5, Yıl: 2011, SS. 88-106, s. 89.

⁷²⁰ Saraçoğlu, s. 181; Ayrıntılı bilgi için bkz İlhan, s. 4-7.

planlamasında kontrol edilen yabancı kurumlar ve mükelleflere dikkate değer biçimde vergi avantajı imkanı sunan vergi cennetlerine sıklıkla yer verilmektedir. Dolayısıyla kurumlar vergisi alanında yapılacak uyumlaştırmanın agresif vergi planlamasıyla mücadelede pozitif neticeler vereceği kuşkusuzdur. Buradan hareketle kurumlar vergisi alanında şu uyumlaştırma çalışmaları yapılabilir:

Sermayenin Serbestçe Dolaşımını Sağlayacak Önlemlerin Alınması: Mükelleflerin yatırımlarla ilgili karar ve davranışlarda vergiye ilişkin etkenlerin ağırlık taşımaması için faiz ve temettülden yapılacak kesintilerde benzer uygulamanın sağlanması, aynı borç enstrümanının benzer hukuki nitelendirmeye tabi tutulması, holdinglere ve yatırım şirketlerinin yatırımlarına uygulanan hükümlerdeki farklılıkların giderilmesi bu alanda yapılacak uyumlaştırma çabalarından bir kaçını oluşturmaktadır⁷²¹.

Şirketlerin Devir Ve Birleşmelerine İlişkin Uyumlu Düzenlemelere Yer Verilmesi: Ülkelerin kurumlar vergisi hükümleri birbirinden farklılıklar gösterdiği sürece bir kurumun diğer devletteki bağlı şirketlerinden doğan kar paylarının vergilendirilmesinde çelişen hükümler olabilir. Aynı şekilde bir kurumun diğer bir üye devletteki kuruma katılması veya devretmesi halinde birleşmeden doğan karların vergilendirilmesinde sorunlar ortaya çıkabilir. Nitekim ulusal hükümlerin birbirlerinden çok farklı oluşu nedeniyle vergi yükünü minimuma indirme çabası içinde olan mükellefler farklı devlette bulunan ana şirket ve bağlı şirket arasında şirket birleşme ve devralmalarına bağlı olarak yapay kar transferleri gerçekleştirebilmektedir⁷²².

Kurumlar Vergisi Matrahının Saptanmasında Amortismanlar, İndirimler, Stokların Değerlendirilmesi, Özendirici Önlemler Bakımından Ulusal Yasalarda Görülen Çok Farklı Hükümler Arasında Benzerlik Sağlanması: Sermayenin serbest dolaşımının sağlanması için yalnız kurumlar vergisi sistemlerinin ve oranlarının uyumlaştırılması yeterli değildir. Matrahın belirmesinde rol oynayan çeşitli unsurlar ulusal yasalarda farklı şekillerde düzenlenmişlerse, sistemler ve oranlar eşit olsa bile kurumlar vergisi yüklerinde eşitlik sağlanamaz⁷²³. Dolayısıyla muafiyet, istisna,

⁷²¹ Öncel, s. 738.

⁷²² Öncel, s. 739.

⁷²³ Öncel, s. 740.

teşvik, indirim kalemleri gibi vergi avantajı sağlayan unsurların ülkeler arasında çok farklılık oluşturmayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergilerin uyumlaştırılması, sadece pozitif hukuk kaynaklardaki farklılıkların giderilmesi değildir. Uyumlaştırma bir vergi sistemi sorunu olduğundan, vergileme işlemini gerçekleştiren gelir idaresi ile bu işlemin hukuka uygunluğunu denetleyen vergi mahkemelerinin vergi sorununa yaklaşımı ve varmış oldukları sonuçların diğer ülkelerle çelişkili uygulanması da vergi uyumsuzluğu yaratabilmektedir. Bu perspektiften, agresif vergi planlaması ile mücadelede vergi uyumluluğun sağlanması için ülkeler arası adli konularda işbirliğinin sağlanması ve bu konuda ortak çalışmalar yapılması da elzemdir. Nitekim hibrit varlıkların melez yapısı ve farklı ülkelerin aynı vergi konusuna farklı bir hukuki nitelik tanınması nedeniyle mükellefler önemli miktarlarda vergi avantajı elde edebilmektedir. Benzer şekilde türev ürünlerin farklı varyasyonda ortaya çıkabilmeleri ve hukuki olarak nitelendirilmesindeki belirsizliğin neden olduğu uyumsuzluğun giderilmesi de ülkeler arasında ortak çalışmaların yapılmasına bağlıdır.

2.1.1.2. Bilgi Değişiminin (Paylaşımının) Sağlanması

Bilgi değişimi (paylaşımı), en sade ifadeyle, kişi ve kurumlarla ilgili verginin doğru miktarlarda tahakkuk ve tahsilini sağlamak ve vergi kaçakçılığı gibi yasal olmayan yöntemlerle vergi avantajı elde edilmesinin önüne geçmek amacıyla, ülkelerin vergi alanında yapmış oldukları işbirliği ile elde ettikleri vergilemeye ilişkin bilgilerin, bir ülkenin vergi idaresinden diğer ülkenin vergi idaresine aktarılmasıdır⁷²⁴.

Bilgi değişimi, optimal vergilemenin gerçekleşmesi için aranan vergilemede basitlik, etkinlik, eşitlik ve adalet kriterlerinin sağlanması için önem arz eden bir konudur⁷²⁵. Ancak küreselleşmenin hız kazanması, teknolojinin ticaret alanında sunduğu kolaylıklar ve uygulanan serbestleşme politikaları sonucunda dünya ticaret hacminde ve vergi cennetleriyle bağlantılı faaliyette bulunan yükümlü sayısındaki artış devletleri mükelleflerin diğer ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleriyle ilgili

⁷²⁴ Hamza Kahrıman, Umut Tepekule, "Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA", *Prof. Dr. Naci Birol Muter'e Armağan*, Editörler Ramazan Gökbnar, Mustafa Miynat, Birol Kovancılar, Tülin Canbay, Serkan Cura, Manisa 2014, SS. 85-106, s. 88; Övül Çölgezen, "Şeffaflık ve Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:344, Yıl: 2010, SS. 101-107, s. 102; Süleyman Hayri Balcı, "Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 347, Yıl: 2010, SS.34-43, s. 35.

⁷²⁵ Nar, s. 1635.

bilgi almalarını zorunlu kılmıştır⁷²⁶. Çünkü devletler sadece kendi çabalarıyla ve iç hukukta aldığı önlemlerle uluslararası vergilendirme sorununu çözemeyecektir. Bu sorun kendisini agresif vergi planlamasında baskın bir şekilde göstermektedir. Çünkü agresif vergi planlaması tasarımlarında mükelleflerin temel hareket noktası ülkeler arasındaki uyumsuz düzenlemelerden yararlanarak görünüşte hukuka uygun işlemler meydana getirmektir. Bir işlemin hukuka uygunluğunun denetimi ise işlemin yapıldığı ülkenin iç mevzuatına göre gerçekleşmektedir. Böyle bir denetimde farklı ülkelerin iç mevzuatlarına göre gerçekleşen işlemler, her ülke için geçerli kabul edilebilecek ve tabir yerindeyse, bütünün parçaları bir araya getirilmeden her işlem ayrı ayrı denetlendiğinde, yapılan işlemlerin tamamı hukuka uygun kabul edilecektir. Örneğin aynı kişi tarafından kontrol edilen iki şirketin olduğunu, bu şirketlerden birinin (A) ülkesinde, diğerinin vergi cennetinde kurulduğunu var sayalım. Her iki şirketin kendilerini oluşturan kişilerden ayrı tüzel kişiliği olduğundan, her iki şirket kendi arasında hukuki işlem (örneğin maliyet paylaşım sözleşmesi) yapabilir. Dolayısıyla vergi cenneti ülke ile diğer ülke arasında bilgi değişimi anlaşması yok ise her iki şirketin ortaklık yapısı tespit edilemeyeceğinden, kontrol sahibi mükellef, işlemlerin görünüşte hukuka uygunluğu fırsatından yararlanarak bu şirketler aracılığıyla herhangi bir müeyyideye maruz kalmadan önemli miktarda vergi avantajı sağlayabilecektir. Ancak bilgi değişimi anlaşmasının olması halinde her iki devlet de şirketlerin yapılarından haberdar olabilecek ve işlemlerini bir bütün halinde denetleyebilecek, işlemlerin ekonomik özünün olup olmadığını tespit ederek hukuka uygunluk denetimini yapabilecektir.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede bilgi değişiminden beklenen amaç doğru vergilendirmenin sağlanmasıdır. Doğru vergilendirmenin gerçekleşmesi ise etkin bilgi değişimini gerektirmektedir. Etkin bilgi değişimi, ulaşılan bilginin güvenilir olması, bilgiye zamanında erişme ve bilgi değişimi yapmak için yeterli donanım ve yeteneğe sahip olmak anlamına gelmektedir⁷²⁷. Etkin bilgi değişiminin sağlanması durumunda bir taraftan şeffaflık sağlanabilecek ve mükellefler gelir ve varlıklarını saklayamayacak, diğer taraftan vergi doğru bir şekilde hesaplanarak

⁷²⁶ Ali Çelikkaya, Aytül Bişgin, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, Yıl: 2012 (Temmuz-Aralık), SS. 76-94, s.79.

⁷²⁷ Çelikkaya, Bişgin, s. 78.

mükelleften tahsil edilebilecektir. Bu açıdan bakıldığında etkin bilgi değişimi ülkelere matrah erozyonunu durdurma imkânı sunabilecektir⁷²⁸.

Bilgi değişiminin hukuki dayanağını devletler hukukunda aramak gerekmektedir. Çünkü bilgi değişimi bir devletin egemenlik sahasında meydana gelen vergilendirmeye ilişkin bilgi, belge ve vakıaların bir başka devlete bildirilmesini gerektirmektedir. Bir başka deyimle, bir devlet egemenlik yetkisini kullanarak elde ettiği bilgiyi bir başka devlete verecektir. Oysa bilgiyi isteyen devletin bu bilgileri, ilgili devletin onayı olmaksızın bizatihi kendisinin alması, o ülkenin egemenlik yetkilerini ihlal etmesi anlamına gelecektir. Bu husus dikkate alındığında bilgi değişiminin temel hukuki dayanağını, devletlerin karşılıklı olarak bilgi değişimi konusunda anlaşmaları oluşturmaktadır⁷²⁹. Bununla birlikte devletler uluslararası bir anlaşma yapmaksızın da kendi iç hukuklarında düzenlemelere yer vererek bilgi değişimi öngörebilirler. Örneğin bazı devletleri aralarında uluslararası bir anlaşma olmadan, sadece kendi iç hukuklarının izin verdiği ölçüde çeşitli bilgilerin, belli koşullar altında, söz gelimi karşılıklı olmak ve mükellefin mahremiyetini ihlal etmeyen konularda olmak üzere, yabancı bir devletle bilgi değişimine müsaade edilebilmektedir⁷³⁰. Fakat günümüzde ekseriyetle bilgi değişimi uluslararası anlaşmalarla gerçekleşmektedir. Bu bağlamda bilgi değişimine yönelik anlaşmalara ilişkin ikili bir yaklaşım olduğu görülmektedir. Bunlardan *iki taraflı (bilateral) yaklaşımda*, iki devletin kendi aralarında gerçekleştirdiği anlaşmada bilgi değişimine konu olacak bilginin mahiyeti, bilgi değişimi maliyetlerinin ülkeler arasında nasıl paylaşılacağı, değişime konu olan bilgilerin cezai soruşturmalarda nasıl kullanılacağı gibi konularda gerekli düzenlemeler yapılmaktadır. İki taraflı anlaşmalarda bilgi değişimi ya müstakil olarak bir anlaşma ile yapılır ya da bilgi değişimi yapılan bir anlaşmada ek yükümlülük olarak belirtilir. Bu anlamda iki taraflı yaklaşımda bilgi değişimi anlaşmaları şu şekilde karşımıza çıkmaktadır: Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında yapılan anlaşmalar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bilgi değişimi ile ilgili maddelerinin genişletilerek bilgi paylaşımı koşullarını içerecek şekilde yapılan anlaşmalar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının dışında yalnızca bilgi paylaşımına yönelik

⁷²⁸ Kahrıman, Tepekule, s. 91.

⁷²⁹ Kahrıman, Tepekule, s. 92.

⁷³⁰ Cihat Öner, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara 2010, s. 27-28.

yapılan anlaşmalar⁷³¹. *Çok taraflı (mutilateral) yaklaşım*, ikili anlaşmaların ortaya çıkardığı anlaşmaya taraf olmayan diğer üçüncü ülkeleri dikkate almama, ortaya çıkan uzun müzakere süreci ve zorluklar nedeni ile daha yüksek maliyet oluşturması şeklindeki sorunları bertaraf etmek ve çok daha fazla ülkenin bilgi değişim sözleşmesine taraf olmasını sağlamak üzere ortaya çıkmıştır⁷³². Bu yaklaşımın somut örneğini OECD Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşma Modeli oluşturmaktadır⁷³³.

Devletlerarasında bilgi değişimi için çeşitli yöntemler öngörülmüştür. Bu yöntemlerden bir bölümünü OECD Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşma Modeli'nin 5-7'inci maddelerinde yer verilen ve geleneksel bilgi değişim modelleri olarak adlandırılan yöntemler oluşturmaktadır⁷³⁴. Bu yöntemler “talep (istek) üzerine bilgi değişimi”, “otomatik (rutin) bilgi değişimi” ve “kendiliğinden (spontane) bilgi değişimi”dir⁷³⁵. Geleneksel yöntemler dışında kalan yöntemler ise vergi

⁷³¹ Kahrıman, Tepekule, s. 92.

⁷³² Kahrıman, Tepekule, s. 92.

⁷³³ OECD/Council of Europe, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris 2011. (Kısaca Assistance).

⁷³⁴ Öner, s. 71.

⁷³⁵ **Talep (İstek) Üzerine Bilgi Değişimi:** Bir yetkili makamın diğer bir yetkili makamdaki belli bir bilgiyi istemesi olarak tanımlanabilir. İstenilen bilgi tipik olarak, mükelleflerin belli yıllara ilişkin vergi yükümlülükleri ile ilgili inceleme, araştırma ve soruşturmaları konu edinmektedir. Bu yöntemde süreç şu şekilde işlemektedir: İlk olarak taraflardan birinin bir bilgi isteğinde bulunması gerekmektedir. Diğer devlet, bilgi ihtiyacında olan devletin bu isteği üzerine, isteğin konusuna göre belli işlem ya da mükellefler ile ilgili gerekli bilgileri toplayarak talep eden devlete iletacaktır. (Öner, s. 71).

Otomatik (Rutin) Bilgi Değişimi: Mükelleflerin gelirleri hakkındaki çeşitli bilgilerin önemli miktarlarda ya da toplu olarak, kaynak ülkeden ikametgâh ülkesine sistematik ve periyodik bir biçimde gönderilmesidir. Bu yöntemde genellikle mükelleflerin bildirimleri üzerine elde edilen bilgiler bir akit devlet tarafından diğerine transfer edilmektedir. (Öner, s. 76). Otomatik bilgi değişimi kapsamında yer alan konular genellikle sermaye değer artış kazançları, faiz gelirleri, temettüler, gayri maddi hak bedelleri, yönetici ve müdürlerin elde ettiği kazançlar, ücretler ve bağımlı faaliyetler karşılığı elde edilen diğer benzeri gelirler, sosyal güvenlik ödemeleri, sanatçılar, sporcular tarafından elde edilen gelirler, emeklilik gelirleri ve benzeri türden gelirler, kamu hizmeti karşılığı elde edilen gelirler, ikametgâh değişiklikleri, şirket ve vakıf kuruluş ve kapanışları, miras ya da bağış yoluyla sahip olunan mallar ve işyeri açma kapama faaliyetleridir. (Çelikkaya, Bişgin, s. 84-85). Otomatik bilgi değişimi ile vergi daireleri bilgi etme konusunda herhangi bir çaba sarf etmeksizin düzenli olarak mükellefler hakkında bilgi sahibi olmaktadır. Bu bakımdan talep üzerine bilgi değişimi metodunun eksik bıraktığı noktalarda daha hızlı bir şekilde bilgi elde edilmesi mümkün olmaktadır. (Öner, s. 79).

Kendiliğinden (Spontane) Bilgi Değişimi: Vergi idarelerinin olağan olarak gerçekleştirdiği işlemler sırasında (örneğin vergi denetimi) diğer bir ülkenin vergi idaresinin işine yarayabileceğini düşündüğü bilgileri bu ülkeye göndermesidir. Böylelikle devletler, aralarında otomatik bilgi değişimini düzenleyen herhangi bir hukuki metin olmaksızın bilgi değişimini gerçekleştirmiş olacaklardır. Bilginin bu yöntem kullanılarak değiştirilmesinin etkinliği büyük ölçüde vergi incelemesi yapan kişi ya da kurumların elde edilen bilgide başka bir devleti ilgilendiren noktaların bulunup bulunmadığını tespit edebilmelerine bağlıdır. (Öner, s. 80). Bu yöntemin getirdiği dezavantaj, paylaşımına konu bilginin bir vergi denetimi ya da incelemesi sırasında tespit edilmesini gerektirdiğinden, bu yöntemin sağlıklı işleyebilmesi için bilgi veren devletin etkin bir vergisel denetim mekanizmasına sahip olması gerekmektedir. (Kahrıman, Tepekule, s. 94). Bu tür bilgi

denetimlerine yardımcı olmak üzere ortaya çıkmışlardır. Bu yöntemler ise “eş zamanlı vergi incelemeleri”, “yabancı ülkede vergi kontrolü”, “endüstri çapında bilgi değişimi”dir⁷³⁶.

Bilgi değişimine konu olabilecek bilgilerin nelerden ibaret olduğu ülkeler arasında akdedilecek anlaşmalarla belirlenmesi mümkündür. Bu konuda devletleri bağlayıcı kesin bir kural yoktur. Genellikle devletler mütekabiliyet ve gizlilik prensiplerine uygun olarak bilgi değişiminin kapsamını belirleyebilmektedir. Kural olarak bilgi değişimine konu edilen bilgilerin, vergi ile ilgili olması gerekmektedir. Bununla birlikte yol gösterici olması da dikkate alınarak OECD Vergi Konularında Bilgi Değişim Anlaşma Modeli’nin 26/1 maddesinde bilgi değişiminin kapsamına ilişkin düzenleme yer almaktadır. Bu maddeye göre anlaşma hükümlerinin yürütülmesi ile veya akit devletler, politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri tarafından alınan her çeşit ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi veya uygulanması ile öngörülebilir ilgisi olan bilgiler değiştirilecektir⁷³⁷. Bu madde dikkate alındığında bilgi değişiminin kapsamını esas itibariyle anlaşma ve iç mevzuat hükümlerinin uygulanması oluşturmaktadır. Bununla birlikte değişime konu bilgiler mükelleflere ait bilgiler olduğundan etki ve sonuç itibariyle bireysel menfaatler alanına tekabül etmektedir. Bu durumda kamusal menfaatler ile bireysel menfaatler, bilhassa özel hayatın gizliliği arasında bir denge kurulması

değişiminin sağlanması için ülkeler arasında bilgi değişimine ilişkin anlaşmanın olması zorunlu değildir. Bir ülke elde ettiği bilgiyi bir başka ülkeye dilediği zaman gönderebilir. (Nar, s. 1638).

⁷³⁶ **Eş Zamanlı Vergi İncelemeleri:** İki ya da daha fazla devlet arasında, elde edilen bilgileri değişime tabi tutmak amacıyla her devletin kendi ülkesinde eş zamanlı ve bağımsız bir vergi incelemesi yürütmesine ilişkin ayarlamadır. (Öner, s. 83). Eş zamanlı vergi incelemeleri, özellikle üçüncü ülke kaynaklı bilginin vergi incelemesinde anahtar olduğu durumlarda faydalıdır. Çünkü bilginin zamanında ve etkili şekilde takas edilmesini sağlar. Karmaşık transfer fiyatlandırma durumlarında, eş zamanlı vergi incelemeleri etkili bir rol oynamaktadır. Sisteme iştirak eden vergi idarelerinin transfer fiyatlandırma analizi için sahip oldukları bilginin yeterliliğini artırır. Ayrıca eş zamanlı incelemeleri ekonomik çifte vergilendirmeyi azaltmada, vergi mükelleflerinin uyum maliyetlerini indirmede ve problemlerin çözümünü hızlandırmada yardımcı olmaktadır. (Işık s. 151).

Yabancı Ülkede Vergi Kontrolü: Yabancı bir devletin yetkili vergi memurlarının, başka bir ülkede istek üzerine ve iç hukukun tanıdığı sınırlar dâhilinde vergi araştırmaları sürecine katılmasına izin verilmesidir. (Öner, s. 86). Bu yöntemde, talepte bulunan ülke memurlarının yabancı ülkede inceleme yapabilmeleri için yabancı ülke tarafından yetkilendirilmiş olmaları zorunludur. Aksine davranış o ülkenin egemenliğinin ihlali anlamına gelecektir. (Nar, s. 1638). Ayrıca sadece inceleme yapılmasına izin verilmesi de yeterli değildir. İncelemeye muhatap olacak mükellefin de rıza göstermesi şarttır.

Endüstri Çapında Bilgi Değişimi: Bu yöntemde belirli bir vergi mükellefi dikkate alınmamakta, aksine belirli bir ekonomik sektörün tamamı hakkında bilgi değişimi gerçekleşmektedir. Bu yolla benzer iş kollarında faaliyet gösteren firmaların ortalama kazançları tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Böylece aynı sektörlerde faaliyet gösteren bir firmanın kârını, olduğundan daha az göstermesinin önüne geçilmeye çalışılırken aynı zamanda vergi kaçırmaya yönelik davranışların da asgari seviyeye çekilmesi hedeflenmektedir. (Nar, s. 1638-1639).

⁷³⁷ Öner, s. 33.

gerekmektedir. Bu hususu dikkate alan Avrupa Konseyi 77/779 sayılı Direktifi'nin⁷³⁸ 8'inci maddesinde bilgi değişimine ilişkin şu sınırlamalara yer vermiştir: Bilgiyi sağlayan üye ülke bu bilgileri kendi amaçları için kullanıyor ve ilgililerde kendi iç kanunlarınca korunuyorsa sağlanan ya da elde edilen bilgileri karşı ülkeye iletmede herhangi bir zorunluluk yoktur. Herhangi bir ticari ya da meslek sırrı ya da kamu politikasına aykırı düşecek bilgiler açıklanmayabilir. Üye ülkenin yetkili makamı yasal nedenlerden dolayı bilgiye ulaşamayacak durumda ise bilgi sağlamayı reddedebilir⁷³⁹. Bu açıdan ticaret, işletme, endüstri, profesyonel sır ya da ticari süreç gibi gizlilik düzeyi yüksek bilgiler, kamu düzenine aykırılık teşkil edebilecek bilgiler, hukuki yardım amacıyla verilen ya da hukuki süreçte kullanılmak için verilen müvekkil ile avukat arasındaki iletişimin gizliliğine ilişkin bilgiler, benzer koşullardaki isteyen devletin vatandaşı ile karşılaştırıldığında istenen tarafın vatandaşına karşı ayrımcılık içeren bilgiler, talep olunan devletin vergi idaresi tarafından sahip olunmayan ya da kendi vergilendirme yetkisi alanında sağlanması olanaklı olmayan bilgiler verilmeyebilir⁷⁴⁰.

Etkili bilgi değişiminin mükelleflerin hukuka aykırı yöntemlerle vergi avantajı elde etmesini önlemede en etkin araçlardan biridir. Bu bağlamda agresif vergi planlamasıyla mücadelede etkin bir bilgi paylaşımının sağlayacağı faydaları şöyle sıralayabiliriz:

- ✓ Ülkeler arası işbirliğini güçlendirmesi ve şeffaflığın sağlanması,
- ✓ Mükelleflerin işlemlerinin mahiyetinin anlaşılması ve ekonomik özünün olup olmadığının tespitine imkân tanınması,
- ✓ Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması ve böylelikle mükelleflerce beyanname yükümlülükleri konusunda doğru bilgiler verilerek gerçek verginin tahakkuk ve tahsil edilmesi,
- ✓ Matrah erozyonunun önlenmesi,
- ✓ Mükelleflerin gerçek mali durumlarının tespitine olanak sunması, mali güce göre vergilemenin uygulanabilmesi ve vergilemede eşitlik ve adaletin sağlanması,

⁷³⁸ Council Directive 77/799/Eec Of 19 December 1977 Concerning Mutual Assistance By The Competent Authorities Of The Member States In The Field Of Direct Taxation, Erişim Tarihi: 08.03.2015, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31977L0799>.

⁷³⁹ Çelikkaya, Bişgin, s. 82.

⁷⁴⁰ Gökbel, s. 152.

- ✓ Agresif vergi planlamasıyla mücadelede devletin maruz kaldığı maliyetleri en aza indirmesi.

2.1.1.3. Ülkelerin Vergi İdareleri Arasında İşbirliği Sağlanması

Agresif vergi planlamasının, sahte veya suni operasyonlar veya yapılar ile ülkelerin vergi sistemlerinin birbiriyle olan uyumsuzluğundan faydalanılarak vergi avantajı elde etme yönündeki çabalar olduğu dikkate alındığında, agresif vergi planlamasının sadece ulusal hukuk sistemlerinde yapılacak düzenlemelerle önlenemeyeceği açık bir gerçektir. Hatta ülkelerin birbirinden ayrı olarak agresif vergi planlamasıyla mücadeleye ilişkin kendi düzenlemelerini yapmalarının vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları daha da arttıracaklarını söylemek mümkündür. Bu nedenle agresif vergi planlamasıyla mücadelede izlenebilecek en etkili yolun ülkelerin vergi idareleri arasında işbirliğinin artırılması olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Agresif vergi planlamasına başvuran mükelleflerin ülkelerin vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluklardan yararlanması, özel hukuk biçimlerini kullanması, karmaşık tasarımlar geliştirmesi, geliştirilen bu tasarımların farklı hukuk düzenlerine uyarlanabilmesi ve bu suretle ülkelerin bu işlemlerin hukuka uygunluğunun denetiminin zorlaşması, kullanılan özel hukuk biçimlerinin bir diğer ülke tarafından farklı hukuki nitelermeye tabi tutulması gibi pek çok faktör mükelleflerin agresif vergi planlaması aracılığıyla önemli miktarda vergi avantajı elde etmesine imkan tanımaktadır. Bu durumda ülkelerin agresif vergi planlamasıyla mücadelede birçok alanda işbirliği geliştirmesi zorunludur.

İşbirliği geliştirilmesi gereken alanları şu şekilde sıralayabiliriz:

2.1.1.3.1. Bilgi Paylaşımının Geliştirilmesi Alanında İşbirliği

Vergilemede en önemli unsur, vergilendirilecek işlemin gerçek mahiyetinin tespit edilmesidir. Bu tespit ise o işlemin mahiyetini tam olarak yansıtacak bilgilerin elde edilmesine bağlıdır. Aksi halde işlemin gerçek mahiyeti tam olarak ortaya konulamayacağından vergilendirmede de eksiklik olacağı kaçınılmaz bir gerçektir. Bu nedenle vergilendirilecek işleme ilişkin tüm bilgilerin toplanması ve bu amaçla başka ülkede mevcut bilgilerin elde edilmesi zorunludur. Bununla birlikte günümüzde bilgi teknolojisinin ileri seviyeye ulaşmasına karşın bilgi paylaşımı

konusunda istenilen düzeyde ilerleme kaydedildiği söylenemez⁷⁴¹. Bunun nedeni esas itibariyle ülkelerin egemenlik alanlarında elde ettikleri bilgileri siyasi, ekonomik, sosyolojik ya da bilgi güvenliğinin sağlanamayacağı şeklindeki sebeplerle diğer ülkelerle paylaşmaktan çekinmesi oluşturmaktadır. Bu sebeplerden hangisine dayanılırsa dayanılınsın ülkelerin birbirleriyle bilgi paylaşımındaki eksiklik agresif vergi planlamasını kolaylaştırıcı etki meydana getirmektedir. Mesela şirket yapıları hakkında bilgi edinilememesi, bir ülkede aynı vergi konusuna ilişkin olarak vergiden indirim elde edilmesine rağmen, aynı nedene dayanarak bir başka ülkede de indirim elde edilmek suretiyle vergiden çifte indirim sağlanması, mükelleflerin faiz ya da diğer sermaye gelirleri hakkında bilgi paylaşılmaması nedeniyle bu gelirlerin ülke sınırlarına girene kadar vergilendirilmesinin ertelenmesi, mükellefin bulunduğu ülkenin mükelleflerine ilişkin vergi yükünün doğru tespiti için fiyatlar, maliyetler, komisyonlar gibi ekonomik işlemlere ait bilgilerin paylaşılmaması nedeniyle işlemlerin vergi avantajı sağlayacak şekilde mükelleflerce gerçekleştirilen işlemlere uyarlanması gibi örnekler⁷⁴², bilgi paylaşımının yetersiz olması durumunda, agresif vergi planlaması ile kolaylıkla vergi avantajı sağlanabileceğini göstermektedir. Özellikle vergi cennetlerinin mahiyetleri gereği bilgi paylaşmaması ve gizliliğe önem vermeleri, agresif vergi planlamasında vergi cennetlerini önemli bir konuma getirmiştir. Tüm bu hususlar değerlendirildiğinde agresif vergi planlamasıyla mücadelede bilgi paylaşımına yönelik işbirliğinin geliştirilmesi bir gerekliliktir. Bu açıdan son yıllarda önemi artan⁷⁴³ otomatik bilgi değişiminin avantajlarından yararlanmak agresif vergi planlamasıyla mücadelede önemli bir aşama olacağı kanaatindeyiz. Çünkü otomatik bilgi değişimi mekanizması ile daha önce gelir idaresi tarafından herhangi bir uyum sorunu saptanmamış olsa bile matrah aşımına

⁷⁴¹ Tayfur, <http://www.vmhk.org.tr/?p=4527>.

⁷⁴² Bilgi paylaşımına ilişkin örnekler hakkında bkz. Levent Özer, *Vergilemede Global Eğilimler*, Scala Yayıncılık, İstanbul 2009, s. 98.

⁷⁴³ G-20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanlarının 2013 yılı bahar toplantısı sonucunda vardıkları mutabakatta otomatik bilgi değişiminin yeni küresel standart haline gelmesi uygun bulunmuş ve OECD'nin bu alanda çalışma yapması, çok taraflı bir standardın geliştirilmesi istenmiş, OECD de 2013 yılı Haziran ayında gerçekleştirilen G-8 zirvesinde sunduğu bir raporla otomatik bilgi değişimine ilişkin küresel ve standart modeli ortaya koymuştur. 2013 yılı Eylül ayında G-20 liderleri, OECD'nin otomatik bilgi değişimi için oluşturduğu küresel modeli tamamen uygun bularak, Şubat 2014 tarihinde gerçekleştirilen G-20 Maliye Bakanları ve Merkez Bankası Başkanları toplantısına kadar modelin otomatik bilgi değişimi için yeni tek standart olarak sunulması yönünde davette bulunmuştur. Bkz. Arda Uludağ, Sencer Turunç, *Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ükelere Yaklaşımı*, Vergi & Kalkınma, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara 2014, s. 10 (<http://www.abmaliye.gov.tr/ABDID%20Raporlar/Ara%C5%9Ft%C4%B1rma%20ve%20%C4%B0nceleme%20Serisi/Vergi%20ve%20Kalk%C4%B1nma%20-%20ABD%C4%B0D.pdf>, Erişim Tarihi: 13.03.2015); Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergilendirme Bülteni*, Sayı: 7, Yıl: 2013 (Ağustos), s. 11-12.

uğrama riski olan vergi bölgesindeki uyumsuzluğa ilişkin bilgi zamanında elde edilebilmektedir. Bu çerçevede, otomatik bilgi değişiminin küresel olarak işleyen bir mekanizma haline gelmesi, uluslararası mali sistemlerin bütünleşmesine katkıda bulunacaktır. Ayrıca mekanizma, kara paranın aklanması ve yolsuzlukla gibi küresel sorunlarla mücadele için de bütünleyici bir unsur olmaktadır⁷⁴⁴. Hemen belirtmek gerekir ki bilgi paylaşımına ilişkin işbirliği geliştirilirken ülkelerin birbirlerine sundukları bilgilerin güvenilir olması ve hızlı bir şekilde talep eden ülkeye aktarılması da son derece önem arz etmektedir. Bu bakımdan ülkelerin etkin bilgi değişimi programları kapsamında ve özellikle vergi denetimlerinde yeterli donanım ve yeteneğe sahip personel istihdam etmeleri, bilginin hızlı bir şekilde ilgili devlete ulaştırılmasında gerekli teknolojik alt yapıyı kurmaları ve veri bankaları oluşturmaları gerekmektedir.

2.1.1.3.2. Agresif Vergi Planlamasına İlişkin Tespit Edilen Yeni Yöntemlerin Paylaşılmasında İşbirliği

Agresif vergi planlaması tasarımları oldukça karmaşık yapıya sahiptir⁷⁴⁵. Bu karmaşıklık, ortaya konulan tasarımın mahiyetinin anlaşılmasını önlemek için mükelleflerce, suni bir şekilde terkip edilmektedir. Mükellefler bu tasarımları oluştururken birçok devletin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzlukları öyle ustalıkla kullanmaktadırlar ki, vergi idareleri mükellefin işlemlerini denetlediğinde görünüşte hukuka uygun işlemlerle karşılaşmaktadır. Bu nedenle mükellefler tasarımlarının asıl hedefi olan vergi avantajı elde etme iradesini görünüşte işlemlerin arkasına gizlemektedir. Bu tasarımlara imkân tanıyan ülkeler arasındaki uyumsuz düzenlemelerin çeşitliliğinin artışı işlemlerin bir taraftan daha karmaşık hale gelmesine, diğer taraftan yeni yöntemlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu durum ise agresif vergi planlamasıyla mücadeleyi zorlaştırmaktadır. Çünkü alınan her tedbire karşı yeni yöntemlerin ortaya çıkışı agresif vergi planlamasıyla mücadeleyi daha da karmaşık hale sokabilmektedir. Bu bakımdan agresif vergi planlamasıyla mücadelede ülkelerin tespit ettiği yeni yöntemleri anlık olarak

⁷⁴⁴ Uludağ, Turunç, s. 10-11.

⁷⁴⁵ Bunun en bariz örneğini yukarıda izah ettiğimiz Çifte İrlanda yöntemi göstermektedir. Benzer şekilde straddle işlemi ve türev ürünler birlikte kullanılarak yaratılan karmaşık yapıyı gösteren bir başka tasarım için bkz. Donohoe, s. 49. (**Straddle**, işlem fiyatı ve vadeleri aynı olan bir alım ve bir satım opsiyonunun aynı portföyde bulundurulması demektir. Straddle almış olan bir yatırımcı hem alım hem de satım opsiyonunu alarak aynı portföyde birleştirmiştir(Bottom Straddle). Straddle satmış olan bir yatırımcı ise aynı varlık üzerine yazılan vadeleri ve kullanım fiyatları aynı olan alım ve satım opsiyonlarını satmış demektir (Top straddle). Karatepe, s. 112).

paylaşmaları, diğer ülkelerin bu yöntemlere karşı tedbir almaları imkanı sunabilecektir. Bu açıdan konu, bilgi değişimine ilişkin işbirliğinin özel biçimi olduğunu söylemek mümkündür. Ancak şunu belirtmek gerekir ki ülkelerin tespit ettiği yöntemleri ülkeler arasında akdettiği sözleşme çerçevesinde paylaşması şart olmayıp bu yöntemleri belirli periyotlarla yayımlayacakları raporlarla da paylaşmaları mümkündür.

2.1.1.3.3. Mükelleflerin Vergi Uyumunun En Üst Seviyeye Çıkartılması Alanında İşbirliği⁷⁴⁶

İnsan, *homo economicus* bir varlıktır. Bu yönü ile insan, içerisinde bulunduğu ekonomik koşullarda maliyetleri en aza indirerek maksimum faydayı elde etme çabası içerisindedir⁷⁴⁷. Bu bağlamda vergiler, mükellefler için bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Nitekim yansıtılması mümkün olmayan doğrudan vergiler, mükellefin uhdesinde kaldığı için ödediği vergi kadar diğer faydalardan vazgeçmek durumunda kalmaktadır. Bu nedenle mükellefler, vergi ödeme konusunda isteksiz davranmaktadır. Dolayısıyla agresif vergi planlamasında nihai amacın, hiç ödememek dahil en az vergiyi ödemek olduğu göz önünde bulundurulduğunda asıl sorunun mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteklerinin arttırılması ve yeniliklere uyumunun sağlanması konularına ilişkin olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak agresif vergi planlamasında mükellefler, sadece kendi ülkelerinde değil başka ülkelerin matrahlarının aşınmasına da neden olmaktadır. Özellikle çok uluslu şirketler hem bulunduğu ülkede hem de uyrukluğunda olduğu ülkede en az vergiyi ödemek adına pek çok tasarım geliştirebilmektedir. Bu durumda mükelleflerin vergi ödeme konusundaki isteklerinin sadece bir ülkenin çabalarıyla arttırılması mümkün görünmemektedir. Bu yüzden ülkelerin mükelleflere yönelik vergi uyumunun arttırılması konusunda işbirliği yapmaları kaçınılmaz bir zorunluluktur.

⁷⁴⁶ Mükelleflerin vergi uyumuna ilişkin detaylı açıklamalar “*Mükelleflerin Vergi Uyumunun Sağlanması*” başlığı altında yapılacaktır. Burada sadece vergi idarelerinin işbirliği kapsamında konu izah edilecektir.

⁷⁴⁷ Hüseyin Akyıldız, “Tartışılan Boyutlarıyla ‘Homo Economicus’”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, Yıl: 2008, SS. 29-40, s. 30.

2.1.1.3.4. Vergi Yönetiminin Geliştirilmesi Alanında İşbirliği⁷⁴⁸

Vergi yönetimi zayıf ülkelerin agresif vergi planlamasıyla mücadelede yeterli etkinlik sağlaması mümkün değildir. Ancak vergi yönetimi alanında her ülkenin aynı düzeyde olduğu da söylenemez. Gerek nitelikli personel istihdamı, gerek kullanılan teknolojik altyapı, gerek vergi denetimi ve tahsilatındaki yetkinlik, gerek değişen koşullara ayak uydurmadaki pratiklik, gerekse agresif vergi planlamasıyla mücadeleye ilişkin edinilen tecrübeler ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Agresif vergi planlamasıyla mücadelenin tek bir ülkenin çabalarıyla netice vermeyeceği, bu mücadelenin küresel bir nitelik taşıdığı ve ülkelerin işbirliğini gerektirdiği dikkate alındığında, güçlü vergi yönetimine sahip ülkelerin edindiği tecrübeleri ve vergi yönetimlerinin sahip olduğu güçlü yanlarını diğer ülkelere aktarması, bu bağlamda kullanılan teknolojik alt yapıdan uygulanan muhasebe sistemine, personelin eğitiminden uygulanan vergi inceleme yöntemlerine varana kadar her alanda işbirliği yaparak zayıf vergi yönetimlerinin güçlendirilmesi gerekmektedir. Böylelikle her ülkenin vergi yönetiminin agresif vergi planlamasıyla mücadelede etkinliği artabilecektir. Ayrıca agresif vergi planlamasıyla mücadele ülkelere belirli maliyet getirdiğinden gerçekleşecek işbirliği ile bu maliyetlerin de azalacağı söylenebilir.

2.1.1.3.5. Eğitim ve Teknik Konulara İlişkin Alanlarda İşbirliği

Agresif vergi planlamasıyla mücadelenin etkinliği, mükellef işlemlerini inceleyen gelir idaresi personelinin donanım ve yetenekleriyle doğru orantılıdır. Bu nedenle gelir idareleri istihdam ettiği personeline hem başlangıçta hem de görevin devamı sırasında gerekli eğitimleri verebilmelidir. Aksi halde gerekli eğitimleri almamış vergi denetmenlerinin, agresif vergi planlaması tasarımlarını tespit etmeleri beklenemez. Kaldı ki, agresif vergi planlaması tasarımlarının ustalıkla meydana getirildiği dikkate alındığında, personelin gerek hukuk gerekse ekonomi alanında yetkinliği olması zorunludur. Ancak ülkelerin sahip olduğu bilgi düzeyi ve uyguladıkları vergi inceleme teknikleri birbirlerinden farklı olabildiği gibi agresif vergi planlamasıyla mücadelede elde ettikleri başarı düzeyi de farklı olabilir. Bu yüzden devletler, ülkelerin uygulamalarını yerinde görmek ve tecrübelerini kendi

⁷⁴⁸ Vergi yönetiminin geliştirilmesine ilişkin detaylı açıklamalar “*Vergi Yönetiminin Geliştirilmesi*” başlığı altında yapılacaktır. Burada sadece vergi idarelerinin işbirliği kapsamında konu izah edilecektir.

sistemlerine aktarabilmek adına personellerini işbirliği içerisinde olduğu ülkelere göndermekte ya da diğer ülkelerin personellerini kendi ülkesinde eğitmektedir⁷⁴⁹.

Ülkelerin eğitim ve teknik konularda yardımlaşmaları iki farklı şekilde olmaktadır. *İkili düzeyde yapılan yardımlaşmada*, ülkelerin tarihi, kültürel veya ekonomik yakınlaşmalarının bir sonucu olarak vergilendirme alanında teknik yardım ve eğitimi öngören bir işbirliği gerçekleştirilmektedir⁷⁵⁰. Örneğin Türkiye ile Azerbaycan arasında eğitim konusunda uygulamaya konulan protokol bu niteliktedir⁷⁵¹. *Uluslararası düzeyde yapılan yardımlaşmada* ise vergi idarelerinin üst düzey yöneticileri uluslararası kuruluşların düzenlediği toplantılarda bir araya gelerek bilgi ve tecrübelerini paylaşmakta ve uluslararası vergilendirme alanında baş gösteren problemlere çözüm önerilerini sunmaktadırlar⁷⁵². Örneğin OECD, IMF gibi uluslararası kuruluşlar düzenli olarak bu alanda konferans, çalıştay şeklinde çeşitli organizasyonlar yapmaktadır.

2.1.1.3.6. Üçüncü Ülkeler Tarafından Eşdeğer Standartların Uygulanmasının Sağlanması Alanında İşbirliği

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergi sistemlerinin uyumlaştırılması önem arz etmektedir. Çünkü böyle bir durumda mükellefin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanma olasılığı olabildiğince azaltılmış olacaktır. Aksi durumda bir ülke sıkı düzenlemelerle kendi vergi sistemini ne kadar güçlü hale getirirse getirsin, bir başka ülkenin vergi sistemindeki kolaylıklar nedeniyle sistem işlevsiz bırakılabilecektir. Dolayısıyla birçok ülke kendi vergi sisteminde olduğu kadar başka vergi sistemlerinde de aynı düzeyde uygulamanın olmasını beklemektedir. Örneğin AB üye ülkeleri, birlik dışında kalan ancak özellikle coğrafi konum itibarıyla sıkı ilişkide bulunan ülkeler ile görüşmeler yapılmasını ve söz konusu ülkelerin AB'nin uygulamaya koyduğu düzenlemelere riayet edilmesi konusunda baskı yapılmasını ve özellikle vergi cenneti ülkelere karşı ortak politika izlenmesini istemektedir⁷⁵³. Ancak ülkelerin egemenliği prensibi gereğince bir ülkenin vergi politikalarının ya da vergi alanındaki düzenlemelerinin bir başka ülke

⁷⁴⁹ Ramazan Kılıç, "Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı", *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 14, Yıl: 2011, SS. 363-376, s.372.

⁷⁵⁰ Kılıç, s. 372.

⁷⁵¹ Bkz. *Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı ile Azerbaycan Cumhuriyeti Vergiler Bakanlığı Arasında İşbirliği Protokolü*, Resmi Gazete Tarihi/Numarası: 17.07.2001/24465.

⁷⁵² Kılıç, s. 372-373.

⁷⁵³ Tayfur, <http://www.vmhk.org.tr/?p=4527>.

tarafından benimsenmesi ve uygulanması kolay bir süreç değildir. Bu nedenle ülkeler karşılıklı anlaşma yoluyla bu alandaki işbirliğini geliştirmek durumundadır⁷⁵⁴.

2.1.1.4. Mükelleflerin Vergi Uyumunun Sağlanması

Vergi uyumu, mükelleflerin herhangi bir zorlamaya gerek kalmadan yasaların ruhuna ve anlamına uygun hareket etmeleri, bu bağlamda vergi beyannamelerini ülkede uygulanan yasalara, vergi düzenlemelerine ve yargı kararlarına uygun olarak zamanında hazırlamaları ve zamanında ilgili mercilere vermeleri anlamına gelmektedir⁷⁵⁵. Vergi uyumu aslında mükelleflerin vergiye karşı göstermiş olduğu tepkinin olumlu bir şekilde dış dünyaya yansımalarıdır. Bu bağlamda uygulanan vergi politikaları mükellef nezdinde ne kadar kabul görürse, vergiye uyumunun da o oranda artacağını söyleyebiliriz. Böylelikle hazine, bir taraftan gelirlerini arttırırken diğer taraftan mükelleflerin yasal olmayan yollara başvurarak vergi avantajı elde etmesinin önüne geçmek için yapılan harcamaları en aza indirebilecektir. Dolayısıyla vergi uyumu, vergi sisteminin mali anlamda başarılı olması ve vergi gelirlerinin arttırılabilmesi için son derece önemlidir⁷⁵⁶. Bu önemi dolayısıyla günümüzde mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanması ve bu uyumun en üst seviyeye çıkartılması ülkelerin temel maliye politikası haline gelmiştir. Örneğin AB'nin 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulamaya koyduğu vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya yönelik eylem planında vergi uyumunun en üst düzeye çıkartılması öncelikli hedef olarak belirlenmiştir⁷⁵⁷.

Vergi uyumunun en üst seviyeye çıkartılması, devletlerin vergi alanında etkinliğinin sağlanabilmesi için önemsenen bir konudur. Çünkü devletler, mükelleflerin en az vergiyi ödemek amacıyla başvurabileceği yolları önlemek için ne kadar düzenleme yaparsa yapsın, vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasında uyumsuzlukların ve boşlukların oluşmasını engelleyemeyecektir⁷⁵⁸. Böyle bir boşluğun vergi avantajı elde etmek amacıyla kullanılması ise vergi tabanında erozyona neden olacaktır. Bu durumda mükelleflerin dürüst davranarak vergiye tabi gelirini tam olarak beyan etmesi, gelirden indirilecek unsurları doğru göstermesi ve

⁷⁵⁴ Bu konuyu yukarıda “*Vergi Sistemleri Arasında Uyumlaştırma*” başlığı altında ele aldığımız için ayrıntılı bilgi için bu başlığa atıf yapmakla yetiniyoruz.

⁷⁵⁵ Naci Tolga Saruç, *Vergi Uyumunu*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2015, s. 23; Mehmet Tunçer, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi Ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 57, Sayı: 3, Yıl: 2002, SS. 107-128, s. 109.

⁷⁵⁶ Saruç, s. 24.

⁷⁵⁷ Acinöroğlu, s. 190.

⁷⁵⁸ Taşkın, s. 78.

vergi beyannamesini zamanında teslim etmesi⁷⁵⁹ ancak vergiye gönüllü uyumla mümkündür.

Mükellefin vergiye uyumunun en üst seviyeye çıkartılması, vergiye karşı diğer direnme biçimlerinde olduğu gibi, agresif vergi planlamasıyla mücadelede de etkili bir yöntemdir. Çünkü agresif vergi planlaması tasarımları incelendiğinde, bu tasarımların suç sayılan eylemlerle gerçekleşmediği, aksine vergi sisteminde ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuz düzenlemelerin kullanılarak görünüşte hukuka uygun işlemlerle gerçekleştiği görülmektedir. Devletlerin ihtiyaçlarının ve benimsediği maliye politikalarının birbirinden farklı olduğu değerlendirildiğinde, gerek bir vergi sisteminde gerekse vergi sistemleri arasında uyumsuz düzenlemelerin ortaya çıkması da kaçınılmaz olacaktır. Özellikle kriz dönemlerinde ülkelerin kendi ekonomilerini krizin etkisinden korumak için mükellef lehine düzenleme yaptığında bu uyumsuzluk daha belirgin hale gelecektir. Bu tür durumların ise amacı kar maksimizasyonu olan mükelleflerin, agresif vergi planlamasına başvurarak vergi avantajı elde etmesini kolaylaştıracağı şüphesizdir. Ülkelerin vergi sistemlerinin birbiriyle eşitlenmesi de mümkün olmadığından sebebi ne olursa olsun vergi sistemleri arasında uyumsuzluk her zaman ortaya çıkacak ve mükellefler tarafından bu uyumsuzluklar kullanılarak vergi avantajı elde edilecektir. Bu nedenle agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergi uyumunun sağlanması, soruna çözüm bulma açısından önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak vergiye uyumu etkileyen birçok faktör bulunduğundan bu uyumun sağlanması kolay bir süreç değildir. Mükellefin eğitim düzeyi, gelir düzeyi, mesleği, ahlak anlayışı, devlete duyulan bağlılığı, vergilerin kullanıldığı alanların mükellef tarafından algılanışı, vergi bilinci, uygulanan istisna ve muafiyetler, vergi adaleti, vergi afları, vergi sisteminin karmaşıklığı ve vergilendirme ortamının belirsizliği, vergilerin sayısı, vergi oranları, vergi cezalarının ağırlığı ve vergi denetiminin etkinliği, rekabet koşullarında vergilerin maliyet olarak algılanması şeklinde belirtebileceğimiz faktörler⁷⁶⁰ mükelleflerin vergi ödemedeki istekliliğini doğrudan etkilemektedir. Vergiye uyumu etkileyen bu faktörler agresif vergi planlaması bağlamında bilhassa çok uluslu şirketler yönünden daha karmaşık bir nitelik taşımaktadır. Çünkü bu tür

⁷⁵⁹ Saruç, s. 23.

⁷⁶⁰ Tuay, Güvenç, s. 20-32; Fatih Savaşan, Hakkı Odabaş, “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 10, Yıl: 2005, SS. 1-28, s. 4-9.

şirketleri idare edenlerin ve bu şirketlerin bünyesinde istihdam edilen çalışanların yeknesak milliyetleri, kültürleri, inanç ve ahlak anlayışları yoktur. Bu şirketler aynı anda birçok vergi sisteminde faaliyet göstermektedir. Bu şirketlerin hedefi, kar maksimizasyonunu en üst seviyeye çıkartmak ve maliyetleri minimuma indirmektir. Bu şirketler için vergiler de maliyet olarak kabul edildiğinden, buldukları ülkelerde bu maliyetlerin en asgari seviyeye çekilmesi planlanmaktadır. Bu şirketler için milliyet, ahlak anlayışı, devlete duyulan bağlılık gibi kişisel faktörlerin vergiye uyum üzerinde etkisi düşüktür. Bu durumda çok uluslu şirketler için vergi uyumunun sağlanması yönünde demografik ya da kişisel faktörler yönünden yapılacak çalışmanın üst seviyede etkili olmayacağını söyleyebiliriz. Bu anlatımlardan anlaşılacağı üzere agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergiye uyumun sağlanmasına yönelik stratejinin gerçek mükellefler ile tüzel kişi mükellefleri kapsayacak şekilde objektif kriterler üzerinden belirlenmesi gerekmektedir.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergiye uyumun sağlanması için belirlenecek stratejiden önce “mükelleflerin agresif vergi planlamasına neden başvurdukları” şeklindeki soruyu cevaplamak gerekmektedir. Vergiye karşı direnme biçimlerinin ortak özelliği mükellefe vergi avantajı sağlamasıdır. Ancak mükellef vergiye karşı direnme biçimlerine örneğin vergi kaçakçılığına ya da agresif vergi planlamasına başvurmadan önce maliyet-fayda analizi yapmaktadır. Şayet vergiye karşı direnme biçimlerine başvurduğunda elde edeceği fayda ile bunlara başvurmadığında elde edeceği fayda arasında avantajlı fark varsa mükellef örneğin agresif vergi planlamasına başvurabilecektir⁷⁶¹. Söz gelimi agresif vergi planlamasına başvuran mükellef vergi profesyonellerine ödeyeceği bedel, yakalanması halinde kendisine uygulanacak idari yaptırımlar, faiziyle birlikte ödeyeceği vergiler ve işlem sonunda elde edeceği avantajı karşılaştırarak işlemi yapıp yapmayacağına karar verecektir. Bu durumda agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergiye uyumun sağlanabilmesi için çok uluslu şirketleri de kapsayacak şekilde belirlenecek stratejide, mükellefin elde ettiği faydayı ortadan kaldıracak ya da elde edilen faydayı önemsiz kılacak tedbirler alınması gerekmektedir. Bu bağlamda mükellefin agresif vergi planlamasına başvurarak elde edeceği fayda ile işlemin gerçek mahiyetine uygun olarak hareket etmesi halinde elde edeceği fayda arasında bir fark yok ya da agresif vergi planlamasına başvurması halinde daha düşük

⁷⁶¹ Bu konuda yapılan çalışma ve eleştiriler için bkz. Saruç, s. 40-48.

seviyede fayda elde ediyorsa, mükellef gerçek mahiyete uygun olarak hareket edecektir. Bu açıdan mükellefin vergiye uyumunun sağlanması için etkin denetim mekanizmaları oluşturulmalı, denetimde yer alacak personelin bilgi ve donanımına önem verilmeli, ülkede uygulanan muhasebe sisteminin denetime imkân verecek şekilde sade ve açık olması sağlanmalı, mükellef işlemlerinin takip edilebilmesi için bildirim zorunluluğu getirilmeli, diğer ülkelerle işbirliği sağlanarak otomatik bilgi değişiminin gerçekleşmesi gerekmektedir. Böylece mükellefler işlemlerinin her an denetlenebileceği ve yakalanma risklerinin yüksek olduğu inancına sahip olmalarıyla birlikte sistemin gereklerine uygun olarak hareket etmek isteyeceklerdir.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanması için ceza sistemi öngörülüp görülemeyeceği önemli bir sorundur. Ancak hemen belirtelim ki, suç ve cezaların kanuniliği, mükellefin agresif vergi planlamasıyla elde ettiği fayda ile buna uygulanacak cezanın ölçülülüğünün tespit edilmesindeki güçlük, agresif vergi planlamasının çok farklı formlarda ortaya çıkışı ve kanuni tipe uymaması ve birçok agresif vergi planlaması tasarısının kanuni tipin dışında kalabileceği, eylemlerin görünüşte hukuka uygunluğu, mükelleflerin kendilerine hak olarak tanınan en az vergiyi ödemeyi sağlayacak şekilde işlerini planlama kastıyla hareket etmeleri, yasal vergi planlamasıyla agresif vergi planlaması arasında çok ince bir çizgi olması ve agresif vergi planlamasını önlemeye çalışırken yasal vergi planlaması yapan kişileri cezalandırma ihtimalinin oluşu hususları dikkate alındığında ceza sisteminin öngörülmesinin düşük bir ihtimal olduğu kanaatindeyiz.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergiye uyumun sağlanabilmesi için şu ilkelerin hayata geçirilmesi yararlı olacaktır⁷⁶²:

- Vergi yasalarını adil, güvenilir ve şeffaf biçimde uygulamak,
- Vergi mükelleflerinin hak ve yükümlülüklerini ve ayrıca mevcut şikâyet prosedürleri ile telafi mekanizmalarını belirlemek ve bunları bildirmek,
- Kalite konusunda sürekli olarak bilgi vermek ve vergi mükelleflerinin soruşturma, talep ve başvurularını zamanında ve doğru bir şekilde ele almak,

⁷⁶² T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, *Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları*, Çevirenler: Pınar Acar, Gamze Kösekahya, Pelin Kuzey, Hakan Karabacak, Nihal Samsun, Hülya Soylu, Devrim Aşkın, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 2002, s.12-13.

- Mükelleflerin yasal hak ve yükümlülükleri konusunda erişilebilir ve güvenilir bilgi hizmeti sağlamak,
- Uyum maliyetlerinin, vergi yasaları ile uyumu sağlamak için gerekli olan asgari düzeyde tutulmasını sağlamak,
- Vergi mükelleflerine, uygun olan yerlerde, idari politika ve prosedürler konusundaki değişimler hakkında yorum yapma fırsatı sunmak,
- Vergi mükellefine ilişkin bilgiyi yalnızca yasanın izin verdiği ölçüde kullanmak,
- Kullanıcı grupları ve toplumla iyi iş ilişkileri geliştirmek ve bunu sürdürmek.

2.1.1.5. Vergi Yönetiminin Geliştirilmesi

Vergi yönetimi, bir vergi sisteminin yürütülmesi ve uygulanmasına ilişkin tüm faaliyet ve kuralları içeren, vergi örgütü, idari süreç, vergi güvenlik önlemleri ve vergi ceza sistemi bileşenlerinden oluşan bir bütündür⁷⁶³. Bütünü oluşturan bu parçaların her biri, vergi yönetiminin sağlıklı işlemesi için zorunlu birer unsurdur. Bu unsurlardan birinin aksaması, vergi yönetiminin zarar görmesine ve sağlıklı işleyememesine neden olacaktır. Bu bakımdan vergi sisteminin işleyişini sağlamak amacıyla çıkarılan mevzuatın açık, anlaşılır, tutarlı, olası sorunlara önceden çözüm imkânı sağlaması ve gelişmelere uyum sağlayabilecek nitelikte olması zorunludur. Bununla birlikte vergi yönetiminin bir parçasını oluşturan mevzuat hükümlerinin çok iyi tasarlanması, vergi sisteminin sorunsuz işleyeceği sonucunu doğurmayacaktır. Çünkü çok iyi tasarlanmış bir vergi sistemi, ancak onu uygulamaya koyacak olan vergi idaresi ile değer kazanır⁷⁶⁴. Zira bir ülkenin vergilemede başarılı olabilmesi için vergi kanunlarının rasyonelliği yanında, vergi idaresinin kanunları etkin bir şekilde uygulayacak teknolojik altyapıya, insan kaynağına ve denetim mekanizmasına sahip olması gerekmektedir⁷⁶⁵.

Vergi yönetiminin temel amacı, adaletli uygulama ve belirlilik ilkelerini hayata geçirerek mükelleflerin vergi uyumunun sağlanması ve belirli idari kaynaklarla,

⁷⁶³ Kamil Mutluer, Fethi Heper, Recai Dönmez, M. Erkan Üyümez, *Vergi Hukuku*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Eskişehir 2006, s. 67.

⁷⁶⁴ Kılıç, s. 364.

⁷⁶⁵ Sultan Odabaş, "Vergi Yönetimine İlişkin İlke Ve Hedefler Buldan Araştırması", Editörler: İrfan Ertuğrul, Turgut Tok, *23-24 Kasım 2006 Buldan Sempozyumu*, Pamukkale Üniversitesi Yayınları, ISBN: 978-975-6992-21-0, Denizli 2006, SS. 83-815, s. 804.

vergi gelirlerinin en üst seviyeye çıkartılmasıdır⁷⁶⁶. Bu amaca uygun olarak vergi idaresi, kanunilik ve kanun önünde eşitlik prensipleri doğrultusunda devlet ve yerel yönetimler hesabına, verginin tarhi, tebliği, tahsili ve kontrolünü üstlenmiştir. Bu doğrultuda vergi idareleri, “vergi matrahının belirlenmesi ve ödenmesi gereken verginin hesaplanması”, “denetim” ve “tahsil” fonksiyonlarını yerine getirmektedir⁷⁶⁷. Ancak vergi idaresinin bu fonksiyonları yerine getirebilmesi güçlü bir vergi yönetimi ile mümkündür. Aksi halde vergi yönetiminin amaçlarında sapma yaşayacağı kuşkusuz bir gerçektir. Nitekim agresif vergi planlaması tasarımlarının vergi yönetiminin zayıf yönlerinden yararlanması ve mükelleflerce bu tasarımlar aracılığıyla vergi avantajı elde edilmesi, agresif vergi planlamasının ağırlık merkezini oluşturmaktadır.

Vergi yönetimi zayıf ülkelerin agresif vergi planlamasıyla mücadelede yeterli etkinlik sağlaması mümkün değildir. Çünkü bu tür planlamalarda mükellefler, vergi sistemi içinde ya da vergi sistemleri arasında tespit ettikleri uyumsuzlukları ve boşlukları kullanmaktadırlar⁷⁶⁸. Ancak bu uyumsuzluk ya da boşlukların kullanılmasına ilişkin tasarımlar, mükellefin bireysel çabasıyla değil, bilakis vergi hukukçuları, mali müşavirler gibi alanında uzman meslek profesyonelleri tarafından oluşturulmaktadır. Oluşturulan bu tasarımların vergi avantajı elde etme yönündeki amacının tespit edilmesindeki zorluk ve görünüşte yaratılan hukuka uygunluk özelliği nedeniyle, gelir idaresinin istihdam ettiği niteliksiz personelin bu tasarımların mahiyetini ortaya koyması mümkün değildir. Bu durumda agresif vergi planlamasıyla mücadelede iki temel sorun karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan ilki vergi sisteminin kendisinden kaynaklanan sorunlardan olan sistemi oluşturan kuralların uyumsuzluğu ve uygulanan muhasebe sisteminin karmaşıklığı, diğeri ise vergi sisteminde yer alan kuralları uygulayan ve denetimi yapan insan unsurunun kalitesidir. Vergi yönetimini oluşturan bu iki ögenin nitelikli hale getirilmemesi durumunda agresif vergi planlamasıyla mücadelede etkinliğin sağlanabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle bu iki ögenin nitelikli hale getirilerek günün koşullarına uyarlanması için modernizasyon çalışmaları yapılması zorunludur.

⁷⁶⁶ Ömer Faruk Batırel, “Türk Vergi Yönetimi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Seri: 29, Yıl: 1983-1984, SS. 127-136, s. 127.

⁷⁶⁷ Kılıç, s. 369.

⁷⁶⁸ Acinöroğlu, s. 193.

Vergi yönetiminin güçlendirilmesi için çalışma yapılacak alanları şu şekilde belirtebiliriz:

2.1.1.5.1. Vergi Denetimi

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede güçlü bir vergi yönetiminin oluşturulması etkin vergi denetiminin gerçekleştirilmesiyle mümkündür. Çünkü günümüz vergi sistemlerinde vergi matrahının belirlenmesi bir anlamda, devlet ile mükellef arasında güven ilişkisi içerisinde şekillenmiş beyan sistemine göre gerçekleşmektedir. Bu sistemde vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil edecek bilgiler, mükellef tarafından gelir idaresine sunulmaktadır. Gelir idaresi de sunulan bu bilgiler doğrultusunda verginin tarhını gerçekleştirmektedir. Ancak daha az vergi ödeme çabası içerisinde olan mükellefin bu amacı doğrultusunda, gelir idaresini yanıltacak işlemler yapması olasılık dâhilindedir. Bu nedenle beyan sisteminin uygulandığı ülkelerde gelir idareleri verginin doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlayacak bilgileri elde edebilmek ve işlemlerin doğruluğunu araştırmak üzere denetim yetkisi ile donatılmıştır. Bu sayede gelir idaresi bir taraftan vergi gelirlerini garanti altına almakta, diğer taraftan ise mükelleflerin haksız kazanç elde ederek sebebiyet verebilecekleri rekabet eşitsizliğini ortadan kaldırmakta ve herkesin mali gücü oranında ödeyeceği vergilerin alınmasını sağlayarak vergide adaleti gerçekleştirebilmektedir⁷⁶⁹.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede gelir idarelerinin karşılaştığı iki temel sorun bulunmaktadır. Bunlardan ilki, “mükellef işlemlerinin mahiyetinin tespitinin zorluğu”, diğeri ise “mükellef işlemlerine ilişkin bilgilere ulaşmaktaki güçlük”tür.

Mükellef işlemlerin mahiyetinin tespitindeki zorluk, agresif vergi planlamasında vergi avantajı sağlamak üzere farklı hukuki düzenlemelerin bir araya getirilmelerinden kaynaklanmaktadır. Mükellefin bu şekilde gerçekleştirdiği işlemler görünüşte hukuka uygun bir nitelik kazandığından işlemlerin gerçek mahiyeti de tam olarak tespit edilememektedir. Özellikle türev işlemler ya da hibrit karakterli araçlarla gerçekleştirilen işlemlerde, işlemin mahiyetinin tespiti büyük zorluklar oluşturabilmektedir. Bu nedenle agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergi denetim elemanlarının belli sektörlerde uzmanlaşmaları başarılı bir vergi denetimi gerçekleştirilebilmesi açısından önem taşır. Bunlardan bir kısmının örneğin bankalar,

⁷⁶⁹ Kılıç, s. 369.

sigorta şirketleri, büyük dağıtım şirketleri, diğer bir kısmının gerçek kişilerin ödemekle yükümlü oldukları vergiler gibi belli alanlarda uzmanlaşabilirler. Aynı bir kontrolör grubunun da özellikle uluslararası ekonomik ilişkilerin bir sonucu olarak ortaya çıkan bir yandan mukim olmayan dar mükelleflerin ülkemizdeki gelir getirici faaliyetleri, diğer yandan da tam mükelleflerin ülke dışındaki faaliyetlerinin vergilendirilmesi alanında yoğunlaşması gerekmektedir⁷⁷⁰.

Mükellef işlemlerine ilişkin bilgilere ulaşmaktaki güçlük mükellef işlemlerinin doğru bir şekilde denetlenerek vergi matrahının tam olarak ortaya konulmasının önünde engel teşkil etmektedir. Doğru vergilendirmenin sağlanabilmesi için ihtiyaç duyulan bilgilere erişmek gerekmektedir. Elbette gelir idarelerinin ekonomideki tüm bilgilere tam olarak erişmesi mümkün değilse de bilhassa muhasebe ve finansa ilişkin bilgilere erişmesi doğru bir vergilendirmenin sağlanabilmesi için son derece önemlidir⁷⁷¹. Zira bu sayede denetime konu işlemin ekonomik özü ve işleme taraf olan kişilerin bu işlemdeki rolü tespit edilebilecektir. Ancak günümüzde bilgi değişimi alanında yaşanan sorunlar özellikle dar mükelleflerin ve yurt dışında da faaliyet gösteren tam mükelleflerin işlemlerinin denetlenmesinde güçlük yaratmaktadır. Bu sorunun kaynağı esas itibarıyla ülkelerin bilgi değişimi alanında isteksiz davranmalarından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla güçlü bir vergi idaresinin oluşturulması için etkin bir şekilde bilgi değişiminin gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak burada yaşanan bir diğer sorun elektronik ticaret ve bu yolla yapılan işlemlerin denetlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü elektronik ticarete ilişkin yapılan işlemlere ilişkin bilgiler *server* adı verilen sunucu birimlerinde tutulmaktadır. Bu sunucu birimleri ise dünyanın herhangi bir yerinde bulunabilmekte ve tutulan bilgiler dijital nitelik taşıdığından tabir yerindeyse tek bir işlemle başka sunucuya aktarılabilir. Hatta bilgiler parça parça farklı sunucularda dahi tutulabilmektedir. Böylece işlemlerin mahiyetini ortaya koyabilecek bilgiler anlık olarak yer değiştirebildiği gibi işlemin bir bölümünü oluşturan diğer işlemler farklı yerde tutulabildiğinden bütünü oluşturan diğer bilgilere erişilememektedir⁷⁷². Bu nedenle elektronik işlemlere ilişkin bilgilerin elde edilmesi önemli bir sorun teşkil etmektedir. Bu sorunun çözümü için getirilen önerilerden biri verilere erişimdir.

⁷⁷⁰ Kılıç, s. 369-370.

⁷⁷¹ Kılıç, s. 370.

⁷⁷² E-ticaretin vergilendirilmesi konusunda karşılaşılan temel sorunlar için bkz. İbrahim Organ, Fatih Çavdar, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar", *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, Yıl: 2012, SS. 63-84, s. 68.

Bunun için işletmelerin şifreleme anahtarlarını kullanması konusunda teşvik edilmesi gerekmektedir. Vergi idarelerinin bilgilere, kayıt ve belgelere dayalı denetimi yanında *dâhili denetim*in geliştirilmesi başka bir yöntem olarak değerlendirilebilir. Bunun için özel yazılımlar kullanılması ve dolayısıyla vergi idarelerinin program üreticileri ile işbirliğine girmeleri gerekmektedir. Elektronik noterler tarafından verilecek zaman damgası gibi teknolojilerin kullanılması ise denetimin güvenilirliğini sağlayacaktır. Bunlara ilave olarak vergi idarelerinin açık anahtar altyapısı gibi bilgi doğrulama teknolojilerinin kullanımı teşvik etmelidir⁷⁷³.

2.1.1.5.2. Basit ve İstikrarlı Vergi Sisteminin Oluşturulması

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergi yönetiminin etkinliği ülkede uygulanan vergi sisteminin basitliği ve istikrarıyla doğru orantılıdır. Farklı vergi oranlarının uygulandığı, muafiyet ve istisnaların sıklıkla görüldüğü, benzer durumlara birbirinden farklı vergi düzenlemelerinin getirildiği, sürekli olarak kuralların değiştiği bir vergi sisteminde bir taraftan vergi düzenlemeleri arasındaki uyumsuzluklar artarak sistem karmaşık hale geleceği gibi mükelleflere uyumsuzluklardan yararlanmak için imkân sağlanmış olacak, diğer taraftan karmaşık ve istikrarsız sistem içerisinde gelir idaresinin denetimde etkinliği azalacaktır. Bu bakımdan vergi sisteminin basit ve istikrarlı olması hem sistemi kolay hale getirecek hem de mükelleflerin vergi borçlarını yerine getirirken daha az masraf yapmasına ortam hazırlayacaktır. Böyle bir sistemin oluşturulabilmesi için sistemin öngörülebilir ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi ise vergi sisteminde yer verilen haklılaştırılmayan farklı vergi oranlarının kaldırılarak benzer durumlara aynı vergi oranının uygulanması, muafiyet ve indirimlerin belirli hale getirilmesi şarttır. Bu açıdan vergi matrahları geniş olmalı, muafiyetler ve indirimler için sadece sınırlı imkân tanınmalı ve benzer yolla elde edilen ikame gelir tipleri vergilendirilmelidir⁷⁷⁴.

Basit bir vergi sistemi için gelir idaresi ile mükelleflerin karşılıklı mutabakat içerisinde hareket etmesi şarttır. Bu şekilde bir mutabakatın oluşabilmesi ise

⁷⁷³ Neslihan Coşkun, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, SS. 153-170, s. 160.

⁷⁷⁴ European Commission, *European Economy: The Economic Adjustment Programme for Portugal 2011-2014*, Occasional Papers 202-2014 October, Brussels 2014, s. 18 (http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/occasional_paper/2014/pdf/ocp202_en.pdf, Erişim Tarihi: 20.03.2015), (Kısaca: Economy).

mükellefin işlemleri hakkında bilgi sahibi olması ile mümkündür. Bu sayede mükellef, öngörülebilirlik ilkesi çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirebilecektir. Bu anlamda bir vergi sisteminde mükellefler, vergi sorunlarını daha iyi anlayabilecek ve karmaşık vergi sorunlarının çözümüne imkân sağlayacak bilgileri isteme ve işlemlere karşı itiraz edebilme haklarına sahip olabilmelidir. Hatta gelir idareleri bu hakların sağlanması açısından bilgilendirme broşürleri dağıtma, televizyon reklamları yapma, ilan gibi pek çok araçtan yararlanabilmelidir⁷⁷⁵.

İstikrarlı bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi gelir idaresinin mükelleflere karşı eşit ve adil muamelede bulunmasını da gerektirir. Eşit ve adil muamelede bulunma, gelir idaresinin benzer işlemlere karşı benzer işlem yapması, keyfi olarak kişiden kişiye değişen işlemler yapmaması anlamına gelmektedir⁷⁷⁶. Bu şekilde bir muamelede bulunma mükelleflere, gerçekleştirmiş oldukları işlemlerin sonucunda karşılaşacakları vergisel sonuçları tahmin etme imkânı sunmaktadır. Buradaki tahmin elbette kesin olarak sonucu bilme değildir; ancak burada tahminden beklenen amaç mükelleflerin en azından içinde bulunduğu koşullar çerçevesinde eylemin vergisel sonuçlarına ilişkin bir öngörüde bulunabilmesidir⁷⁷⁷. Dolayısıyla her mükellef için farklı bir uygulama geliştirilmesi, mükellef gruplarının çok çeşitli hale getirilmesi, bu gruplara uygulanan vergi rejimlerinin farklılık arz etmesi halinde gelir idarelerinin denetim ve yönetimde güçlük yaşayacağı şüphesizdir.

Basit ve istikrarlı bir vergi sisteminde vergi idaresinin yapacağı işlemler ile uygulayacağı usulün belirli bir niteliğe kavuşturulmuş olması nedeniyle vergi yönetimi daha az maliyetli olacaktır⁷⁷⁸. Dolayısıyla buradan elde edilen tasarruf miktarı başka kamu hizmeti alanlarında kullanılabilir.

2.1.1.5.3. Dağınık Olan Mevzuatın Bir Araya Getirilmesi

Vergi mevzuatının dağınık bir yapıda bulunması gerek vergi idaresinin gerekse vergi mahkemelerinin vergi ihtilaflarına ilişkin getirecekleri çözümlerin eksik veya hatalı olması sonucunu doğurabilecektir. Özellikle belirli bir sistematik içerisinde hazırlanmamış yasal düzenlemelerin yorumlanması ya da ilgili olaya uygulanacak düzenlemelerin belirlenmesinde büyük güçlükler yaşanabilecektir. Hatta benzer

⁷⁷⁵ European Commission, (*Economy*), s. 18.

⁷⁷⁶ Halûk Egeli, Mehmet Dağ, "Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, Yıl: 2012 (Temmuz-Aralık), SS. 13-146, s. 133.

⁷⁷⁷ European Commission, (*Economy*), s. 19.

⁷⁷⁸ European Commission, (*Economy*), s. 19.

olaylarda farklı uygulamalar dahi ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle güçlü bir vergi yönetiminin oluşturulabilmesi için mevzuat hükümlerinin belirli bir sistematik içerisinde hazırlanması ve yürürlükte bulunan mevzuatın da birbiriyle bağlantısının kurularak bir araya getirilmesi gerekmektedir.

2.1.1.5.4. Teknolojik Alt Yapının Oluşturulması

Vergi yönetiminin amacı, vergi ve diğer gelirleri en az maliyetle toplamak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak, mükellefin yükümlülüklerini kolayca yerine getirebilmesi için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik ve etkinlik odaklı hizmet sunmaktır⁷⁷⁹. Vergi yönetiminin bu nitelikte hizmetleri yerine getirebilmesi ise gerekli altyapının kurulmasıyla mümkündür. Bu anlamda, mükellef hizmetlerinin geliştirilmesi ve etkin bir vergi denetiminin sağlanabilmesi, mükelleflere ilişkin gerekli, güvenilir ve ispat edilebilir bilgilerin kayıt altında tutulabilmesi için uygun teknolojilerin kullanılması gerekmektedir⁷⁸⁰. Günümüzde bilgi teknolojilerinin geldiği aşama dikkate alındığında, bilgisayar programları ve internet aracılığıyla geliştirilen otomasyon sistemlerinin vergi yönetiminde önemli bir araç haline geldiği görülmektedir.

Otomasyon sistemlerinin mükelleflerin işlemleri hakkındaki bilgileri depolayabilmesi, kırtasiye ve yazışma masraflarını ortadan kaldırması, diğer gelir idaresi birimleri ile iletişimde hız kazandırması, mükelleflere ait bilgilerin arşivlenmesinde sıklıkla karşılaşılan mekân sorunlarını bertaraf etmesi, personelin performansını değerlendirmede objektif veriler sunması gibi pek çok faktör günümüzde, ülkelerin vergi yönetiminde otomasyon sistemlerini kullanmaya teşvik etmiştir. Bu bakımdan, vergi yönetiminde otomasyon sistemlerinin kullanılmasının pek çok avantajı olduğunu söyleyebilir. Bu avantajları şu şekilde özetleyebiliriz:

Otomasyon sistemleri vergi yönetimlerine *mükellefler hakkındaki verilerin dijital ortamda arşivlenebilmesine ve böylelikle bu verilere hızlı bir şekilde ulaşılma* imkânı sunmaktadır. Bu imkân, vergi denetimleri sırasında vergi denetim elemanlarına, mükellef işlemlerinin önceki dönemlerle karşılaştırılabilmesi olanağı sunduğundan, mükellefin anormal olarak kabul edilebilecek işlemlerinin tespitinde

⁷⁷⁹ 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun 1'inci maddesi.

⁷⁸⁰ Elvan Cenikli, Deniz Şahin, "Türk gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri", *İnternet Uygulamaları Ve Yönetimi Dergisi*, Cilt:4, Sayı: 1, Yıl: 2013, SS. 37-51, s. 39.

kolaylık sağlayabilmektedir. Ayrıca bu imkân vergi denetim elemanları açısından hem zaman yönetimi hem de vergi denetim sonuçlarına ilişkin istatistiki verilere ulaşım kolaylığı da getirebilmektedir⁷⁸¹.

Otomasyon sistemlerinin vergi yönetimlerine sağladığı bir diğer avantaj *mükelleflere ilişkin bilgi ambarı* oluşturulmasıdır. Mükellef hakkındaki kapsamlı bilgilerin (örneğin ticari defter ve belgelerin) dijital ortamda arşivlenip denetime tabi tutulması sayesinde vergi yönetimleri, mükellefler hakkında önemli bir istihbarat kaynağına sahip olabilmektedir⁷⁸². Bu şekilde sahip olunan veriler, ülkelerin birbirleriyle bilgi değişimi anlaşması yapmaları ve bu bilgilerin erişime açık hale gelmesiyle anlaşmanın tarafı ülkeler için önemli bir bilgi kaynağı olabilecektir.

Otomasyon sisteminin sağladığı bir başka fayda *vergi sisteminde ortaya çıkan aksaklıkların tespitini kolaylaştırması ve insan unsurundan kaynaklanan hataların en aza indirilmesini sağlamasıdır*. Bu sayede vergi yönetimi sisteminin aksak yönlerinin düzeltilmesi için gerekli verileri elinde bulundurduğundan isabetli olarak ihtiyaç duyulan alanlarda yasal düzenlemeleri yapabilme imkânına sahip olabilecektir. Ayrıca uygulamada sıklıkla karşılaşılan personel hataları kolaylıkla tespit edilebileceğinden, personelin aksaklık yaşanan alanlarda eğitimlerinin gerçekleştirilmesi de mümkün olabilecektir.

Otomasyon sisteminin vergi yönetimlerine sağladığı bir diğer fayda *uygulama birliği oluşturulmasına olanak sağlamasıdır*. Özellikle mükelleflerce gelir idaresinden istenen özgelelerin elektronik ortamda oluşturulan özelge havuzunda toplanması ile birlikte aynı ya da benzer konularda farklı özelge verilmesinin önüne geçilerek uygulamada yeknesaklık sağlanabilecektir⁷⁸³.

Otomasyon sisteminin bir başka faydası devlet kurumları arasında *hızlı bir iletişim aracı olmasıdır*. Özellikle devlet kurumları arasında aynı otomasyon sistemi üzerinden tam entegrasyonun sağlanması durumunda kurumlar arası yazışmaların çok kısa sürede sonuçlandırılabilir. Özellikle gerekli yasal düzenlemelerin

⁷⁸¹ Cenikli, Şahin, s. 41.

⁷⁸² Cenikli, Şahin, s. 42.

⁷⁸³ **Özelge (mukteza)**, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüştür. Özelgelerin Türk vergi hukukunda doğurduğu en önemli sonuç, mükellefin kendisine verilen özelgeye göre işlem gerçekleştirmesi halinde mükellefin bu uygulaması cezayı gerektirse bile ceza verilemez ve gecikme faizi alınmaz. Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 39-40.

yapılarak mükelleflerin banka hesaplarına veya elektronik ödeme işlemlerine erişilebilmesi halinde, elektronik yolla gerçekleştirilen işlemler denetim altında tutulabilecektir⁷⁸⁴.

2.1.1.5.5. İnsan Kaynağının Kalitesinin Yükseltilmesi

Güçlü bir vergi yönetiminin oluşturulmasının önemli öğelerinden biri de istihdam edilen personelin niteliğinin artırılmasıdır. Çünkü gelişen teknolojiye paralel olarak iş hayatındaki bireyin bilgi ve becerilerinin yenilenmesi gereksinimi vardır. Bilimle teknoloji arasındaki uygulama süresinin giderek azalması, sosyal hayatta meydana gelen değişimler ve ihtiyaç duyulan alanlarda yapılan yasal düzenlemelerin personelde bilgi eksikliği meydana getireceği şüphesizdir. Bu değişmelerin sürüp gideceği de kaçınılmaz bir olgudur⁷⁸⁵. Durum böyle olunca, personelin hem meslek öncesinde hem de mesleğin devamı sırasında ihtiyaç duyulan alanlarda eğitilmesi şarttır. Bilhassa mükelleflerin vergi avantajı elde etme yönünde hukuka aykırı bir şekilde, ancak akıl dolu yöntemlerle geliştirdiği tasarımların tespit edilebilmesi için vergi denetim elemanlarının hem hukuk hem ekonomi alanında eğitim görmeleri gerekmektedir.

İstihdam edilen her personel aynı zamanda, istihdam edildiği kurumun dışı yansıyan yüzüdür. Bu bakımdan personelin eğitimi sadece teknik konularda değil, özellikle mükellefle ilişkilere dair sosyal ve psikolojik eğitimi de içermelidir. Zira mükellefin vergiye uyumunun sağlanması, mükellefin aldığı hizmetten memnuniyet duymasıyla da yakından ilgilidir. Verginin mükellef nazarında karşılığı olmayan bir gider kalemi olarak görüldüğü dikkate alındığında, mükellefin vergi idaresi personelinden asgari nezaketi görmemesi halinde, vergi ödeme noktasında isteksiz davranacak ve vergi ödememek için farklı yöntemlere başvurabilecektir.

2.1.1.6. Vergi Cennetleri İle Mücadele

Vergi cenneti ülkelerin mükelleflere sıfır vergilemeye kadar varan önemli ölçüdeki vergi avantajları sunması, faaliyetlerde kural ve bürokrasinin uygulanmaması, asgari düzeyde kambiyo kontrolünün varlığı, bankalar ve ticari

⁷⁸⁴ European Commission, (*Economy*), s. 29.

⁷⁸⁵ Songül Altınışık, “ Hizmetiçi Eğitim Ve Türkiye'deki Uygulama”, *Eğitim Yönetimi*, Sayı: 3, Yıl: 2 (1996 Yaz), SS. 329-348, s. 331.

faaliyetlerle ilgili sırların sıkı şekilde korunması ve bilgi değişiminin olmaması⁷⁸⁶ şeklinde belirtebileceğimiz birçok olanak nedeniyle agresif vergi planlaması tasarımlarında vergi cenneti ülkelere önemli ölçüde yer verildiği görülmektedir. Vergi cenneti ülkelerin mükelleflere sağlamış olduğu bu avantajlara karşın bunların diğer ülkeler aleyhine zarar verici vergi uygulaması neticesini doğurabildiği ve ülkeler arasında vergi uyumsuzluğu meydana getirdiği de bir gerçektir. Zira vergi cenneti ülkelerin etkin bilgi değişimi sunmaması, uygulanan vergi rejiminin saydam olmaması nedeniyle keyfi olarak kişiden kişiye değişen uygulama yapılması, mükelleflere özel rejimler uygulanması, vergi matrahının çeşitli istisnalarla daraltılması ve suni bir vergi matrahı belirlenmesi, transfer fiyatlandırması ilkesi belirlenmemesi, vergi oran ve matrahın pazarlığa tabi olması nedeniyle mükelleflerin vergiye tabi kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplayarak diğer ülkelerin bu kazançları vergilendirmesinin önlenemediđi⁷⁸⁷ dikkate alındığında, vergi cenneti ülkelerin vergi sistemleri arasında uyumsuzluk yarattığı ve mükellefler açısından güvenli bir liman teşkil ettiği anlaşılabacaktır.

Vergi cenneti ülkelerin meydana getirdiği uyumsuzluklar ve zararlı vergi rekabeti uygulamaları nedeniyle bu ülkelerin vergi alanındaki faaliyetleri, ülkeler nezdinde mücadele edilmesi gereken bir alan olarak görülmektedir. Bu açıdan vergi cenneti ülkelerinin uygulamalarının önlenmesi için çeşitli mücadele araçları öngörülmüştür. Bu araçlar *etkin bilgi değişiminin ve şeffaflığın sağlanması, vergi uyumlaştırılması* ve vergi cenneti ülke ile *vergi konularında işbirliği sağlanması*⁷⁸⁸.

Doktrinde vergi cennetleriyle mücadelede iki yöntem daha önerilmektedir. Bu yöntemlerden biri “vergi polisi uygulaması”; diğerisi ise “vergi kalkını uygulaması”dır.

Vergi polisi (adli vergi memuru) uygulaması, ulusal ve uluslararası bağlamda vergi kaçakçılığının önlenmesi amacıyla Avrupa ülkelerinde uygulanan ve adli polis niteliğindeki bir uygulamadır⁷⁸⁹. Bu uygulamada vergi polisi olarak adlandırılan

⁷⁸⁶ Öz, s. 129.

⁷⁸⁷ Öz, s. 108-109.

⁷⁸⁸ Öz, s. 101-102; Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 347.

⁷⁸⁹ “Vergi polisi müessesesi, Fransa’da 2009 yılı Bütçe Kanunu’nun 23. maddesinde öngörülmüş; Fransız Danıştay’ının 3-4 Ağustos 2010 tarihli kararnameleleri ile düzenlenmiş ve 4 Aralık 2010 tarihli Kararname ile oluşturulmuş bir müessesedir. İçişleri Bakanlığı nezdinde bulunan merkezi adli polis

kişiler, vergi kanunlarında öngörülen ihlalleri araştırmak ve tespit etmekle görevli olup vergi idaresi tarafından görevlendirilmişlerdir⁷⁹⁰. Vergi polisleri güvenlik gücü anlamındaki silahlı personel değildir. Bu kişiler vergi idaresi personelidir. Ancak vergi polisleri, vergi kaçakçılığına ilişkin bir soruşturmada başsavcı tarafından bir kez yetkilendirildiklerinde, adli polis ile aynı yetkilere sahip olmaktadır ve gerekli gördükleri araştırma ve incelemeleri yapabilmektedirler. Vergi polisleri, vergi kaçakçılığı ile ilgisi bulunmayan herhangi bir vergi incelemesine katılamamaktadırlar. Salt vergi ihlalleri (idari vergi ihlalleri), vergi polisinin yetki alanına girmemektedir⁷⁹¹. Dolayısıyla vergi cennetleri ile mücadelede vergi polisi uygulaması, yasalara aykırı fiiller sonucunda vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi durumunda gündeme gelebilecektir. Agresif vergi planlaması bağlamında vergi polisi uygulamasının ise mümkün olmadığı kanaatindeyiz. Çünkü vergi polisinin yetkisi, suç teşkil eden vergi kaçakçılığı durumunda başlamaktadır. Oysa agresif vergi planlaması suç teşkil eden bir eylem değildir. Çünkü bir eylemin suç teşkil edebilmesi için ceza kanununda tüm unsurlarıyla düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak agresif vergi planlaması tasarımları suç teşkil eden düzenlemelerle değil, bilakis yürürlükte bulunan kanunlara uygun olarak gerçekleşmektedir. Bununla birlikte bu işlemler kanunun amacına ve yasama organının niyetine aykırı olarak gerçekleştiğinden hakkın kötüye kullanılması niteliğindedir. Hakkın kötüye kullanılması ise suç teşkil eden bir eylem değildir.

Vergi kalkanı uygulaması, mükelleflerin ödemeleri gereken dolaysız vergilere elde ettikleri gelirler oranında sınırlama getiren bir müessesedir. Vergi kalkanı uygulamasıyla, mükelleflerin ödeyecekleri dolaysız vergilerinin tutarı, gelirlerinin belli bir yüzdesini geçmemektedir. Örneğin bu oran Fransa’da % 50, Danimarka’da % 59, İspanya’da % 60, Finlandiya’da % 60 ve İsveç’te % 60 olarak uygulanmaktadır. Bu uygulamayla tam veya dar mükellef bir gerçek kişinin, bir

idaresine bağlı Mali ve Vergi Ulusal Araştırma Birimi (DNIFF) adı altında oluşturulmuştur. 6 Aralık 2013 tarihinde ise bir yasa ile Mali Cumhuriyet Savcılığı oluşturulmuştur. Mali Cumhuriyet Savcılığı ile vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturmasını yürüten Savcılık makamı ayrı bir organ şeklinde düzenlenmiştir. Vergi idaresinde görevlendirilen vergi polisleri, Fransız Vergi Usul Kanunu (Code Général des Impôts) md. 1741 ve 1743’de öngörülen ihlalleri araştırmak ve tespit etmekle görevlidirler. Fransa’nın yanı sıra, İtalya, ABD, Almanya, Hollanda, Rusya ve Belçika’da da vergi polisi (adli vergi memuru) uygulaması bulunmaktadır.” Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, Yıl: 2014, SS. 51-68, s. 53 (kısaca: Vergi Polisi).

⁷⁹⁰ Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, (*Vergi Polisi*), s. 51-52.

⁷⁹¹ Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, (*Vergi Polisi*), s. 54.

takvim yılı içerisinde ödeyeceği dolaysız vergilerin belli bir sınırın üzerine çıkması engellenmek istenmektedir. Vergi kalkanı uygulamasıyla hedeflenen, marjinal vergi oranlarında indirim gitmek suretiyle ülke içinde sermaye birikiminin desteklenmesi, ülke dışındaki yabancı sermayenin ülke içine çekilmesi, kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve orta gelir gruplarının desteklenmesidir⁷⁹². Bu bağlamda, vergi kalkanının vergi cennetleriyle mücadelede bir araç olarak kullanılabilmesi de düşünülmektedir. Çünkü ülkelerin, bireylerin ve kurumların yatırım ve üretim kararlarını cezbetmeye ve üretim faktörlerini ve özellikle sermaye dolaşımını etkilemeye çalışması, uluslararası vergi rekabetine yol açtığı, ülkelerin sağladıkları vergi avantajlarından dolayı sermaye çekmeleri ve bu durumun sermayenin çıktığı ülke açısından zararlı vergi rekabeti sonucunu doğurabilecektir. Bu nedenle vergi kalkanı uygulamasıyla sermayenin vergi cenneti ülkelere kayması engellenebileceği gibi yatırımların artabileceği söylenebilir⁷⁹³. Agresif vergi planlamasıyla mücadele bağlamında vergi kalkanı uygulamasının olumlu sonuçlar verebilir. Çünkü agresif vergi planlamasıyla mükellefin hedeflediği, en az vergiyi ödeyerek maliyetlerini en aza düşürmektir. Dolayısıyla mükellefin bağlı olduğu ülkenin vergi kalkanı uygulamasıyla mükellefin gelirini makul bir orana kadar tahsil edebilir ve bunun da mükellef nezdinde kabul edilebilir bir seviyede olması durumunda, mükellefin gelirini başka bir ülkeye aktarmak ya da suni yollarla indirim kalemleri oluşturmak şeklindeki davranışlara yönelmesi önlenebilecektir.

2.2. Agresif Vergi Planlamasını Önlemeye Yönelik Uluslararası Çalışmalar

2.2.1. Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü'nün⁷⁹⁴ Çalışmaları

2.2.1.1. Genel Olarak Bilgi Değişimi ve Şeffaflık Üzerine Çalışmalar

Vergi cennetleri gibi zararlı vergi rekabeti uygulamaları nedeniyle ülkelerin mevcut ve potansiyel gelirlerinde büyük kayıplar yaşanmaya başlamasıyla birlikte OECD bünyesinde çeşitli alanda çalışmalar yürütülmeye başlanmıştır. Bu kapsamda her türlü vergisel konularda idari yardımın geliştirilmesi, uluslararası işbirliğinin ve yükümlülüklerin açıkça belirlenmesi, mükellef haklarını güvence altına alınması, vergisel konularda ayrımcılığın ortadan kaldırılması, çifte vergilemenin önlenmesi,

⁷⁹² Elif Pürsünlerli Çakar, "Vergi Kalkanı: Dolaysız Vergilere Üst Sınır Uygulaması Ve Fransa Örneği", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XII, Sayı: 1-2, Yıl: 2008, SS. 585-600, s. 587. (kısaca: Vergi Kalkanı).

⁷⁹³ Pürsünlerli Çakar, (*Vergi Kalkanı*), s. 594.

⁷⁹⁴ İng.: Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).

mükelleflerin meşru çıkarlarının korunması için çaba gösterilmesi, bilgi gizliliğinin korunması, uluslararası standart yaklaşımların uygulanabilmesi amacıyla çok taraflı yaklaşımların oluşturulması, kısaca vergi konularında şeffaflığın ve bilgi değişiminin sağlanması amacıyla 1988 yılında, OECD ve Avrupa Konseyi tarafından geliştirilen “*Vergi Sorunlarında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi (Convention On Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)*” yürürlüğe konulmuştur⁷⁹⁵. Bu sözleşme devletler için bağlayıcı olmamakla birlikte model anlaşma metni olması nedeniyle önem arz etmektedir⁷⁹⁶.

OECD ve Avrupa Konseyi öncülüğünde hazırlanan ve birçok ülke tarafından imzalanan bu sözleşme, uluslararası alanda vergi konularında bilgi değişimi ve işbirliğini kolaylaştırmak için tasarlanmış çok taraflı bir mekanizmadır. Sözleşme mükellef haklarını da gözeterek taraf ülkeler arasında vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele amacıyla kapsamlı bir işbirliğini hedeflemektedir⁷⁹⁷. Kanaatimizce sözleşmenin hedefleri arasında açıkça agresif vergi planlamasıyla mücadele sayılmamış olsa da bilgi değişiminin etkin bir vergi idaresinin oluşturulmasında en önemli kriter olduğu ve bu sözleşmenin amacının da ülkelerin vergi idarelerini güçlendirmek olduğu dikkate alındığında sözleşmenin hükümlerinin agresif vergi planlamasıyla mücadelede de kullanılacağı evleviyetle kabul edilmelidir.

⁷⁹⁵ Nar, s. 1639; Çelikkaya, Bişgin, s. 87.

⁷⁹⁶ Bu sözleşme 2010 yılında gerçekleştirilen bir protokol ile güncellenmiştir. Sözleşme bütün ülkeler için öncelik arz eden konular, vergi kaçırma ve kabul edilemez vergiden kaçınmanın ortaya çıkarılması amacıyla vergi alanında işbirliğinin tüm formlarını içeren çok taraflı ve kapsayıcı bir araçtır. Sözleşme talep üzerine bilgi alışverişini uluslararası standartlara kavuşturmak ve özellikle gelişmekte olan ülkelerin daha şeffaf çevreden fayda sağlayabilmelerini sağlamak amacıyla, Nisan 2009’da Londra’da gerçekleştirilen G-20 ülkelerinin çağrısına yanıt olarak tadil edilmiştir. Tadil edilen bu sözleşme 1 Haziran 2011 tarihi itibarıyla imzaya açılmıştır. Bu sözleşmeyi şu ana kadar 64 ülke imzalamıştır. 18 Kasım 2013 itibarıyla sözleşmeye taraf olan ülkeler: Arnavutluk, Andorra, Avustralya, Arjantin, Azerbaycan, Belçika, Belize, Brezilya, Kanada, Çin, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Hırvatistan, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Almanya, Gana, Yunanistan, Guatemala, Macaristan, İzlanda, Hindistan, Endonezya, İrlanda, İtalya, Japonya, Kore, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Meksika, Moldova, Fas, Hollanda, Yeni Zelanda, Nijerya, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, Rusya, Suudi Arabistan, Singapur, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Güney Afrika, İspanya, İsviçre, İsveç, Tunus, Türkiye, Ukrayna, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri, Kazakistan, Lihtenştayn, Avusturya, San Marino’dur (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Erişim Tarihi: 29.03.2015, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/conventiononmutualadministrativeassistanceintaxmatters.htm>); Ayrıca bkz. *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Erişim Tarihi: 29.03.2015, <http://www.finance.gov.vg/Portals/0/Documents/Multilateral%20Convention%20on%20Mutual%20Administrative%20Assistance%20in%20Tax%20Matters.pdf>).

⁷⁹⁷ Nar, s. 1640-1641.

Sözleşme toplamda 6 bölüm ve 32 maddeden oluşmaktadır. Sözleşmenin 1'inci bölümü sözleşmenin kapsamına ilişkindir. 2'nci bölümde genel tanımlamalara yer verilmiştir. 3'üncü bölümde yardım şekilleri açıklanmıştır. 4'üncü bölümde tüm yardım şekilleri ile ilgili genel hükümlere yer verilmiştir. 5'inci bölüm sözleşmenin uygulanması, kullanılacak dil ve masraflara ilişkin özel hükümler içermektedir. 6'ıncı bölüm ise sözleşmenin akit devletlerin diğer anlaşmalarıyla ilişkisi, sözleşmenin imzalanması ve yürürlüğe girişi, sözleşmenin uygulanması ve sözleşmeye ilişkin diğer hükümleri içermektedir. Bu kapsamda sözleşmenin önem arz eden düzenlemeleri şunlardır:

Sözleşmenin 1'inci maddesine göre sözleşmeye taraf olan devletler vergi sorunlarında karşılıklı olarak birbirlerine yardımda bulunacaktır. Bu tür yardım uygun olduğu ölçüde yargı organları tarafından alınan önlemleri de içerebilecektir. Akit devletlerarasında gerçekleşecek idari yardım bilgi değişimini, otomatik bilgi değişimini, yurtdışı vergi incelemesi sırasında katılmayı, koruma önlemlerini içeren geri alma yardımını ve belge hizmetlerini kapsamaktadır. Ayrıca sözleşmeye taraf olan devlet, kişinin kendisinin ya da bir başka ülkenin uyruğunda veya yerleşimci olup olmadığına bakmaksızın idari yardımı sağlayacaktır.

Sözleşmenin 2'nci maddesinde hangi tür vergilerin bilgi değişimine konu olacağı belirlenmiştir. Bu maddede üç kategori halinde sayılan vergilerin bilgi değişimine konu olacaktır. Maddenin ele alınış biçimi dikkate alındığında ise tüm vergilerin bilgi değişimine konu olmasının amaçlandığı görülmektedir. Bu maddeye göre yerel idare adına ya da genel idare adına konulmuş olan gelir veya kazanç üzerine vergiler; gelir veya kazanç vergilerinden ayrı olarak konulmuş olan sermaye kazançları vergisi; servet vergisi; genel idareye ya da kamu hukuku çerçevesinde kurulmuş olan sosyal güvenlik kurumlarına zorunlu olarak ödenen sosyal güvenlik katkısı; emlak, miras ve hediye vergisi; taşınmaz eşya üzerindeki vergi; katma değer ve satış vergisi gibi genel tüketim vergisi; gider vergisi gibi mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler; motorlu taşıtların sahipliği veya kullanımı üzerine vergiler; motorlu taşıtlar dışında kalan taşınabilir eşyanın kullanımı veya sahipliği üzerine vergiler; diğer vergiler. Akit devletlerden birinin sözleşmenin uygulanmasını etkisiz kılmaması için bu maddenin 4'üncü fıkrasında ayrıca akit devletlerarasında sözleşme yürürlüğe girdikten sonra bir akit devletin koyduğu şekli ya da maddi yönden benzer

nitelikteki vergilerin de sözleşme kapsamında bilgi değişimine konu olacağı belirtilmiştir.

Sözleşmenin 4-17 arasındaki maddeleri kapsayan 3'üncü bölümünde yardım şekilleri sayılmıştır. Sözleşmenin 5'inci maddesinde *talep üzerine bilgi değişimi*, 6'ncı maddesinde *otomatik bilgi değişimi*, 7'nci maddesinde *kendiliğinden bilgi değişimi*, 8'inci maddesinde *eş zamanlı vergi incelemesi*, 9'uncu maddesinde *yurtdışında vergi incelemesi (araştırması)* düzenlemelerine yer verilmiştir⁷⁹⁸. Sözleşmenin 11'inci maddesinde vergi alacaklarının geri alınmasında yardım (assistance in recovery of tax claims) düzenlemektedir. Bu maddeye göre talep olunan devlet, talep eden devletin vergi alacaklarını alabilmesi için, sanki kendi vergi alacağıymış gibi, gerekli tedbirleri almak zorundadır. Bu maddenin 3'üncü fıkrasında talep olunan devletin sorumluluğu yönünde sınır getirilmiştir. Bu fıkra göre müteveffanın veya onun mülkiyetini içeren vergi alacaklarının geri alınmasında yardım sağlanması borcu, mülkiyetin veya her bir mirasçı tarafından intikalen alınan terekenin değeri ile sınırlıdır.

Sözleşmede mahremiyet ilkesine uygun davranma yükümlülüğüne yer verilmiştir. Sözleşmenin 22/1 maddesine göre taraf devletler, anlaşma uyarınca elde ettikleri kişisel bilgileri sır olarak muamelede bulunmak ve korumak yükümlülüğü altındadır. 22/2 maddesine göre ise tarafların yargı yetkisi içinde bulunan anlaşma kapsamındaki vergilerin tarh ve tahsili veya icrası kapsamında ya da cezaların kovuşturulması yahut uyuşmazlıkların karara bağlanması ile ilgili kişi ya da kurumlara (mahkemeler, idari merciler ve denetmenler) açıklanabilecektir. Bu kişi ya da kurumlar söz konusu bilgileri sadece sayılan amaçlarla kullanabilecektir. Ancak bu bilgiler halka açık yürütülen duruşmalar sırasında ya da hüküm verilirken açıklanabilir.

Sözleşmenin 25'inci maddesinde karşılıklı yardımın hangi dilde yapılacağına dair düzenlemeye yer verilmiştir. Bu maddeye göre karşılıklı yardım OECD'nin veya Avrupa Konseyi'nin kabul ettiği resmi dillerden biri ile ya da akit devletlerin karşılıklı olarak kabul ettikleri bir başka dilde olabilecektir.

⁷⁹⁸ Bu maddelerde düzenlenen yardım şekilleri "Bilgi Değişiminin (Paylaşımının) Sağlanması" başlığı altında izah edildiğinden tekrara düşmemek adına burada açıklama yapılmayacaktır.

Karşılıklı yardımla ilgili yapılacak giderlerin hangi devlet tarafından karşılanacağı sorun teşkil edebilir. Bu soruna çözüm bulmak amacıyla sözleşmenin 26'ncı maddesinde düzenlemeye yer verilmiştir. Bu madde uyulması gereken bir kural değildir. Akit devletler sözleşmede aksini kararlaştırabilir. Şayet akit devletlerarasında giderlerin ne şekilde karşılanacağı belirlenmemiş ise sözleşme hükmü geçerli olacaktır. 26'ncı maddeye göre giderler iki şekilde düzenlenmiştir. Yardım için yapılan masraf, olağan bir gider ise buna talep olunan devlet katlanacaktır. Buna karşın yapılan masraf, olağanüstü bir gider ise bunu talep eden devlet karşılayacaktır.

2.2.1.2. Agresif Vergi Planlamasının Önlenmesine Yönelik Çalışmalar

2.2.1.2.1. Matrah Aşındırılması ve Kar Aktarımı Üzerine Çalışmalar

Son yıllarda farklı ülkelerdeki vergi otoriteleri, çok uluslu şirketlerin yasal olmayan vergi planlamaları ve özellikle agresif vergi planlaması tasarımlarıyla dünya genelindeki faaliyetler üzerinden elde ettiği kârlarını daha avantajlı vergi sistemlerine aktardığı ve böylelikle vergi tabanı erozyona uğratıldığı için gelir kaybı yaşadıklarını ifade etmektedirler. Gerçekten çok uluslu şirketler vergi yükünü en aza indirmek için çok sayıda fırsata sahiptir. Ancak çok uluslu şirketlerin sahip olduğu bu fırsatlar, bu şirketler yönünden avantaj olarak görünse de, vergiye uyum maliyetlerinin artmasına neden olmaları ve azalan vergi gelirleri nedeniyle küresel refahı olumsuz şekilde etkilemeleri nedeniyle olumsuz sonuçları olduğu göz ardı edilmemelidir⁷⁹⁹. Ayrıca küreselleşmeyle birlikte yeni iş anlayışlarının ortaya çıkışı, internet tabanlı işlemlerin çoğalması, fikri mülkiyet gibi değer yaratan etkenlerin (value driver) artışı ve devletlerin gelişen iş çevrelerine ayak uyduramaması çok uluslu şirketlerin vergi tabanının aşındırılması için önemli imkânlar sağlamaktadır⁸⁰⁰.

Vergi tabanındaki aşınmanın önlenmesi, vergi yükünün adaletsiz ve keyfi paylaşımını ortadan kaldıracak gibi sosyal adaletin temini, gelir ve fırsata eşitliğinin sağlanmasına temel oluşturacaktır. Ancak bu alanda düzenlenen uluslararası vergi kurallarının birçoğunun yetersiz ve başlangıçta çifte vergilendirmenin önlenmesi için işletmelere yardımcı olmak amacıyla oluşturulmuş kurallar olduğu görülmektedir. Öte yandan çok uluslu şirketler çifte vergilendirmeyi

⁷⁹⁹ Nar, s. 1643.

⁸⁰⁰ OECD, (*BEPS*), s. 5.

önleme anlaşmalarındaki farklılıklardan istifade ederek uluslararası vergi kurallarını etkisiz kılabilmektedir. Bu ve benzeri nedenlerden ötürü dünya kamuoyunda oluşan tepkiler sonucunda G-20 liderliğinde, çok uluslu şirketlerin kârı diğer ülkelere transfer ederek daha az vergi ödemelerinin önüne geçebilmek amacıyla çalışmalara hız verilmiştir. Bu çabalar sonucunda, şirketlerin matrah ve kar üzerindeki erozyonunun engellenebilmesi için G-20 ülkeleri OECD'den yardım istemiştir. Bunun üzerine OECD, 2013 tarihinde Matrah Aşınması ve Kar Aktarımı Projesini geliştirmiş⁸⁰¹ ve bu kapsamda yapılan çalışmalar sonucunda “*Matrah Aşınması ve Kar Aktarımına Dair Rapor (Addressing Base Erosion And Profit Shifting Report)*” yayımlanmıştır.

OECD tarafından yayımlanan bu raporda esas olarak matrah aşınması ve kâr aktarımı için ortaya çıkan fırsatlar ve buna ilişkin önemli vergi ilkeleri analiz edilmektedir. Raporda özellikle dijital ekonominin gelişmesi nedeniyle vergileme yetkisinin risk altında olduğu ve küresel gelişmelerin kurumların vergilendirilmesi üzerine etkileri vurgulanmaktadır. Aynı zamanda rapor, transfer fiyatlandırmasında ekonomik olarak önemli icraatların, varsayılan riskin, kullanılan varlıkların ve üstlenilen sorumlulukların göz önünde bulundurulmasına işaret edilmektedir. Ayrıca rapor, öz sermaye ve borç işlemlerine dair ülkelerin farklı uygulamalarına dikkat çekmekte ve yasal olmayan vergiden kaçınma karşıtı teknikleri kategorize etmektedir.

Raporda çok uluslu şirketlerin etkili bir şekilde vergilendirilebilmesi, matrah aşındırılması ve kar aktarımları ile mücadele amacıyla ihtiyaç duyulan şeffaflığın sağlanması için temel sorunlu alanlar belirlenmiştir. Bahsedilen temel sorunlu alanlar⁸⁰²:

- Hibrit uyumsuzluk ve arbitrajı içeren, işletme ya da enstrümanın nitelendirilmesinde uluslararası uyumsuzluklar.
- Anlaşma hükümlerinin dijital mal ve hizmetlerin dağıtımından kaynaklanan kazançlara uygulanması.
- Borçla finanse edilen ilişkili tarafın, firma sigortasının ve diğer grup içi finansal işlemlerin vergilendirilmesi.

⁸⁰¹ Nar, s. 1644.

⁸⁰² OECD, (*BEPS*), s. 6.

- Transfer fiyatlandırması. Özellikle riskin ve gayri maddi varlıkların aktarımı, grup içerisinde yasal işletmeler arasında bir varlığın sahipliğinin yapay olarak paylaşılması ve nadiren de olsa bağımsız işletmeler arasında gerçekleşen bu tür işlemlerle ilgili olarak.
- Yasal olmayan vergiden kaçınma karşıtı önlemlerin etkililiği. Özellikle genel önleme kırılları, kontrol edilen yabancı kurumlar rejimi, örtülü sermaye kuralları ve vergi anlaşmalarının kötüye kullanılmasının önlenmesi kuralları.
- Zararlı imtiyazlı rejimlerin olanakları.

Raporda, tespit edilen bu sorunların çözümü için hükümetlerin matrah aşınması ve kar aktarımının tam olarak anlaşılması için bütüncül bir yaklaşım sergilemesi gerektiği ifade edilmiştir. Hükümetlerin faaliyetlerinde, sorunların tüm farklı yönlerini ele alacak şekilde kapsamlı bir değerlendirme yapmaları gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bu gereklilik vergilemede kaynak ve yerleşim yeri yetkisi, grup içi finans işlemlerinin vergilendirilmesi, kötüye kullanma karşıtı kuralların uygulanması, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum düzenlemelerini içermelidir. Küresel olarak desteklenmiş kapsamlı bir yaklaşımda, yukarıda belirtilen sorunlu alanlar hakkında detaylı bir analiz yapılmalıdır. Bu tür sorunların çözümünde koordinasyon en önemli anahtardır. Çünkü matrah aşınması ve kar aktarımına ilişkin sorunun çözümünde her ülke içinde bulunduğu durum dikkate alınarak aynı aracı kullanamayacaktır⁸⁰³.

OECD raporda tespit edilen temel sorunlu alanlara yönelik çözüm önerileri sunmuştur. Çözüm önerilerinin hayata geçirilmesi için iki temel prensip belirlenmiştir. Bu prensipler *eylem planının kapsayıcı olması* ve *eylem planının tüm katılımcıların danışmanlığında geliştirilmesi*. Bu prensipler doğrultusunda sorunlu alanlara yönelik çözüm önerileri şunlardır⁸⁰⁴:

- Hibrit uyumsuzluk tasarımları ve arbitrajın etkilerini ortadan kaldırmak ya da tesirsiz bırakmak için araçlar geliştirmek.
- Politik açıdan istenmeyen sonuçları meydana getiren mevcut kuralların olduğu yerdeki belirli kurallardan bahsedebilmek için transfer

⁸⁰³ OECD, (BEPS), s. 7-8.

⁸⁰⁴ OECD, (BEPS), s. 10.

fiyatlandırmasındaki belirsizlikleri ortadan kaldırmak veya geliştirmek. Özellikle sorunlu alanlardan olan gayri maddi varlıklarla ilgili transfer fiyatlandırması kurallarının daha kapsamlı etkilerini içermelidir.

- Bilhassa dijital mal ve hizmetler dâhil olmak üzere vergileme yetkisi ile ilgili sorunların çözümü. Bu çözümler kapsamında anlaşma hükümlerinin tekrar gözden geçirilmesi.
- Daha önce getirilmiş olan yasal olmayan vergiden kaçınma karşıtı düzenlemeleri tamamlayan daha etkili tedbirler. Yasal olmayan vergiden kaçınma karşıtı önlemler iç hukuk kuralları veya uluslararası araçları içerebilir. Bu önlemlerin örnekleri genel yasal olmayan vergiden kaçınma karşıtı kurallar, kontrol edilen yabancı kurum kuralları, menfaat sınırlama kuralları ve diğeri anlaşma hükümlerinin kötüye kullanılması karşıtı kurallar içerir.
- Yapılan ödemelerin indirilmesi ve stopaj vergilerinin uygulanması ile ilgili olarak grup içi finans işlemlerinin vergilendirilmesi kuralları.
- Şeffaflık ve maddi öz gibi faktörler dikkate alınarak zararlı vergi rejimlerine karşı daha etkili çözümler üretilmesi.

OECD, matrah aşınması ve kâr aktarımı ile mücadelede önerilen çözümlerin hayata geçirilmesi için 2013 yılında yayımlanan Matrah Aşındırılması Ve Kar Aktarımları Üzerine Eylem Planı isimli bir başka raporda⁸⁰⁵ 15 maddeden oluşan eylem planı öngörmüştür. Bu kapsamda yer verilen eylem planları şunlardır:

Eylem 1: Vergiye ilişkin konularda dijital ekonominin ortaya çıkardığı önemli sorunları belirlemek. Bu sorunların çözümü amacıyla ayrıntılı seçenekler sunmak, bu bağlamda sunulacak seçeneklerin, sınırlayıcı olmamakla birlikte, bir şirketin mevcut uluslararası kurallar çerçevesinde bir ülkeyle bağ kurulamaması nedeniyle vergi yükümlülüğü olmaksızın dijital alanda var olabilme yeteneğini, dijital mal ve hizmetlerin kullanımı üzerinden pazarlanabilir konumla ilgili verilerin oluşturulmasından meydana gelen değerlerin nitelendirilmesini, yeni iş modellerinden kaynaklanan gelirin nitelendirilmesinin, vergilendirmede ilgili kaynak kurallarının uygulanmasının, dijital mal ve hizmetlerin sınır ötesi arzında ülkelerin

⁸⁰⁵ OECD, *Action Plan On Addressing Base Erosion And Profit Shifting*, ISBN 978-92-64-20270-2, OECD Publishing, 2013. (kısaca: Action).

katma değer vergisi (mal ve hizmet vergisi) ile ilgili olarak etkin vergi toplamının nasıl olacağını ve yeni iş modellerinin detaylı analizini içermelidir⁸⁰⁶.

Eylem 2: *Mükelleflerin hibrit enstrüman ya da varlıklardan (örneğin şirket) yararlanarak çifte vergilendirilmeme, çifte indirim veya uzun süreli erteleme gibi avantajlar elde edebildiği hibrit uyumsuzluk tasarımlarının etkisinin ortadan kaldırılması.* Bu bağlamda OECD Model Anlaşma⁸⁰⁷ metninde değişiklik yapılarak mükelleflerin hibrit enstrüman veya varlıkları (bu arada çift yerleşim yerli şirketleri) kullanarak haksız yere vergi avantajı sağlamalarını engellemek, iç hukuk düzenlemelerinin gözden geçirilerek mükellefin istisna, muafiyeti veya işleminin tespit edilememesinden kaynaklanan çifte indrimi önlemek, indirilebilir olmayan bir ödeme için (örneğin aynı şirket grubu içerisindeki ödemeler) indirim talebini engelleyen yasal iç hukuk düzenlemeler getirmek, bir başka ülkenin yetki alanında indirilebilir ödemenin başka bir ülkede indirilmesinin reddine ilişkin iç hukukta yasal düzenlemeler yapmak gerekmektedir. Bu çalışma yapılırken ülkeler arasında koordinasyon sağlanması gerekmektedir. Bu açıdan faiz ödemelerinin matrahtan indiriminin sınırlandırılması, kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin kurallar ve vergi anlaşması alışverişi üzerine yapılacak çalışmalarda ülkeler arasında işbirliği şarttır⁸⁰⁸.

Eylem 3: *Kontrol edilen yabancı kurumların güçlendirilmesine ilişkin önerilerin geliştirilmesi ve bu alanda ülkeler arasında koordineli çalışma yapılması*⁸⁰⁹.

Eylem 4: *Faiz ödemeleri ve diğer finansal ödemeler aracılığıyla gerçekleşen matrah erozyonunun sınırlandırılması.* Bu alanda örneğin ilgili kişi veya ilgili üçüncü kişi arasında gerçekleşen faiz ödemeleri, muafiyet veya vergilendirilmesi ertelenmiş gelir niteliği doğuran finansman işlemleri ve ekonomik olarak faiz ödemesine eşdeğer nitelikte diğer ödemeler üzerinden gerçekleşen işlemler nedeniyle ortaya çıkan matrah erozyonunun önlenmesi amacıyla en iyi uygulama sonucunu doğuracak kuralların oluşturulmasına ilişkin çalışma yapılması gerekmektedir. Bununla bağlantılı olarak transfer fiyatlandırmasına ilişkin rehberin ilgili kişiler arasında gerçekleşen finansman ve teminat mektubu (performance guarantees)

⁸⁰⁶ OECD, (*Action*), s. 14-15.

⁸⁰⁷ Burada kastedilen Vergi Sorunlarında Karşılıklı İdari Yardım Sözleşmesi'dir.

⁸⁰⁸ OECD, (*Action*), s. 15-16.

⁸⁰⁹ OECD, (*Action*), s. 16.

işlemlerinin, banka içi işlemlerde kullanılanlar da dâhil olmak üzere türev ürünlerinin, firma içi ya da diğer sigorta sözleşmelerini içeren finansal işlemlerin fiyatlandırmasına dair çalışmalar yapılmalıdır. Bu eylem, hibrit ve kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin kurallar üzerinde koordineli çalışmayla mümkün olacaktır⁸¹⁰.

Eylem 5: *Zararlı vergi uygulamalarına karşı şeffaflık ve işlemlerin özünü dikkate alan etkili mücadele geliştirmek.* Bu bağlamda tercihli vergi rejimlerini de içeren alanlarda öncelikle şeffaflığın geliştirilmesi ve zararlı vergi uygulamalarına karşı çalışmaların modernize edilmesi gerekmektedir. Bu çalışmanın sağlanabilmesi için matrah aşındırılması ve kar aktarımı bağlamında tercihli vergi rejimlerine karşı bütüncül bir yaklaşım gerçekleştirilmelidir. Böyle bir yaklaşım OECD üyesi olmayan ülkeleri de bu alanda çalışma yapmaları yönünde cesaretlendirecek ve çalışmalarında revizyon yapmalarını veya mevcut çalışmaya katkıda bulunmalarını sağlayacaktır⁸¹¹.

Eylem 6: *Anlaşmaların kötüye kullanımını önlemek.* Bu eylem planının hayata geçirilmesi için mükelleflerin ülkeler arasında gerçekleşen anlaşmanın öngörmediği ve uygun olmayan şartlarla vergi avantajı sağlayacak menfaatlerin elde edilmesinin önlenmesi için model anlaşma geliştirilmeli ve tavsiyelerde bulunulmalıdır. Ayrıca ülkeler, bir diğer ülke ile vergi anlaşması yapmadan önce, vergi politikası belirlemeli ve anlaşmanın çifte vergilendirmeye sonucunu doğuracak şekilde kullanılmaması için açıklayıcı çalışmalar yapılmalıdır. Bu çalışmalar, hibrit işlemler ya da varlıklar üzerinde koordineli çalışmayı gerektirmektedir⁸¹².

Eylem 7: *Daimi işyerinin (permanent establishment) yapay işlemlerle yasal olmayan vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmasının önlenmesi.* Matrah aşındırılması ve kar aktarımı ile bağlantılı olarak ülkelerin temsile ilişkin düzenlemelerin ya da özel faaliyetlere tanınan muafiyet üzerinden daimi işyerinin yapay işlemlerle yasal olmayan vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmasının önlenmesi için daimi işyeri kavramına yönelik tanım geliştirilmelidir. Bu sorun üzerine çalışmayla aynı zamanda kârın nitelendirmesi sorununa da değinilmiş olacaktır⁸¹³.

⁸¹⁰ OECD, (*Action*), s. 17.

⁸¹¹ OECD, (*Action*), s. 18.

⁸¹² OECD, (*Action*), s. 18.

⁸¹³ OECD, (*Action*), s. 19.

Eylem 8, 9, 10: *Transfer fiyatlandırması sonuçlarının yaratılan değerle uyumlu olmasının sağlanması.* OECD 8'inci, 9'uncu ve 10'uncu eylem planlarını bir arada değerlendirmiştir.

8. *eylem planına göre* aynı grup üyeleri arasında gayri maddi varlıkların taşınması suretiyle matrah aşınmasının ve kar aktarımının önlenmesi için düzenlemeler geliştirilmelidir. Geliştirilecek olan bu düzenlemelerin gayri maddi varlıkların tanımını geniş ve açık bir şekilde ele alınmasını, yaratılan değere göre gayri maddi varlıkları kullanımını ve transferi ile bağlantılı kârların uygun bir şekilde dağıtımının sağlanmasını, transfer fiyatlandırması kurallarının geliştirilmesini veya değerinin belirlenmesi zor olan gayri maddi varlıkların (hard-to-value intangibles) devirleri için özel önlemlerin geliştirilmesini ve maliyet katkı düzenlemeleri ile ilgili rehberin güncellenmesini içermelidir⁸¹⁴.

9. *eylem planına göre*, aynı grup üyeleri arasında riskin transfer edilmesi suretiyle veya sermayenin aşırı bir şekilde grup üyelerine dağıtılmasıyla matrah aşınmasının ve kar aktarımının önlenmesi için düzenlemeler geliştirilmelidir. Geliştirilecek olan bu düzenlemelerin sözleşme aracılığıyla varsayılan riskin veya sermayenin tek bir kurumda toplanması ile uygun olmayan kazancın sağlanmasına karşı transfer fiyatlandırması kuralları veya özel önlemler getirilmelidir. Geliştirilmiş olan bu kurallar aynı zamanda değer yaratma ile getirilerin uyumunu gerektirecektir. Bu çalışma faiz giderlerinin indirimi ve diğer finansal ödemeler üzerinde koordineli çalışılmayı gerektirmektedir⁸¹⁵.

10. *eylem planına göre*, üçüncü taraflar arasında gerçekleşmeyecek ya da çok nadiren gerçekleşecek işlemler oluşturularak neden olunabilecek matrah aşınmasının ve kar aktarımının önlenmesine ilişkin kurallar geliştirilmelidir. Geliştirilecek bu kuralların yeniden nitelendirilebilen işlemlerdeki şartların açıklığa kavuşturulmasını, özellikle küresel değer zinciri bağlamında kar paylaşımını da kapsayan transfer fiyatlandırması metotlarının uygulanmasının açıklığa kavuşturulmasını ve yönetim ücretleri ve genel merkez giderleri gibi ortak tipteki matrah aşınması ödemelerine karşı koruma sağlanmasını içermelidir⁸¹⁶.

⁸¹⁴ OECD, (*Action*), s. 20.

⁸¹⁵ OECD, (*Action*), s. 20.

⁸¹⁶ OECD, (*Action*), s. 20-21.

Eylem 11: *Matrah aşındırılması ve kar aktarımına ilişkin verilerin toplanması ve analiz edilmesi ve bunların tespitine yönelik yöntemler oluşturulması.* Matrah aşındırılması ve kar aktarımının ekonomik etkisi ve göstergeler ile matrah aşındırılması ve kar aktarımına karşı alınan önlemlerin ekonomik etkisi ve etkililiğini değerlendirecek ve izlenmesine imkân tanıyacak araçların oluşturulmasıyla ilgili öneriler geliştirilmelidir. Geliştirilecek olan bu önerilerin matrah aşındırılması ve kar aktarımının ekonomik analiz ve ölçümünü, etkisini ve alınacak önlemleri içermelidir. Bu çalışma aynı zamanda mevcut veri kaynaklarının çeşitliliğinin değerlendirilmesini, toplanması önerilen yeni tip veri kaynaklarının tanımlanmasını, toplu ve mikro düzeydeki veriler temelindeki metodolojilerin geliştirilmesini, mükellefin mahremiyetine saygı gösterilmesini ve vergi idaresi ve şirketler için ihtiyaç duyulan giderlerin değerlendirilmesini de içermelidir⁸¹⁷.

Eylem 12: *Agresif vergi planlaması tasarımlarını bildirmeleri için mükelleflere zorunluluk getirilmesi.* Agresif veya kötüye kullanma işlemleri, tasarımları ya da yapıları için vergi idaresi ve iş sektörüne getirilecek maliyetler göz önünde bulundurularak ve ülkelerin bu alandaki tecrübelerinden yararlanarak zorunlu bildirim kurallarının tasarlanması ile ilgili öneriler geliştirilmelidir. Bu çalışma maksimum uyuma izin veren fakat ülkelerin özel ihtiyaçları ve risklerine de izin veren parçalı bir tasarımı kullanacaktır. Bu eylem planıyla bağlantılı olarak odak noktası uluslararası vergi tasarımları olacaktır. Yapılacak çalışmada mükelleflerin bu tür tasarımlarını tespit etmek için vergi menfaatinin (tax benefit) geniş tanımını kullanılacaktır. Bu çalışma ise ülkeler arasında koordineli ve işbirliği uyumunu gerektirmektedir. Ayrıca bu çalışma için vergi idareleri arasında uluslararası vergi tasarımlarına ilişkin bilgi değişimi modelleri yürürlüğe konulmalıdır⁸¹⁸.

Eylem 13: *Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme işlemlerinin yeniden incelenmesi.* İş sektörü yönünden uyum maliyeleri dikkate alınarak, vergi idareleri açısından şeffaflığın artırılması için transfer fiyatlandırmasında belgelendirmeye ilişkin kurallar geliştirilmelidir. Geliştirilecek olan bu kurallar çok uluslu şirketler hakkında ihtiyaç duyulan küresel çapta gelirlerin dağılımını, ekonomik aktivitelerini

⁸¹⁷ OECD, (*Action*), s. 21-22.

⁸¹⁸ OECD, (*Action*), s. 22.

ve ülkeler arasında ödenen vergilere ilişkin bilgilerin sağlanması zorunluluğunu içermelidir⁸¹⁹.

Eylem 14: *Anlaşmazlıkların çözümünde daha etkili mekanizmalar oluşturmak.* Karşılıklı anlaşma usulleri çerçevesinde birçok anlaşmada yer almayan tahkim hükümlerinin, karşılıklı anlaşma usullerine ulaşılamamasının ve özel durumlarda tahkimin reddedilebilmesini de içeren sorunların çözümünde ülkelerin önündeki engellerin tespiti ve çözümlerin geliştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda vergisel uyuşmazlıkların çözümünde karşılıklı anlaşma usulü ve tahkime başvurma mekanizmalarının daha etkin hale getirilmelidir⁸²⁰.

Eylem 15: *Çok yönlü araçlar geliştirilmesi.* İki taraflı vergi anlaşmalarının değiştirilmesi ve matrah aşındırılması ve kar aktarımları üzerine yapılan çalışmaların yapıldığı süreçte geliştirilen önlemlerin uygulanması amacıyla, ülkelerin yetki alanını uygun hale getirmek için çok yönlü araçların geliştirilebilmesi ile bağlantılı vergi ve uluslararası kamu hukuku sorunları analiz edilmelidir. Bu analiz bağlamında menfaat sahibi devletler, uluslararası vergi sorunlarına yenilikçi yaklaşım sağlamak için tasarlanmış, küresel ekonominin hızlı bir şekilde gelişen niteliğini yansıtan ve bu gelişmeye hızlı adaptasyona yönelik ihtiyacı karşılayacak çok yönlü araçlar geliştirmelidir⁸²¹.

OECD Matrah aşındırılması ve kar aktarıma ilişkin eylem planında belirttiği 15 maddelik eylem planlarının hayata geçirilmesi ve büyük bir çoğunluğunun tamamlanabilmesi için iki yıllık süre öngörmüştür. Ancak bu süre zarfında OECD, bazı konuların önemine binaen iki yıldan daha kısa sürede, bazı konuların ise özel durumları gereğince iki yıldan daha uzun sürede tamamlanabileceğini belirtmiştir. Bu bağlamda *raporun teslim edilmesinden itibaren 12-18 ay arasında tamamlanması düşünülen konular*, hibrit uyumsuzluk tasarımları, anlaşmaların kötüye kullanımı, gayri maddi varlıklarda transfer fiyatlandırması, transfer fiyatlandırmasına yönelik belgeleme zorunluluğu, dijital ekonomiden ve bunlara yönelik olası eylemlerden kaynaklanan sorunların belirlenmesine yönelik raporlama ve zararlı vergi uygulamaları üzerine çalışmaların bir kısmıdır. *Raporun teslim edilmesinden itibaren 2 yıl içinde tamamlanması düşünülen konular*, kontrol edilen yabancı kurumlara

⁸¹⁹ OECD, (*Action*), s. 23.

⁸²⁰ OECD, (*Action*), s. 23.

⁸²¹ OECD, (*Action*), s. 24.

ilişki kurallar, faiz indirimi, daimi işyerinin yapay işlemlerle yasal olmayan vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmasının önlenmesi, gayri maddi varlıkların risklerini sermaye ve yüksek risk transferlerine yönelik transfer fiyatlandırması, zararlı vergi uygulamaları üzerine çalışmaların bir kısmı, veri toplama zorunlu bildirim kuralları ve anlaşmazlıkların çözümüdür. *Raporun teslim edilmesinden itibaren 2 yıldan daha uzun sürede tamamlanması düşünülen konular*, finansal işlemler yönünden transfer fiyatlandırması, zararlı vergi uygulamaları üzerine çalışmaların bir kısmı, iki taraflı anlaşmalara değişiklik uygulanmasına ilişkin çok yönlü araçların geliştirilmesidir⁸²².

2.2.1.2.2. Hibrit Uyumsuzluk Tasarımlarına Karşı Çalışmalar

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede OECD'nin yaptığı bir başka çalışma hibrit uyumsuzluk tasarımları üzerinedir. Çünkü küreselleşmenin hız kazanmasıyla birlikte bir taraftan sınır ötesi işlemlerin sayısında artış meydana gelirken diğer taraftan teknolojinin gelişmesine paralel olarak mükelleflerin işlemlerinde kullandığı araçların çeşitlenmesi, yeni iş anlayışlarının ortaya çıkması, aynı anda birden fazla ülkede faaliyet gösterebilmeleri şeklinde sayılarını çoğaltabileceğimiz sebeplerle mükellefler daha karmaşık işlemler oluşturabilmektedir. Bu durum ise mükelleflere, agresif vergi planlaması tasarımları ile vergi avantajı elde etme yönünde önemli kolaylıklar sağlamaktadır. Ancak küresel çapta meydana gelen bu gelişmeler, devletler yönünden iki önemli zorluğun gündeme gelmesine neden olmuştur. Bunlardan ilki karmaşık hale gelen işlemlerin ne şekilde tespit edilip vergilendirileceği, diğer zorluk ise sınır ötesi ticaret ve yatırım işlemlerinin istenmeyen ve saptırıcı etkilerinin ortaya çıkmasının engellenmesi için ihtiyaç duyulan politikaların ne şekilde geliştirilebileceğidir. Bununla birlikte devletler nasıl bir vergi sistemi arzuladıkları ve bu sisteme dair unsurların neler olabileceğini belirlemede özgürdür. Ancak küreselleşen dünyada ekonomilerin entegre olduğu da bir gerçektir. Bu yönüyle bir devlet vergi sistemini oluştururken diğer devletlerin vergi sistemleri ile etkileşim içinde olduğunu dikkate almalıdır. Bu ilgi dolayısıyla devletler, bir taraftan sınır ötesi yatırım ve ticari işlemlerde engelleri kaldırırken, diğer taraftan niyet edilmeyen, ancak vergilendirmeme sonucunu doğuracak düzenlemelerden kaçınmalı ve bunu sınırlandırmak için çalışma yapmalıdır⁸²³.

⁸²² OECD, (*Action*), s. 24-25.

⁸²³ OECD, (*Hybrid*), s. 5.

Devletlerin vergilendirme alanında zorluk yaşadığı konulardan biri de hibritlerdir. Hibrit varlıkların ve enstrümanların iki ya da daha fazla devlet tarafından farklı nitelendirilmesi dolayısıyla aynı varlık ve enstrüman, bir anlamda çift karakter kazanmakta ve böylece aynı işlem, her iki ülkede ya vergilendirme dışı bırakılabilmekte ya vergiden indirim nedeni olabilmekte ya da verginin ödenmesi ertelenebilmektedir. Sonuç ne olursa olsun hibritler nedeniyle devletler alması gereken vergilerden mahrum kalmaktadır. Bu durum ise devletlerin vergi tabanlarının aşınması anlamına gelmektedir⁸²⁴. Hibritler, bu anlamda, gelir idareleri açısından önemli bir tehdit unsuru olmakta ve mücadele edilmesi gereken alan olarak görülmektedir. Ancak hibritlerin iki ya da daha fazla devletin vergi uyumsuzluklarından yararlanarak ortaya çıktığı değerlendirildiğinde, bu alandaki mücadelenin devletlerarasında işbirliği içerisinde gerçekleşmesi ve bu alanda kapsamlı verilerin elde edilmesi zorunludur. Bu nedenle OECD hibritlere ilişkin sorunu ortaya koymak, ortak tipteki hibrit uyumsuzluk tasarımlarını tanımlamak, hibrit uyumsuzluk tasarımları nedeniyle ortaya çıkan politika sorunlarını özetlemek, bu alanda yapılacak mücadelede politika seçeneklerini ortaya koymak, hibrit uyumsuzluk tasarımları üzerinden elde edilen vergi avantajını önleyebilmek amacıyla ülkelerin iç hukuk düzenlemelerine odaklanarak ülkelerin bu alandaki uygulama tecrübelerini aktarmak ve bu alanda gelir idarelerine önerilerde bulunmak üzere Avustralya, Avusturya, Kanada, Şili, Danimarka, Fransa, Almanya, Hindistan, İsrail, İtalya, Japonya, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Güney Afrika, İspanya, İsveç ve ABD'nin katılımıyla 2012 yılında “*Hibrit Uyumsuzluk Tasarımları: Vergi Politikası ve Uyum Sorunları (Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy And Compliance Issues)*” isimli raporu yayımlamıştır.

Raporun ilk bölümünde hibrit uyumsuzluk tasarımlarına yer verilmiştir. Bu bağlamda öncelikle hibrit uyumsuzluk tasarımlarında yer verilen unsurlar tespit edilmiştir. Bunlar hibrit varlıklar, çift yerleşim yerli şirketler, hibrit enstrümanlar ve hibrit transferlerdir. Yine raporun bu bölümünde hibrit uyumsuzlukların ortaya çıkardığı vergi sonuçlarına göre tasarımlar tasnif edilmiştir. Buna göre hibrit uyumsuzluklar kullanılarak ortaya çıkan tasarımlar, çifte indirim tasarımları (double

⁸²⁴ Örneğin Yeni Zelanda Gelir İdaresi tarafından gerçekleştirilen bir araştırmada The BNZ, Westpac, ASB Bank, ANZ National isimindeki bankalarının hibrit varlıklardan yararlanarak toplamda 2.2 milyar dolar vergi avantaj elde ettikleri tespit edilmiştir. *Structured Finance Cases Settled*, Erişim Tarihi: 02.04.2015, <http://www.ird.govt.nz/aboutir/media-centre/media-releases/2009/media-release-2009-12-23.html>.

deduction scheme), vergiden indirim ve vergilendirme dışı bırakma (istisna) tasarımları (deduction / no inclusion schemes), yurt dışında ödenmiş vergilerin mahsubunu meydana getiren tasarımlardır⁸²⁵.

Raporun ikinci bölümünde hibrit uyumsuzluk tasarımları nedeniyle ortaya çıkan politika sorunları açıklanmıştır. Buna göre hibrit uyumsuzluk tasarımlarının neden olduğu vergi politikası sorunları olarak vergi gelirlerinde düşüş, rekabet eşitliğinin bozulması, ekonomik etkinliğin azalması, şeffaflık ve açıklık olduğu belirtilmiştir⁸²⁶.

Raporun üçüncü bölümünde politika sorunlarına yönelik seçenekler sıralanmıştır. Rapora göre hibrit uyumsuzluk tasarımlarıyla mücadelede öngörülen politika seçenekleri olarak iç hukuk düzenlemelerinin uyumlaştırılması, genel önleme kurallarının ihdası, özel önleme kurallarının getirilmesi ve özellikle hibrit uyumsuzluk tasarımlarını irdeleyen kuralların oluşturulması öngörülmüştür⁸²⁷.

Raporun dördüncü bölümünde hibrit uyumsuzluk tasarımlarını irdeleyen kurallar ülkeler bazında ele alınmıştır⁸²⁸. Bu bağlamda aynı masrafın vergiden indirim amacıyla birden fazla kullanılmasına dair kurallar; alıcının vergiye tabi gelirin dâhil edilmeyen ödemelerin indirimini ele alan kurallar; mükellef düzeyinde indirilebilir vergiden istisna tutulmuş geliri irdeleyen kurallar; yabancı ülkede ödenmiş vergilerin mahsubunun kötüye kullanımına ilişkin kurallar ayrı ayrı incelenmiştir⁸²⁹.

Raporun beşinci bölümünde hibrit uyumsuzluk tasarımlarını ele alan kuralların uygulanması ile ülkelerin elde ettiği tecrübeler ve uyarılar özetlenmiştir. Raporun bu bölümüne göre⁸³⁰;

- Birçok ülke, hibrit uyumsuzluk tasarımları aracılığıyla vergi avantajı elde edilmesini açıkça engelleyen düzenlemelere sahiptir. Ancak bu düzenlemeler özellikli durumlar içindir. Çok az ülke kapsamlı olarak hibrit uyumsuzluk tasarımlarına ilişkin kurallara sahiptir.

⁸²⁵ Bu tasarımlar “*Hibrit Uyumsuzluğun Agresif Vergi Planlamasındaki Görünümü*” başlığı altında ayrıntılı olarak açıklandığı için burada tekrar açıklanmayacaktır.

⁸²⁶ OECD, (*Hybrid*), s. 11-12.

⁸²⁷ OECD, (*Hybrid*), s. 13-14.

⁸²⁸ Burada yer verilen ülkeler Danimarka, Almanya, Yeni Zelanda Birleşik Krallık, ABD, Avusturya, İtalya’dır.

⁸²⁹ OECD, (*Hybrid*), s. 15-21.

⁸³⁰ OECD, (*Hybrid*), s. 23-24.

- Hibrit uyumsuzluk tasarımlarından elde edilen yararı açıkça engelleyen düzenlemeler genel olarak pozitif etkisi vardır. Bu kurallar, mükelleflerin farklı ülkeler arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak yapılan işlemlerin vergilendirilmesinde etkin ve etkilidir.
- Hibrit uyumsuzluk tasarımlarına karşı geliştirilen kurallar sadece mükellefler yönünden caydırıcı etki doğurmamakta, aynı zamanda bu tasarımların vergilendirilmesi ile bağlantılı olarak ortaya çıkan belirsizlikleri de ortadan kaldırmaktadır.
- Hibrit uyumsuzluk tasarımlarına karşı geliştirilen kuralların uygulanmasının sürekli izlenmesi gerekmektedir. Çünkü bu tür kurallar yürürlüğe konulduktan sonra mükellefler tarafında meydana getirilen tasarımlar daha karmaşık hal alabilmektedir. Bu tür durumlarda mükelleflerin düzenlemeleri karmaşık işlemlerle aşmamalarını sağlamak adına gerekli yasal değişikliklerin yapılması gerekmektedir.
- Hibrit uyumsuzluk tasarımlarına karşı geliştirilen kuralların uygulanması, yabancı ülkelerin vergi işlemleri ile uyumlu olmasını gerektirir. Ancak bu durum bazen birçok zorluğa neden olabilmektedir. Vergi sorunlarında uluslararası işbirliği üzerine odaklanmadaki yükseliş bilgi değişimi gibi zorlukları azaltabileceği gibi ortaya çıkan sorunlarla mücadelede vergi otoritelerini daha ehil hale getirecektir.
- Bazı durumlarda ülkeler, mükellefin diğer ülkelerde gerçekleştirdiği vergi işleminin delillerini sunması yönünde zorunluluk getirmiştir.
- Hibrit uyumsuzluk tasarımlarına karşı geliştirilen kurallar, öngörülen şartların ortaya çıkması halinde doğrudan uygulanmaktadır. Bu amaçla vergi idareleri tarafından mükelleflere bazı bildirim yükümlülükleri getirilmiştir. Bu bildirimde mükellef şunları sunmak zorundadır: düzenlenen şirketin kime ait olduğu; işlemin hangi döneme ait olduğu; bildirime konu olan işlemler; mükellefin vergi yükümlülüğü hakkında gelir idaresinin önerileri.
- Son olarak şunu vurgulamak gerekmektedir. Bazı durumlarda farklı ülkeler aynı vergi işlemini hibrit uyumsuzluk tasarımı şeklinde değerlendirebilmekte ve farklı hukuki gerekçelerle indirim ya da muafiyet taleplerini reddedebilmektedir. Bu durum ise kimi zaman

mükellefin mağduriyetine neden olabilmektedir. Bu nedenle farklı ülkelerin aynı vergi işlemlerini değerlendirirken ortaya çıkan bu tür sorunları bertaraf etmek adına iki ülke arasında bağlantı kurarak “eşitliği bozma testi (tie-breaker test)⁸³¹” uygulamaları gerekmektedir.

Raporun son bölümünde sonuç ve önerilere yer verilmiştir. Raporda yer verilen sonuçlar şu şekildedir⁸³²:

- Tartışmalı olmakla birlikte iki ülkenin yasal düzenlemelerinin lafzı ile uyumlu görünen hibrit uyumsuzluk tasarımları her iki ülkede de ülkelerin niyet etmediği biçimde çifte vergilendirmeme sonucunu ortaya çıkarır. Bu durum vergi gelirleri, rekabet, ekonomik etkinlik, açıklık ve şeffaflık sorunları meydana getirir.
- Çifte vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan sorunlar, çifte vergilendirmeme ile ilgili de vardır.
- Uygun şartlar dâhilinde diğer ülkede gerçekleşen vergileme işlemlerine yönelik endişe taşıyan bir ülkede gerçekleşen vergi işlemleri arasında bağlantı kuran düzenlemeler, belirli hibrit uyumsuzluk tasarımlarını

⁸³¹ **Eşitliği Bozma Testi (Tie-breaker Test):** Kimi zaman bir mükellef, kimi zamanda aynı konuyla bağlantılı birden fazla mükellef gelir idaresinden örneğin muafiyeti, istisna, ödenmiş verginin mahsubu gibi kendi yararına bir işlem yapılmasını talep edebilir ya da birden fazla gelir idaresi aynı mükellefle alakalı vergilendirme işlemi yapmak isteyebilir. Böyle bir durumda gelir idaresi talebin doğruluğunu ve şartların uygun olup olmadığını araştırmak yükümlülüğü altındadır. Bunu da yaparken belirli yasal kriterlerden hareket edecektir. Eşitliği bozma testi bu anlamda, mükellefin talep ettiği işlemin gerçek mahiyetini belirleyerek talebin yasal kriterlere uygun olup olmadığına karar verilmesi şeklinde tanımlamak mümkündür. Açıklayıcı olması bağlamında, örneğin bir ülkede çocuğu olan kişilere vergi muafiyeti uygulaması olduğunu, bu ülkede (A) isimli çocuğun biyolojik babasının (B), çocuğun nüfus kayıtlarındaki babasının (C), bu çocuğun tüm masraflarını karşılayan ve bakımını üstlenen kişinin evlat edinen baba (D) olduğunu ve bu kişilerin aynı anda bu çocuk yönünden muafiyet talep ettiğini varsayalım. Böyle bir durumda gelir idaresi çocuğun bağlı olduğu anne baba kriterine göre karar veriyorsa, bu durumda (D) bu muafiyetten yararlanacaktır. Dolayısıyla aynı talep konusunda gelir idaresinin uyguladığı “bağlı olma kriteri” eşitliği bozma testi olacaktır. (Benzer örnek için bkz Herb Kirchhoff, *The Tiebreaker Rule Regarding Tax Deductions for the Same Child*, Erişim Tarihi: 03.04.2015, <http://finance.zacks.com/tiebreaker-rule-regarding-tax-deductions-same-child-2955.html>). Bir başka örnek mükellefin yerleşim yerinin tespiti açısından düşünülebilir. Birden fazla yerde yatırımı bulunan, farklı ülkelerde konutu olan, yılın belli zamanlarında belli yerlerde bulunan mükellefin yerleşim yerinin tespiti açısından belirlenen kriterler eşitliği bozma testi olarak değerlendirilebilecektir. Bu anlamda OECD'nin belirlediği kriterler sürekli olarak yaşadığı ev, asıl menfaatlerin merkezi, alışılmış mesken ve uyrukluktur. Bu durumda yerleşim yeri kriterine göre vergilendirme yapmak isteyen iki devlet mükellefin kendisinde yerleşik olduğunu iddia etmesi halinde iki ülke arasında bu kriterler uygulanarak yerleşim yerinin belirlenmesi eşitliği bozma testi şeklinde değerlendirilecektir. (HM Revenue & Customs, *Helpsheet 302*, Tax Year 6 April 2013 to 5 April 2014, s. 3, Erişim Tarihi: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/328986/hs302.pdf).

⁸³² OECD, (*Hybrid*), s. 25.

irdelemek için önemli potansiyel taşımaktadır. Birçok ülke bu tür kuralları yürürlüğe koymuştur.

- Hibrit uyumsuzluk tasarımları üzerinden yarar sağlamayı engelleyen kuralların planlanması, uygulanması ve etkileri ile bağlantılı ülke tecrübeleri olumludur. Bununla birlikte bu kuralların uygulanmasının sürekli olarak izlenmesi, uygun koşullarda kuralların uygulanmasının sağlanması ve karmaşık işlemler kullanılarak bu kuralların aşılmasının önlenmesi gerekmektedir.

Raporda yer verilen öneriler ise şu şekildedir⁸³³:

- Belirli hibrit uyumsuzluk tasarımları durumunda sağlanan menfaatin önlenmesi için mevcut kuralların gözden geçirilmesi ve tanıtılması.
- Hibrit uyumsuzluk tasarımları alakalı istihbarat, caydırıcılık, tespit ve kullanılan stratejilere yönelik cevap ve etkinlikler ile alakalı bilgi paylaşımına devam edilmesi.
- Hedeflenen belirli hibrit uyumsuzluk tasarımlarının ortaya çıkarma teşebbüslerinin tanıtımı ve revizyonun dikkate alınması.

Hibrit uyumsuzluk tasarımlarına yönelik OECD tarafından matrah aşınması ve kar aktarımı projesi kapsamında 2014 yılında “*Hibrit Uyumsuzluk Tasarımlarının Etkilerinin Ortadan Kaldırılması (Neutralising The Effect Of Hybrid Mismatch Arrangements)*” isimli bir başka rapor yayımlanmıştır. Bu rapor matrah aşınması ve kar aktarımı eylem planında yer verilen “2 numaralı eylem planına” ilişkindir⁸³⁴. Rapor esas itibariyle “Hibrit Uyumsuzluk Tasarımları: Vergi Politikası ve Uyum Sorunları” isimli raporun devamı niteliğindedir. Ancak bu raporun ayırt edici özelliği hibrit uyumsuzluk tasarımlarıyla mücadelede sorunların tespitiyle kalmayıp tespit edilen mevzuat sorunlarının ne şekilde giderileceğine dair ayrıntılı yasal düzenleme ve anlaşma önerileri sunmasıdır. Nitekim rapor incelendiğinde, raporun iki ana bölüm üzerine kurgulandığı görülmektedir. Birinci bölüm iç hukuk kurallarının düzenlenmesine yönelik önerileri içermektedirken, ikinci bölüm anlaşma sorunlarına yönelik önerileri içerdiği görülmektedir. Raporda yer verilen yasal düzenlemelere ilişkin önerilerin özelliği ise kapsayıcı nitelikte olmaları, kuralların mükelleflerin

⁸³³ OECD, (*Hybrid*), s. 25.

⁸³⁴ OECD, (*Neutralising*), s. 11.

uyum maliyetlerini ve idari harcamaları en aza indirmeyi hedeflemesidir⁸³⁵. Ancak raporda önerilen kuralların uygulanabilirliğinin ülkeler arasında işbirliğini gerektirdiği ayrıca vurgulanmıştır⁸³⁶.

2.2.1.2.3. Agresif Vergi Planları Üzerinden Kurum Zararlarının Kullanılmasına Karşı Çalışmalar

Son dönemlerde yaşanan ekonomik krizler nedeniyle şirketlerin zararları ciddi seviyelere ulaşmış ve şirketler, içinde buldukları bu zarar ortamı nedeniyle neredeyse iflas etme aşamasına gelmiştir. Yaşanan ekonomik krizlerin etkisiyle birlikte ülkeler, mükelleflerini korumak adına özellikle vergi alanında, örneğin vergi borcunun ödenmesinin bir süre ertelenmesi gibi, mükellef lehine pek çok yasal düzenleme yapmışlardır. Ancak ülkelerin yapmış olduğu bu düzenlemeler bir taraftan ekonomik kriz içerisinde bulunan dürüst mükelleflere sağladığı vergi kolaylıkları ile olumlu neticeler doğururken; diğer taraftan ülkeler arasında vergi düzenlemeleri arasında uyumsuzluğa neden olduğu için bilhassa küresel çapta faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerin agresif vergi planlaması tasarımları üzerinden önemli vergi avantajı sağlamalarına imkan tanımıştır. Son durumda yaşanan olumsuz neticeler, agresif vergi planlaması tasarımlarının ve bu tasarımların hangi şartlar altında ortaya çıktığının yakından incelenmesini zorunlu kılmıştır. Özellikle ülkelerin bu tasarımlar nedeniyle maruz kaldığı gelir kaybının büyüklüğü dikkate alındığında bu alan önemli bir sorun olarak görülmeye başlanmıştır. Bu durumu göz önünde bulunduran OECD, 2000-2009 yılları arasında yaşanan ekonomik süreçte ülkelerin katılımıyla elde ettiği veriler doğrultusunda ülkelerin vergi düzenlemeleri ile şirketlerin işlemlerini mercek altına almış ve yapılan araştırma sonucunda 2011 yılında “*Agresif Vergi Planları Üzerinden Kurum Zararlarının Kullanılması (Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning)*” isimli raporu yayımlamıştır.

Anılan bu rapor, şirketlerin zararlarını kullanarak sebebiyet verdikleri kurumlar vergisi kayıpları ile ilgili sorunların tespiti ve çözümü ile ilgilenmektedir. Raporda yer verilen “*şirket zararı (corporate losses)*” kavramı geniş tutulmuş ve hem gerçek zararlar hem de yapay zararlar (artificial losses) kullanılarak indirim ya da birden fazla indirim elde edilmesi sorunu üzerinde durulmuştur.

⁸³⁵ OECD, (*Neutralising*), s. 13.

⁸³⁶ OECD, (*Neutralising*), s. 13.

Rapor altı bölümden oluşmaktadır. Raporun birinci bölümünde agresif vergi planlaması nedeniyle mükelleflerin sebep olduğu kurumlar vergisi kayıplarının miktar itibariyle büyüklüğü ele alınmıştır. Örneğin 2000-2009 yılları arasında zararların ileriye aktarılmasına (loss carry forward) ilişkin agresif vergi planlamaları dolayısıyla Avustralya 915.200 milyon EURO, İsviçre 528.821 milyon EURO, Kanada 507.671 milyon EURO kurumlar vergisi kaybına uğramıştır⁸³⁷. Raporun bu bölümünde ekonomik gelişme ile zararların ileriye aktarılması arasındaki ilişki irdelenmiştir. Buna göre zararların ileriye aktarılmasının miktar olarak büyüklüğü sürekli bir artış halindedir ve bu artış ekonomik kriz dönemlerinde hızlanmaktadır⁸³⁸.

Raporun ikinci bölümünde ülkelerin, zararların vergi işlemine tabi tutulmasındaki politika sorunları ele alınmış ve bu kapsamda kurum zararlarının geçmişe etkili aktarılması (carry back rules), ileriye etkili aktarılması (carry forward rules) ve kurum zararlarının aktarımının sınırlandırılması (carry over losses restriction) kuralları üzerinde durulmuştur⁸³⁹.

Raporun üçüncü bölümünde raporun hazırlanmasına iştirak eden 17 ülkenin kurumlar vergisi kayıplarını düzenleyen kuralların ana özelliklerinden bahsedilmiş ve ülkelerin uyguladıkları kuralların farklılıkları genel olarak gösterilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda vergilendirilecek gelire bağlantılı olmayan başka zararların indirilmesi (sideways loss relief), grup vergilendirme rejimi bağlamında ulusal ve sınır ötesi vergilendirme rejimleri, zararların geçmişe ve ileriye etkili aktarılması, şirketlerin birleşmesi halinde daha önceden var olan zararların

⁸³⁷ OECD, (*Corporate*), s. 19.

⁸³⁸ OECD, (*Corporate*), s. 19-22.

⁸³⁹ OECD, (*Corporate*), s. 26-27; Rapora göre, **Kurum zararlarının geçmişe etkili aktarılması**, bir mükellefin elde ettiği zararların önceki yıllarda ödenmiş vergilerden düşülmesi anlamına gelmektedir. Böylece mükellef daha önce ödediği vergilerden sonraki yıllarda elde ettiği zararları düşerek bir anlamda, geçmişte ödenen vergiler üzerinden bu defa vergi iadesi alabilecektir. Elbette bu durum mükellefin geçmiş işlemlerinin tekrar incelenmesi sonucunu doğuracağından vergi idaresinin yönetimi ve bütçeleme sorunlarını gündeme getireceği açıktır. Bu nedenle ülkelerin çoğu bu kurula yer vermemektedir. Bu kurula yer veren ülkeler ise zararların geçmişe etkili olarak aktarılması kuralının uygulanmasına belirli bir zaman sınırlaması uygulamaktadır. Örneğin Kanada ve Fransa 3 yıl, Almanya, İrlanda, Hollanda, Birleşik Krallık 1 yıl geçmişe etkili olarak zararların indirilmesine izin vermektedir. OECD, (*Corporate*), s. 34) **Kurum zararlarının ileriye etkili aktarılması**, bir şirketin mükellefin elde ettiği zararların gelecek dönemdeki kazançlarından indirilmesi anlamına gelmektedir. Bu yöntem mükellefin geçmiş işlemlerinin tekrar incelenmesini gerektirmeden vergi dairesinin yönetimi ve bütçeleme açısından sorun doğurmadığından ülkelerin büyük çoğunluğu bu yöntemi kullanmaktadır. **Kurum zararlarının aktarımının sınırlandırılması**, mükelleflerin zararlarını kullanarak özellikle agresif vergi planlaması tasarımları üzerinden elde edilecek vergi avantajlarını önlemek için getirilmiş düzenlemeleri ifade etmektedir. Bu sınırlamalar genellikle bir faaliyet ya da mülkiyetin değişimi ile ilgilidir. OECD, (*Corporate*), s. 26-27.

kullanılması, yabancı daimi işyerinin zararları, yabancı bağlı şirketin zararları ve kayıpların çifte kullanımının sınırlandırılmasına ilişkin katılımcı ülkelerin düzenlemeleri arasındaki farklılıklar karşılaştırmalı olarak incelenmiştir⁸⁴⁰. Raporun bu bölümünde özellikle şu hususlara vurgu yapılmıştır⁸⁴¹:

- Zararlarla ilgili ülke kurallarının karmaşıklığı ve agresif vergi planlaması üzerinden ülkelerin düzenlemeleri arasındaki farklılıklardan yararlanmak üzere mükellefler için ortaya çıkan olası imkânlar, vergi riskinin kaynağını teşkil etmektedir.
- Şirketlerin birleşmesi, devralınması veya grup vergilendirme rejimi durumunda zararların ileriye dönük kullanılması üzerinde herhangi bir sınırlamaya sahip olmayan ülkeler agresif vergi planlamasına daha fazla maruz kalmaktadır.
- Şirketlerin birleşmesi, devralınması veya grup vergilendirme rejimi durumunda yerleşik (örneğin gerçekleşmemiş) zararların kullanılması üzerinde herhangi bir sınırlamaya sahip olmayan ülkeler agresif vergi planlamasına daha fazla maruz kalmaktadır.

Raporun dördüncü bölümü vergi kayıplarını içeren tasarımlara ayrılmıştır. Bu bölümde agresif vergi planlaması ile bağlantılı olan ve gelir idareleri için önemli risk alanları oluşturan konular belirtildikten sonra, vergi kayıplarını içeren yapıların hangi amaçlarla kullanıldığı katılımcı ülkelerin sunduğu veriler doğrultusunda tespit edilmiştir. Bu açıdan raporda vergi kayıpları ile alakalı risk konuları “finansal (mali) enstrümanların kullanımı (örneğin türev ürünler, satıp tekrar kiralama sözleşmesi, maliyet paylaşım sözleşmesi gibi)”, “şirket yapılanmaları (örneğin birleşme, devralma, hisse değişimi, yerleşim yerinin transferi gibi)” ve “emsali olmayan ürünlerde transfer fiyatlandırması” şeklinde belirtilmiştir. Raporda, tespit edilen bu risk alanları aracılığıyla mükelleflerin elde ettiği kazançların vergilendirilmesini önlemek veya daha az vergi ödemek için gider ya da zarar meydana getirmek, aynı kaybın birden fazla vergiden indirimine konu etmek yahut kazancın farklı mükellefler arasında dağıtılmasına olanak tanıyacak şekilde tasarımlar oluşturulduğu ifade edilmiştir. Bu açıdan raporda katılımcı ülkelerin sunduğu veriler doğrultusunda bazı agresif vergi planlaması tasarımları tespit edilmiştir. Tespit edilen bu tasarımlar

⁸⁴⁰ OECD, (*Corporate*), s. 30-42.

⁸⁴¹ OECD, (*Corporate*), s. 30.

raporun bu bölümünde örnekler üzerinde açıklanmıştır. Raporda tespit edilen bu tasarımlar şu şekilde gruplandırılmıştır⁸⁴²:

- Zarar aktarım tasarımları,
- Zarar eden tarafa kar aktarımı tasarımları,
- Zararların (ileriye ya da geriye) aktarımı üzerindeki zaman sınırlamasını aşmaya yönelik tasarımlar,
- Zararların (ileriye ya da geriye) aktarımı üzerindeki sahiplik/faaliyet değişikliğinin sınırlanmasını aşmaya yönelik tasarımlar,
- Zararların değerlendirilmesi ve tanımlanmasına ilişkin düzenlemeleri aşmaya yönelik tasarımlar,
- Yapay zararlar meydana getirin tasarımlar,
- Aynı zararın birden fazla kullanımını içeren tasarımlar.

Raporun beşinci bölümünde vergi kayıplarını içeren tasarımların saptanması için izlenebilecek stratejiler ele alınmıştır. Burada yer verilen stratejiler beş ana gruba ayrılmıştır. Özetle bu stratejiler şunlardır:

- *Bildirim ve Raporlama Stratejisi (Disclosure and Reporting Strategy)*: Bu strateji, vergi kayıpları içeren tasarımların tespiti için tasarlanmış olsun ya da olmasın, mükellef ya da üçüncü kişilerin ilgili bilgileri vergi otoritelerine temin etmesini hedeflemektedir. Bu stratejide mükellef ve üçüncü kişilerle işbirliği içerisinde hareket edilmesi, ilgili bilgilerin gelir idaresine sunulması, gelir idaresinin bu bilgiler üzerinden mükellef işlemlerinin değerlendirilmesi ve bu sayede mükellef işleminin mahiyetinin belirlenmesi hedeflenmektedir. Bu strateji bağlamında dört durum üzerinde durulmuştur. Bunlar, zararların bildirim üzerine mükelleflere getirilen özel raporlama yükümlülüğü, zorunlu bildirim kuralları, önceden geliştirilmiş yönetim mekanizması ve işbirliği uyum mekanizmasıdır⁸⁴³.
- *İnceleme ve Denetim Stratejisi (Investigation and Audit Strategy)*: Bu strateji, vergi idaresinin mükellef işlemleri hakkındaki bilgileri elde etmede takındığı pasif rolün bir tarafa bırakılmasını ve aktif hareket

⁸⁴² OECD, (*Corporate*), s. 48-58.

⁸⁴³ OECD, (*Corporate*), s. 62-64.

ederek ilgili bilgileri elde etmek üzere inceleme ve denetim yetkilerini kullanmasını hedeflemektedir⁸⁴⁴.

- *Yerel ve Uluslararası Alanda İşbirliği Stratejisi (Domestic and International Co-Operation)*: Bu strateji, agresif vergi planlaması tasarımlarının tespit edilmesi için gerek ülkelerin kendi kurumları arasında gerekse diğer ülkelerle işbirliği gerçekleştirilmesini hedeflemektedir. Bu bağlamda agresif vergi planlaması tasarımlarının tespitindeki yerel işbirliği farklı formlarda olabilir. Örneğin bilgi paylaşımı ve eşgüdüm, kara paranın aklanması otoriteleri, mali düzenleyiciler ve diğer hükümet birimleri ile ortak inceleme (joint investigation) yapılması. Agresif vergi planlaması tasarımlarının tespitindeki uluslararası işbirliği ise bilgi değişimi şeklindedir⁸⁴⁵.
- *Veri Analizi Stratejisi (Data Analysis Strategy)*: Bu strateji, gelir idarelerinin farklı kaynaklardan elde ettiği bilgileri en iyi şekilde kullanılabilir için bilgilerin analiz edilmesi ve karşılaştırılmasını hedeflemektedir. Veri analizi stratejisinin başarısı elde edilen bilgilerin genişliği ve derinliğine bağlıdır. Ayrıca elde edilen bilgilerden anlamlı yararlı sonuçlar çıkarmak için verileri işlemek, karşılaştırmak ve eşleştirmek gerekmektedir. Bu stratejinin uygulanabilmesi için ihtiyaç duyulan veriler iki kaynaktan elde edilmektedir. Bunlar iç kaynaklar (örneğin vergi idaresi tarafından tutulan bilgiler) ve dış kaynaklardır (örneğin ticari kayıtlar üzerindeki kullanılabilir bilgiler). Veri analizi stratejisi gelir idarelerinin agresif vergi planlaması tasarımlarını saptamaları için “öngörü modelleri (predictive models)” geliştirmesini sağlamıştır. Zira öngörü modeli olarak adlandırılan bu yöntemde gelir idareleri elde ettiği veriler doğrultusunda mükellef işlemleri hakkında bir tahminde bulunabilmektedir. Böylece mükellefin ileride gerçekleştirdiği anormal değişiklikler, mükellefin geçmiş işlemleri ile karşılaştırılarak tespit edilebilmektedir⁸⁴⁶.
- *Diğer Saptama Stratejileri (Other Detection Strategies)*: Bu strateji, yukarıda yer verilmeyen stratejiler dışında kalan yöntemleri

⁸⁴⁴ OECD, (*Corporate*), s. 64.

⁸⁴⁵ OECD, (*Corporate*), s. 65.

⁸⁴⁶ OECD, (*Corporate*), s. 65-66.

içermektedir. Bu bağlamda *dağıtım kanalı (distribution channel)* hedefinin birçok olayda daha hızlı sonuçlar verebileceği ve özellikle son kullanıcı odaklı stratejilere nazaran daha ekonomik olacağı düşünülmektedir⁸⁴⁷.

Raporun altıncı bölümünde, vergi kayıplarını içeren tasarımlara cevap olmak üzere gelir idarelerince izlenebilecek stratejiler ele alınmıştır. Raporda yer verilen stratejiler üç ana kategoride toplanmıştır. Bu kategorileri şu şekilde özetleyebiliriz:

- *Vergi Avantajlarını Reddeden Ya da Sınırlayan Stratejiler (Strategies Denying Or Limiting Tax Benefits)*: Bu stratejide mükelleflerin kullanmış olduğu agresif vergi planlaması tasarımları ile elde edilmek istenen vergi avantajlarının reddedilmesi ya da en azından sınırlandırılması hedeflenmektedir. Bu anlamda mükelleflerin kayıplar üzerinde agresif vergi planlaması tasarımları ile elde ettiği vergi avantajlarını önlemeye yönelik üç temel araç öngörülmüştür. Bu araçlar “ilgili vergi düzenlemelerinin yorumlanması (interpretation of the relevant tax provisions)”, “genel vergiden kaçınma karşıtı kurallar ve doktrini (general anti-avoidance rules and doctrines)” ve “özel vergiden kaçınma karşıtı kurallardır (specific anti-avoidance rules).”⁸⁴⁸
- *Mükellef Davranışlarını Etkilemeye Yönelik Stratejiler (Strategies To Influence Taxpayer Behaviour)*: Bu strateji, mükelleflerin agresif vergi planlamasına başvurma yönündeki eğilimlerini negatif yönde etkilemeyi amaçlamaktadır. Bu anlamda mükelleflerin agresif vergi planlaması tasarımlarına başvurma yönündeki eğilimini önlemekte kullanılacak en klasik yol ceza yaklaşımıdır. Diğer yol, özellikle kamuya duyurulan girişimlerdir. Bu girişimler, agresif vergi planlaması tasarımlarının ortaya çıkarılabilmesi için mükelleflerin başvurduğu tasarımları gelir idaresine bildirmesi yönünde kolaylıklar sağlayarak onları cesaretlendirmektedir⁸⁴⁹. Bir başka yol mükellef ile gelir idaresi arasında

⁸⁴⁷ OECD, (*Corporate*), s. 66.

⁸⁴⁸ OECD, (*Corporate*), s. 70-72.

⁸⁴⁹ Örneğin ABD’de 2005 yılında duyurulan bu yöntemle mükelleflerin hakkın kötüye kullanılması niteliğinde bulunan işlemlerini gelir idaresine bildirmeleri istenilmiştir. Gelir idaresinin yapmış olduğu bu ilanda belirtilen şartların yerine getirilmesi ve mükellefin kötüye kullanma niteliğindeki işlemlerini bildirmesi halinde cezai bir işlem uygulanmayacağı belirtilmiştir. (*IRS Settlement Initiative*, Erişim Tarihi: 04.04.2015, <http://www.irs.gov/uac/IRS-Settlement-Initiative>) Buradan

işbirliği uyum programlarının geliştirilmesidir. Raporda belirtilen bir başka yol mükellefin uyarılması, kendisine bildirimde bulunulması ve geniş iletişim stratejileri ile mükellefin davranışları üzerinde etkili olmaktır. Bu tür araçlarla vergi idareleri belirli tasarımla ilgili olarak ifade edilen düşüncelerini ve belirli bir kitleye yönelik düşünülen mesajları iletmektedir. Genellikle bu tür iletişim araçlarında gelir idaresi, agresif vergi planlaması tasarımının niteliğini ortaya koymakta ve bu tasarımlarla ilgili olduğu mesajını vererek mükelleflerin davranışlarını etkilemeye çalışmaktadır. Nihayet raporda gelir idareleri arasındaki koordinasyonun mükellef davranışlarını etkilemede bir başka yol olduğu belirtilmiştir⁸⁵⁰.

- *Teşvik Eden Veya Üçüncü Kişilere Odaklanan Stratejiler (Promoter Or Third-party Focused Strategies)*: Agresif vergi planlaması tasarımları teknik detayları olan yapıya sahiptir. Bu nedenle bu tasarımlar sıklıkla bu işten kazanç elde eden aracı kişiler tarafından dizayn edilmekte ve pazarlanmaktadır. Aracı durumunda olan bu profesyonellerin gerçekleştirdiği tasarımların mükellefler açısından vergi avantajları sunması, mükellefleri agresif vergi planlamasına başvurma yönünde cesaretlendirmektedir. Bu nedenle raporda agresif vergi planlamasını teşvik eden veya üçüncü kişilere yönelik geliştirilecek stratejilerin daha çabuk sonuç vereceği ve mükelleflere yönelik geliştirilecek stratejilerden daha az maliyetli olacağı hususu vurgulanmıştır. Bu bağlamda raporda agresif vergi planlaması tasarımları dizayn edenler, agresif vergi planlaması tasarımlarını bildirmeyen teşvik edenler (promoters) ve bu tür işlemleri bildirmekte ihmal gösterenler yönünden cezai hükümler uygulanmasının etkili bir yol olabileceği ifade edilmiştir⁸⁵¹.

2.2.1.2.4. Diğer Çalışmalar

OECD'nin doğrudan agresif vergi planlamasıyla mücadeleye yönelik olmamakla birlikte dolaylı olarak agresif vergi planlamasıyla mücadeleyi ilgilendiren farklı alanlarda çalışmaları bulunmaktadır.

anlaşılacağı üzere bu yol, bir anlamda, mükellefin etkin pişmanlık duyarak işlemlerinden gelir idaresini haberdar etmesi karşısında mükellefe kolaylık sağlanması anlamına gelmektedir.

⁸⁵⁰ OECD, (*Corporate*), s. 72-73.

⁸⁵¹ OECD, (*Corporate*), s. 74.

OECD'nin çalışma yapmış olduğu alanlardan biri banka zararlarının agresif vergi planlaması tasarımları aracılığıyla vergi avantajı sağlamak üzere kullanılmasına yöneliktir. Bu bağlamda OECD yapmış olduğu araştırmalar ve katılımcı ülkelerin sağlamış olduğu veriler doğrultusunda 2010 yılında “*Banka Zararlarını İçeren Vergileme Risklerinin İrdelenmesi (Addressing Tax Risks Involving Bank Losses)*” isimli raporu yayımlamıştır. Raporda, 2000’li yıllardan itibaren başlayan ve özellikle 2008 yılından itibaren etkileri açık bir şekilde hissedilen küresel ekonomik kriz sürecinde bankaların zararları ve bu zararların oluşturduğu vergi riskleri ele alınmıştır. Rapora göre vergi uygulaması açısından bankaların borçları ve menkul kıymetleri üzerindeki zararlarının ve değer kayıplarının tanımlanması ülkelere göre farklılık göstermektedir. Ayrıca ülkelerin vergi indirimine ilişkin kuralları arasında da büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bu durum ise bankalara dikkate değer biçimde uluslararası vergi planlaması fırsatları sunmaktadır⁸⁵². Bu bağlamda vergilendirilecek gelire bağlantılı olmayan başka zararların indirilmesi, grup vergilendirme rejimi, zararların geçmişe ve ileriye etkili aktarılması, faaliyet ya da sahipliğin değiştirilmesi, daimi işyeri zararları ve şirketlerin yeniden yapılandırılmasına ilişkin kuralların karmaşık yapıya sahip olması ve ülkeden ülkeye farklılık arz etmesi hem iş sektörü hem de gelir idaresi için büyük risk alanı oluşturmaktadır⁸⁵³. Raporda bu risk alanlarının agresif vergi planlaması tasarımları ile vergi avantajı elde edilecek şekilde kullanıldığı vurgulanmıştır. Bu açıdan emsali olmayan transfer fiyatlandırması, şirket yapılanmaları, finansal (mali) enstrümanlar, zararların (ileriye ya da geriye) taşınmasına ilişkin kuralların aşılması, zarar tanımlanmasının ve indirim kurallarının aşılması, aynı ekonomik zararın birden fazla indirime konu edilmesi sayesinde vergi avantajı elde edildiği ifade edilmiştir⁸⁵⁴. Raporda bankaların risk alanlarından yararlanarak elde ettiği vergi avantajlarını önlemek için gelir idarelerine yönelik birtakım araçlara yer verilmiştir. Yer verilen bu araçların bir kısmı işlemlerin tespiti bir kısmı ise vergiye uyumla ilgilidir. Bu bakımdan bankaların işlemlerinin mahiyetinin anlaşılması açısından işbirliği ve karşılıklı diyalog ortamının oluşturulması ve etkin denetim önemli araçlar olarak öngörülmüştür. Benzer şekilde

⁸⁵² OECD, (*Bank*), s. 7.

⁸⁵³ OECD, (*Bank*), s. 32-36.

⁸⁵⁴ OECD, (*Bank*), s. 49-57.

vergiye uyumun sağlanması adına özalgeler ve bildirim kuralları önemli rol oynadığı belirtilmiştir⁸⁵⁵.

OECD'nin çalışma yapmış olduğu alanlardan bir diğeri vergi teşvik uygulamaları alanındadır. Çünkü vergi teşviklerinden kaynaklanan matrah aşınması sorunu, şeffaflığın eksikliği, vergisel hükümlerin ve idari prosedürlerin anlaşılır olmaması ve teşviklerin iyi yönetilememesi nedeniyle her geçen gün artmaktadır. Dahası yatırımlar için uygulanacak vergi teşvikleri çoğu zaman ulusal mevzuatın ve ilgili idare dışında birden fazla yasama faaliyeti ile gerçekleşmektedir. Teşviklerin tasarımı ve idaresi birden fazla bakanlık ya da otoritenin yetki alanını da kalabilmektedir. Bu tür durumlarda teşvik önlemlerinin koordinasyonu sağlanamamakta ve teşvikler mükerrer olarak uygulanabilmektedir. Teşviklerin yönetimine ilişkin idari tedbirlere rağmen yolsuzluk ve rant elde etme fırsatları riskleri ortaya çıkarabilmektedir⁸⁵⁶. OECD, bu sorunların ortadan kaldırılması adına vergi teşvik uygulamalarının şeffaf ve tutarlı bir şekilde yönetilebilmesi için bir takım ilkeler öngörmüştür. Bu ilkeler şu şekildedir⁸⁵⁷:

- Ülkelerin yönetim çerçeveleri içerisinde, yatırım ve diğeri amaçlar için bütün vergi teşvik politikalarının kamuoyuna açıklanması,
- Yatırımlar için vergi teşviklerin yalnızca vergi kanunları ile sağlanması,
- Bütün teşvik uygulamalarının tek bir kamu kurumunca idare edilmesi
- Vergi teşviklerinin yasama organı tarafından kabul edilmesi
- Teşviklerin şeffaf olarak yönetilmesi
- Teşviklerle vazgeçilen vergi miktarının hesaplanması ve kamuoyu ile paylaşılması
- Devam eden vergi teşviklerinin dönemsel olarak gözden geçirilmesi
- Büyük ölçekli yararlanıcılara dikkat çekilmesi
- Teşviklere ilişkin açıklamalara dayanak oluşturacak verilerin sistematik olarak elde edilmesi ve teşviklerin etki ve verimliliğinin izlenmesi
- Zararlı vergi rekabetini önlemek için bölgesel işbirlikleri oluşturulması.

⁸⁵⁵ OECD, (*Bank*), s. 60-63.

⁸⁵⁶ Uludağ, Turunç, s. 13.

⁸⁵⁷ OECD, *Draft Principles To Enhance The Transparency And Governance Of Tax Incentives For Investment In Developing Countries*, s. 3-4, Erişim Tarihi: 17.04.2015, <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>.

2.2.2. Avrupa Birliği'nin alışmaları

2.2.2.1. Vergi Kaçırma ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadelenin Güçlendirilmesine Yönelik 06.12.2012 Tarihli Eylem Planı

Avrupa Birliği (AB), kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı ilkesi üzerine inşa edilmiş ve bugün için 28 devletten⁸⁵⁸ oluşan bir işbirliği organizasyonudur. AB'nin temel amacı, kendini oluşturan üye devletlerin bağımsızlığını ve egemenliklerini korumak suretiyle, her bir üye devletin tek başına elde edemeyeceği gücü ve etkiyi kazanmalarını sađlamaktır⁸⁵⁹. AB'nin öngördüğu bu amacın sağlanması ise üye devletlerin ekonomik ve politik alanlarda işbirliği içerisinde hareket etmelerini zorunlu kılmaktadır. AB'ye üye devletlerin işbirliği içerisinde hareket etmelerini gerektiren alanlardan biri de vergi sorunlarına ilişkindir. Çünkü kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımı bir taraftan AB içerisinde ekonomik hareketliliğin artmasını sağlarken diğer taraftan mükelleflerin kendilerine en uygun vergi avantajı sağlayan devlete yönelmelerine neden olabilmektedir. Zira mükellefler üye devletlerarasında özgürce hareket edebildiğinden, faaliyet alanlarını kendisine en uygun avantaj sağlayan devlete aktarabilmektedir. Ayrıca üye devletlerin vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklar, mükellefler tarafından agresif vergi planlaması tasarımları ile lehe sonuç elde edilecek şekilde kötüye kullanılabilir. Bu durum ise üye devletlerin vergi tabanlarının aşınması sonucunu doğurmaktadır. Üye devletlerin küresel düzeyde yaşanan bu gibi vergi sorunlarına bireysel çaba üretmeleri de yeterli olmadığı gibi AB'nin kendi içerisinde vergi mevzuatı karmaşasının artmasına neden olabilmektedir. Vergi sistemlerinde meydana gelen uyumsuzluğun agresif vergi planlaması tasarımlarının artışına sebep olacağı ise izahtan varestedir. Bu sorunu dikkate alan Avrupa Komisyonu 2012 yılından itibaren, belirlemiş olduğu eylem planı çerçevesinde vergi sorunlarına karşı izlenebilecek mücadele yöntemlerini ele almaya başlamıştır.

Avrupa Komisyonu'nun vergi sorunlarına ilişkinin mücadele yöntemlerini esas alan alışması, *"Vergi Kaçırma Ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadelenin*

⁸⁵⁸ 2015 yılı itibariyle AB'ye üye devletler şunlardır: Almanya, Avusturya, Birleşik Krallık, Belçika, Bulgaristan, ek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hırvatistan, Hollanda, İrlanda, İşpanya, İsveç, İtalya, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Malta, Polonya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Slovenya ve Yunanistan.

⁸⁵⁹ **AB Nedir?**, Erişim Tarihi: 19.04.2015, <http://avrupa.info.tr/tr/avrupa-birliği/ab-nedir.html>.

Güçlendirilmesine Yönelik 06.12.2012 Tarihli Eylem Planı”dır⁸⁶⁰. Eylem planının başlığında vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma ifadelerine yer verilmişse de eylem planının içeriği incelendiğinde agresif vergi planlaması ile mücadeleye de yer verildiği görülmektedir⁸⁶¹.

Avrupa Komisyonu’nun yayımlamış olduğu eylem planında yer verilen yöntemler sadece vergi kaçakçılığı ya da vergi kaçırma ile ilgili vergi sorunlarıyla mücadeleyi hedeflememekte, ayrıca ortaya çıkan yeni vergi sorunlarına da çözüm bulmayı hedeflemektedir. Dolayısıyla eylem planının yeni gelişmeleri dikkate alması nedeniyle dinamik bir yapıya sahip olduğunu söyleyebiliriz. Nitekim eylem planında yer verilen mücadele yöntemleri incelendiğinde, bu yöntemlerin üç ana gruba ayrıldığı görülecektir. Birinci grup yöntemler, mevcut araçların daha iyi kullanımını ve komisyonun bu alandaki mevcut girişimlerinin geliştirilmesini hedeflemektedir. İkinci grup yöntemler komisyonun bu alanda sunduğu yeni girişimleri içermektedir. Üçüncü grup yöntemler ise komisyonun gelecekte yapılması gereken girişimleri ve geliştirilecek eylemleri içermektedir.

Birinci grup adımlar, AB içerisinde daha önceden önerilmiş ve halen uygulanmakta olan yöntemlerin daha etkili bir şekilde kullanılmasını ve bunların geliştirilmesini hedeflemektedir. Eylem planına göre vergi kaçakçılığının ve vergi kaçırma eylemlerinin sınır ötesi boyutları vardır. Dolayısıyla bu sorunlarla etkili bir şekilde mücadele edebilmek üye devletlerin işbirliği içerisinde hareket etmesini gerektirmektedir⁸⁶². Bu bağlamda birinci grup yöntemler içerisinde idari işbirliği için yeni çalışma alanlarının oluşturulması, vergi boşluklarının kapatılması, vergi kaçakçılığına karşı ve vergi alanında işbirliği anlaşmalarının çerçevesinin çizilmesi, katma değer vergisi kaçakçılığına karşı hızlı tepki verecek mekanizmaların oluşturulması ve AB katma değer vergisi forumunun oluşturularak bu alanda en iyi uygulamaları belirlenmesi yer almaktadır⁸⁶³.

İkinci grup adımlar, yeni gelişmeler karşısında ihtiyaç duyulan alanlara cevap vermek amacıyla komisyon tarafından önerilen yeni inisiyatifleri içermektedir. Bu

⁸⁶⁰ European Commission (EC), “*Communication From The Commission To The European Parliament And The Council- An Action Plan To Strengthen The Fight Against Tax Fraud And Tax Evasion*”, 6.12.2012 COM(2012) 722 Final, Brussels 2012. (kısaca Communication).

⁸⁶¹ EC, (Communication), s. 6.

⁸⁶² EC, (Communication), s. 3.

⁸⁶³ EC, (Communication), s. 3-5.

bağlamda eylem planında ikinci grup yöntemler, vergi sorunlarında iyi yönetimin minimum standartlarının uygulanması için üçüncü ülkelerin teşvik edilmesi amacını taşıyan önlemlere ilişkin tavsiyeler sunulması, agresif vergi planlamasına ilişkin tavsiyeler sunulması, iyi vergi idaresi için platform oluşturulması, zararlı ticaretin vergilendirmesi alanında ve ilgili alanlarda gelişmeler sağlanması, Avrupa vergi kimlik numarası portalının hayata geçirilmesi, vergilendirme alanında bilgi değişimi için standart formların oluşturulması olarak belirtilmiştir⁸⁶⁴.

Eylem planında yer verilen *üçüncü grup adımlar* gelecekte yer verilmesi düşünülen önlemlerle geliştirilmesi düşünülen alanlara ilişkindir. Eylem planına göre geliştirilecek yöntemler kısa, orta ve uzun vadede olmak üzere üç alt başlık halinde sayılmıştır. Kısa vadede yapılması gereken eylemlerin 2013 yılı içerisinde hayata geçirilmesi hedeflenmiştir. Bu bağlamda kısa vadede atılacak adımlar şunlardır⁸⁶⁵:

- *Uyumsuzlukların tespiti ve kötüye kullanmaya karşı kuralların güçlendirilmesi*: Bu adımın uygulanabilmesi için 2011/96 sayılı bağlı şirketlere ilişkin direktifin ve AB mevzuatındaki kötüye kullanmaya karşı düzenlemelerin gözden geçirilmesi hedeflenmiştir.
- *AB standartlarının ve araçlarının teşvik edilmesi*: Bilgi değişimi, vergi sorunlarıyla mücadelede önemli bir araçtır. Bu nedenle Komisyon, eylem planında kısa vadede hayata geçirilmesini düşündüğü alanlardan biri de uluslararası platformda otomatik bilgi değişimi standartlarının oluşturulması ve AB bilgi teknolojileri araçlarının kullanılmasının teşvik edilmesidir. Bu bağlamda Komisyon, vergileme alanında idari işbirliği üzerine 2011/16 sayılı direktif çerçevesinde otomatik bilgi değişimi için kullanılacak bilgi değişimi şekillerinin geliştirilmesi üzerine OECD ile yakın bir şekilde çalışmaktadır.
- *Vergi uyumunun artırılması*: Komisyon, mükelleflerin vergi uyumunun artırılması için AB'ye üye devletlerdeki iyi idari uygulamaları bir araya getirecektir. Böylece en iyi idari uygulamalar belirlenerek oluşturulacak mükellef kodu (taxpayer's code) ile vergi idaresi ile mükellef arasında güven ve işbirliğinin artırılması amaçlanmaktadır.

⁸⁶⁴ EC, (*Communication*), s. 5-8.

⁸⁶⁵ EC, (*Communication*), s. 9-11.

- *Vergi İdaresinin Geliştirilmesi:* Komisyon, güçlü işbirliğinin sağlanabilmesi için diğer kurumlarla birlikte çalışmayı teşvik etmektedir. Özellikle kara paranın aklanması, adalet ve sosyal güvenlik alanlarından sorumlu kurumlarla işbirliğini önemsemektedir. Çünkü bu şekilde meydana getirilecek işbirliğinin vergi kaçakçılığı, vergi kaçırma ve vergi ile ilgili suçlarla mücadelede etkili bir yol olduğu vurgulanmaktadır.
- *İdari İşbirliğinin Geliştirilmesi:* Vergi sorunlarıyla mücadelede başarılı olabilmek hem mükellef işlemlerinin doğruluğunun etkili bir şekilde kontrol edilebilmesini hem de sistemin aksayan yönlerinin tespitiyle mümkündür. Bu tespit ise etkili bir denetim mekanizmasıyla hayata geçirilebilir. Bu amaçla Komisyon, idareler arasında işbirliğinin geliştirilmesi adına anlık kontrollerin kullanılmasını ve denetim için yabancı denetçilerin varlığını teşvik etmekte ve üye devletlerin vergi denetimlerine olanak tanınmasını ifade etmektedir.
- *Üçüncü ülkelerle ilgili eylem:* Mükellefler sıklıkla idareler arasında işbirliği olmamasından yararlanarak üçüncü ülkeleri içeren suni işlemler gerçekleştirmek suretiyle vergi avantajı elde edebilmektedirler. Dolayısıyla Komisyon, mükelleflerin üçüncü ülkeleri kullanarak elde etmeye çalıştıkları vergi avantajlarının önüne geçilebilmesi amacıyla üye devletlerin vergi alanında işbirliği için iki taraflı anlaşma yapmalarını ve idari işbirliği alanında bağlayıcı çerçeve alan oluşturmalarını istemektedir.

Komisyon orta vadede atılacak adımları da eylem planında belirtmiştir. Eylem planına göre 2014 yılı itibariyle bu adımların atılması tasarlanmaktadır. Bu bağlamda Komisyon'un orta vadede atılmasını düşündüğü adımlar şunlardır⁸⁶⁶:

- *Bilgi değişiminin geliştirilmesi:* Komisyon, vergi sorunlarında bilgi değişiminin önemini dikkate alarak bu alanın daha etkin bir şekilde kullanılmasını ve bilgiye erişimin hızlı olmasını amaçlamaktadır. Bu açıdan eylem planına göre otomatik bilgi değişimi için bilgisayar tabanlı yeni formatların geliştirilmesi düşünülmektedir. Komisyon eylem planına göre bilgi değişiminin geliştirilmesi bağlamında mükelleflerin AB vergi

⁸⁶⁶ EC, (*Communication*), s. 11-14.

kimlik numarasının kullanılmasının yaygınlaştırılması da tasarlanmaktadır. Zira eylem planına göre otomatik bilgi değişimi çerçevesinde gerçek ya da tüzel kişi mükellefleri tanımlayabilmenin ve diğer mükelleflerden ayırt edebilmenin en iyi yolu AB’de yaşayan her mükellefin ayrı bir kimlik numarasının olmasıdır. Bu sayede AB ülkelerine mensup mükellef hakkındaki bilgilere kolayca ulaşılabilecektir⁸⁶⁷. Komisyon bilgi değişimi ile bağlantılı olarak orta vadede hayata geçirmeyi planladığı bir diğer konu bilgi teknolojileri araçlarının (information technology (IT) instruments) bilgi değişimi alanında ekili bir şekilde kullanılmasıdır. Çünkü bu araçlar hem maliyeti azaltmakta hem de bilgi değişiminin hızlı bir şekilde gerçekleşmesine olanak tanımaktadır.

- *Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Kaçırma Eğilimleri ve Tasarımları İle Mücadele Edilmesi*: Komisyon bu alanda atılacak adımları üç başlık altında toplamıştır. Bunlardan ilki para akışlarının izlemesi amacıyla rehber (guidelines for tracing money flows) oluşturulmasıdır. Bu bağlamda Komisyon örneğin kredi kartları ve offshore banka hesapları aracılığıyla gerçekleşen para akışlarının vergi idareleri tarafından izlenebilmesi ve önemli işlemlerin belirlenebilmesi amacıyla bilgilere erişilebilir ortak yöntem ve rehberler geliştirmeyi planlamaktadır. Bu kapsamda atılan ilk adım, üye devletlerin bu alandaki tecrübelerini paylaşmasına yönelik olarak hayata geçirilmiş olan FISCALIS programıdır⁸⁶⁸. Başlıklardan ikincisi risk yönetimi tekniklerinin ve

⁸⁶⁷ Ancak eylem planında vergi kimlik numarası ile ilgili bir soruna dikkat çekilmiştir. Bu sorun AB’ye üye devletlerde vergi kimlik numarası uygulamasının her ülkenin kendi ulusal düzenlemelerine göre gerçekleşeceği, bunun ülkeler arasında farklılık arz edebileceği ve mali kuruluşlar (financial institutions), işveren gibi üçüncü kişileri doğru bir şekilde belirleyerek vergi kimlik numarası sistemine kaydedebilmenin zorluğudur. Komisyon bu zorluğun farkında olduğunu deklare ederek sorunun çözümü için basamaklı bir öneri getirmektedir. Bu bağlamda Komisyon öncelikle üye devletlerin konu üzerinde daha derinlemesine çalışmaları ve vergi kimlik numarası projesine yönelik güçlü desteklerini alabilmek adına yasa teklifi önerilerini tanıtmıştır. Bunun ilk adımı olarak da Avrupa üzerinde vergi kimlik numarası portalını geliştirmiştir. Bu portal ile ulusal vergi kimlik numaralarının üye devletlerin veri tabanlarında paylaşılıp bağlantı imkanı tanınarak ulusal vergi kimlik numaralarının geçerliliğini kontrol etmek mümkün olabilecektir. (EC, (*Communication*), s. 12).

⁸⁶⁸ FISCALIS programı vergi kaçakçılığına karşı mücadelenin iyileştirilmesi, Avrupa Birliği içindeki idarelerin ve ticaretin yararına olacak idari prosedür ve uygulamaların iyileştirilmesi, vergi alanındaki teknolojik sistemlerin kullanılmasına yönelik idareleri arasındaki işbirliğinin ve bilgi transferinin sağlanmasına yönelik oluşturulmuş olan AB programının adıdır. Bu program 1482/2007 sayılı Komisyon kararının 15.12.2007 tarihinde AB Resmi Gazetesinde yayımlanması ile yürürlüğe konulmuştur. FISCALIS hakkında geniş bilgi için bkz. Nihal Samsun Karabacak, *Avrupa Birliği’nin*

özellikle uyum risklerinin yönetiminin geliştirilmesidir. Komisyon FISCALIS programı kapsamında 2007 yılında Risk Yönetimi Platformunu kurmuştur. Bu Platform uyum risklerinin yönetimi konusunda stratejik planlar geliştirmektedir. Bu stratejik planların amacı AB'ye üye tüm devletlerde mükelleflerin vergiye uyumunun en üst düzeye çıkarılmasını sağlamaktır. Bu kapsamda sınır ötesi vergilendirme işlemleri risklerinin gösterilmesi, vergi kaçakçılığı ile daha kolay mücadele edilmesi ve üye devletlerarasında işbirliğinin arttırılmasına çalışılmaktadır. Bu bağlamda yer verilen son başlık EUROFISC'in doğrudan vergilendirme (direct taxation) alanına doğru genişletilmesidir. Zira EUROFISC katma değer vergisi alanındaki vergi kaçakçılığı olaylarında hızlı bilgi değişimini amaçlamaktadır. Komisyon bu sistemin üstlendiği fonksiyonu, doğrudan vergilendirme alanında da yerine getirmesini amaçlamaktadır. Bu sayede hızlı bilgi değişiminin gerçekleşmesi ile özellikle tekrarlayan vergi kaçakçılığı tasarımları ve agresif vergi planlamasına ilişkin bilgilerin hızlı bir şekilde yaygınlaşması ve bunların tespiti mümkün olabilecektir.

- *Vergi Uyumunun Geliştirilmesi:* Vergi sorunlarıyla mücadelede önemli hareket noktalarından biri de mükelleflerin vergiye uyumunun en üst düzeye çıkarılmasıdır. Komisyon bu durumu dikkate alarak yayımlamış olduğu eylem planında vergi uyumunun sağlanabilmesi için 5 adım öngörmüştür. Bu adımlardan ilki, bütün üye devletlerde mükelleflerin ihtiyaç duyduğu tüm bilgilerin tek bir kaynaktan tamamının karşılanması anlayışının (one-stop-shop approach) geliştirilmesidir. Komisyon bu anlayış sayesinde AB'ye üye devlette yerleşik olmasa bile, mükellefin ihtiyaç duyduğu her türlü bilginin mükellefe tek bir kaynaktan sağlanmasını hedeflemektedir. Bu konuda FISCALIS programı kapsamında 2012 yılı Aralık ayında çalıştay düzenlemiştir. Komisyon, bu alanda ortak yöntem ve rehberler yayımlamayı planlamaktadır. Komisyonun vergi uyumunun arttırılmasına yönelik atmayı planladığı ikinci adım, gönüllü bildirim programlarını içeren motive edici

teşviklerin geliştirilmesidir. Bu adımla bağlantılı olarak Komisyon, eğitim önlemlerinin geliştirilmesi, kişiselleştirilmiş internet sayfalarının oluşturulması ve üye devletlerin diğer devletlerden bilgi elde edebilmesindeki gücünü göstermek ve mükelleflerin bu alandaki farkındalığını arttırmak amacıyla idari işbirliği mekanizmalarının geniş bir kitle tarafından bilinebilir hale getirmeyi amaçlamaktadır. Komisyonun vergi uyumuna ilişkin atmayı düşündüğü üçüncü adım vergi web portalı geliştirilmesidir. Böyle bir portal geliştirmekteki amaç gelir idarelerinin sınır ötesi işlem durumlarında güvenilebilir bilgiye ulaşabilmelerini sağlamaktır. Ancak portal oluşturulmasına ilişkin eylem planının uygulamaya konulması, üye devletlerin kendi iç mevzuatlarında değişiklik yapmalarını gerektireceğinden hemen gerçekleşebilecek bir durum değildir. Bu nedenle Komisyon bu alandaki hedefin gerçekleştirilmesi için adım adım yaklaşımını (step-by-step approach) benimsemiş ve öncelikle katma değer vergisi alanında web portalı oluşturulmuştur. Ancak Komisyon ilerleyen aşamalarda web portalı uygulamasını doğrudan vergilendirme alanına da uygulamayı tasarlamaktadır. Komisyonun vergi uyumuna ilişkin atmayı düşündüğü dördüncü adım idari ve cezai yaptırımların uyumlaştırılmasıdır. Komisyon bu kapsamda bütün vergi türlerine yönelik idari ve cezai yaptırımları içeren vergi suçlarının belirli tiplerinin tanımını uyumlaştırmak adına çalışma yapmaktadır. Bununla bağlantılı olarak Komisyon 2012 yılında ceza hukuku aracılığıyla Birliğin mali menfaatlerine yönelik kaçakçılık eylemleriyle mücadeleyle ilişkin direktif yayımlamıştır⁸⁶⁹. Komisyonun vergi uyumuna ilişkin atmayı düşündüğü beşinci adım AB standart denetim dosyası geliştirilmesidir. Burada amaç mükellefin vergiye esas işlemlerinin denetimi esnasında elektronik bilgi değişimi için uluslararası standart oluşturulması ve bilgisayar tabanlı işlemlerde benzer uygulamanın sağlanmasıdır.

Komisyon eylem planında uzun vadede atılacak adımları da belirtmiştir. Eylem planına göre bu adımların 2014 yılından sonraki dönemlerde gerçekleştirilmesi

⁸⁶⁹ European Commission, *Proposal For A Directive Of The European Parliament And Of The Council-On The Fight Against Fraud To The Union's Financial Interests By Means Of Criminal Law*, 1.7.2012 COM(2012) 363 Final, Brussels 2012.

tasarlanmaktadır. Komisyon'un uzun vadede atılmasını düşündüğü adımlar üç başlıkta sıralanmıştır⁸⁷⁰:

- *Eğitimli denetçilerden oluşan belirli ekipler ile ortak denetim için yöntem geliştirilmesi*
- *Ulusal veri tabanlarına karşılıklı doğrudan erişimin geliştirilmesi*
- *Tüm vergiler için idari işbirliğine yönelik ayrıntılı olarak tasarlanmış tek bir yasal araç oluşturulması*

2.2.2.2. Agresif Vergi Planlanmasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi

Avrupa Komisyonu'nun vergi sorunlarına ilişkin mücadele yöntemlerini esas alan ve yukarıda yer verdiğimiz Vergi Kaçırma Ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadelenin Güçlendirilmesine Yönelik 06.12.2012 Tarihli Eylem Planı'nda, vergi sorunlarına ilişkin atılması gereken adımlara yer verilmiştir. Bu eylem planında yer verilen ikinci grup adımlardan biri de agresif vergi planlamasına ilişkin tavsiyeler sunulmasıydı. Komisyon eylem planında yer verilen bu adımı gerçekleştirmek amacıyla “*Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi*”ni yayımlamıştır⁸⁷¹.

Komisyon tavsiyesinin amacı, AB'ye üye ülkelere doğrudan vergilendirme alanındaki agresif vergi planlamasına ve bununla mücadeleye dair genel bir bilgi verilmesidir. Bu amaca uygun olarak Komisyon tavsiyesinde öncelikle agresif vergi planlamasına dair genel bilgiye yer verilmiştir. Komisyon tavsiyesine göre agresif vergi planlamasının karakteristik özelliği, mükelleflerin yasal araçlar kullanarak vergi yükümlülüklerini azaltmalarına karşılık, agresif vergi planlaması tasarımlarında kullanılan bu araçların yasanın amacına (intent of law) aykırı olmasıdır. Bu açıdan agresif vergi planlamasının, ödenmesi gereken verginin azaltılması amacıyla, bir vergi sisteminin avantajlı yönlerinin kullanılmasından veya iki ya da daha fazla vergi sistemi arasındaki uyumsuzluklardan yararlanılmasından oluştuğu belirtilmiştir. Komisyon tavsiyesinde agresif vergi planlamasının çok farklı şekillerde ortaya

⁸⁷⁰ EC, (*Communication*), s. 14-15.

⁸⁷¹ European Commission, *Comission Recommendation Of 06.12.2012 On Aggressive Tax Planning*, 06.12.2012 C (2012) 8806 Final, Brussels 2012. (kısaca Recommendation).

çıkabileceği vurgulanmış ve bunların vergiden “çifte indirim elde etme” ve “çifte vergilendirmeme” sonuçlarını doğurduğu ifade edilmiştir⁸⁷².

Komisyon tavsiyesinde agresif vergi planlamasına ilişkin temel sorunlar belirtilmiştir. Bir defa, özellikle kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımındaki artış nedeniyle ülkelerin ulusal düzenlemeleri, tüm çabalara rağmen, agresif vergi planlamasını önlemede yetersiz kalmaktadır. Diğer taraftan mükellefler finansal mühendislik sayesinde çifte vergilendirmeme olanağı kazanabilmekte ve yapay sermaye akımları ve mükellef hareketleri nedeniyle üye devletlerin vergi tabanlarını erozyona uğramaktadır. Yine devletler çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarında taahhütte bulunurken belirli tür gelirlerden bahsetmemekte, vergilendirmeme kapsamında olan gelirin bir başka ülkede vergilendirilip vergilendirmediğini dikkate almamaktadır. Bu durum çifte vergilendirmeme riski oluşturmaktadır. Özellikle ülkelerin tek taraflı olarak yabancı gelirlerin kaynak ülkesinde vergiye tabi olup olmadığına bakmaksızın bu tür gelirleri vergiden muaf tutması halinde bu risk ortaya çıkmaktadır. Nihayet agresif vergi planlaması yapılarının ayrıntılarıyla donatılmış olması ve ulusal yasa koyucuların bu yapılara karşı yeterli zaman ayıramamaları dolayısıyla özel önleme kuralları bu tür yapıları tespit etmekte yetersiz kalmaktadır.

Komisyon tavsiyesinde tespit edilen bu sorunlara çözüm bulmak amacıyla önerilere yer verilmiştir. Burada yer verilen öneriler, uluslararası anlaşmalara ve üye devletlerin iç düzenlemelerine yönelik olmak üzere ikiye ayrılmıştır:

Uluslararası anlaşmalara yönelik çözüm önerisi çifte vergilendirme anlaşmalarının ortaya çıkarabildiği çifte vergilendirmeme riskini ortadan kaldırmaya yöneliktir. Komisyon tavsiyesine göre AB’ye üye devletler çifte vergilendirme anlaşmalarında taahhütte bulunurken vergilendirilmeyen gelirin sözleşmeye taraf olan diğer devlette vergiye tabi olup olmadığını dikkate almaları gerekmektedir. Bu nedenle üye devletler çifte vergilendirme anlaşmaları yaparken anlaşmaya şu maddeyi koymaları önerilmektedir⁸⁷³:

⁸⁷² EC, (*Recommendation*), s. 2.

⁸⁷³ Önerilen metnin Komisyon tavsiyesinde yer alan İngilizce hali şu şekildedir: “Where this Convention provides that an item of income shall be taxable only in one of the contracting States or that it may be taxed in one of the contracting States, the other contracting State shall be precluded

*“Gelirin sözleşmeci devletlerin sadece birinde vergilendirileceği veya gelirin sözleşmeci devletlerin birinde vergilendirilebileceğinin Sözleşmede öngörülmesi durumunda, sözleşen devlet, gelirin diğer sözleşmeci devlette vergilendirmeye tabi tutulması kaydıyla, bu geliri vergilendirmeyecektir.”*⁸⁷⁴

Önerilen sözleşme hükmü sayesinde çifte vergilendirmeden kaçınmak amacıyla ülkelerin tek taraflı düzenleme yapmaları veya vergilendirmeye konu gelirin bir diğer ülkede vergiden muaf tutulması durumunda, çifte vergilendirme anlaşmaları aracılığıyla mükelleflerin elde edebileceği çifte vergilendirmeme riski bertaraf edilebilecektir.

Komisyon tavsiyesinde *üye devletlerin iç düzenlemelerine yönelik getirilen çözüm önerisi* ise genel kötüye kullanma kuralları (general anti abuse rule) üzerine yoğunlaşmıştır. Komisyon tavsiyesine göre özel önleme kuralları agresif vergi planlaması tasarımlarını tespit etmekte yeterli değildir. Çünkü ayrıntılarla donatılmış agresif vergi planlaması tasarımlarına karşı yasa koyucuların yeterli zaman ayırmadan oluşturduğu kurallar, bir müddet sonra etkisini yitirmektedir⁸⁷⁵. Bu nedenle özel önleme kurallarının kapsamı dışında kalan agresif vergi planlaması tasarımlarına karşı mücadele için genel kötüye kullanma karşıtı kuralın benimsenmesi tavsiye edilmiştir. Bu bağlamda Komisyon, üye ülkelerin iç düzenlemelerinde şu kurala yer vermesini tavsiye etmektedir:

*“Sırf vergiden kaçınma amacıyla yürürlüğe konulmuş ve vergi menfaati sağlayan yapay tasarım veya yapay tasarımlar serisi, yok sayılacaktır. Ulusal makamlar, vergisel amaçlar için mükellefin bu tasarımlarına, onların ekonomik özlerine atıfta bulunarak muamelede bulunacaktır.”*⁸⁷⁶

Komisyon tavsiyesinde önerilen bu düzenlemede geçen “tasarım (arrangement)” ve “yapay (artificial)” kavramları da açıklanmıştır. Buna göre burada yer verilen

from taxing such item only if this item is subject to tax in the first contracting State.” (EC, **(Recommendation)**, s. 4).

⁸⁷⁴ Bu anlaşma maddesi çok taraflı anlaşmalarda yer alması halinde diğer sözleşmeci devlet ifadesinin diğer sözleşmeci devletler olarak ifade edilmesi gerektiği Komisyon tavsiyesinde belirtilmiştir. EC, **(Recommendation)**, s. 4.

⁸⁷⁵ EC, **(Recommendation)**, s. 3.

⁸⁷⁶ Önerilen metnin Komisyon tavsiyesinde yer alan İngilizce hali şu şekildedir: *“An artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of avoiding taxation and leads to a tax benefit shall be ignored. National authorities shall treat these arrangements for tax purposes by reference to their economic substance.”* EC, **(Recommendation)**, s. 4.

tasarım, bir ya da birden fazla adımdan oluşabilen herhangi bir işlem, yapı, eylem, operasyon, sözleşme, hibe, anlaşma, söz, taahhüt ya da olaydır. *Yapay* ise ticari ekonomik özün olmamasıdır. Bu bağlamda Komisyon tavsiyesinde, tasarım veya tasarım serilerinin ticari ekonomik özlerinin bulunmaması halinde yapay oldukları ifade edilmiştir⁸⁷⁷.

Komisyon tavsiyesinde tasarım veya tasarım serilerinin ekonomik özlerinin bulunup bulunmadığının tespitinde üye devletlerin kullanabileceği bazı durumlar gösterilmiştir. Bu durumların bir ya da bir kaçının bulunması halinde tasarım yapay olarak değerlendirilebilecektir⁸⁷⁸.

- Bir tasarımı oluşturan münferit adımların yasal nitelendirmesi, tasarım bir bütün olarak değerlendirildiğinde tasarımın yasal özüyle tutarsızlık oluşturması,
- Tasarım ya da tasarım serilerinin makul iş yönetiminden beklenen saikler kapsamında olağan kabul edilmeyecek şekilde uygulanması,
- Tasarım ya da tasarım serilerinin mahsup etkisi doğuran veya bir diğerini iptal eden unsurları içermesi,
- Sonuçlandırılan işlemlerin dairesel nitelik taşıması (circular in nature),
- Tasarım ya da tasarım serileri belirli bir vergi menfaati ile sonuçlanmakla birlikte bu tasarımların mükellef tarafından üstlenilen risklerden veya para akışından etkilenmemesi,
- Beklenen vergi menfaati ile karşılaştırıldığında umulan vergileme öncesi kârın önemsiz oluşu.

Komisyon tavsiyesinde agresif vergi planlaması tasarımlarının vergi menfaati sağladığı vurgulanmıştır. Bu bağlamda Komisyon, üye devletlere mükellefin işleminin vergi menfaati sağlayıp sağlamadığının tespine yönelik bir yöntem önermiştir. Buna göre “*ulusal makamlar, mükellefin uyguladığı tasarımlar sayesinde elde ettiği vergi miktarı ile aynı mükellefin, aynı şartlar dâhilinde, ancak tasarım(lar)ın olmadığı durumda elde edeceği vergi miktarını karşılayacaktır.*” Dolayısıyla her iki durum arasında haklılaştırılmayan vergi menfaati, agresif vegi planlaması kapsamında elde edildiği düşünülebilecektir. Komisyon, vergi menfaatinin tespiti için bazı durumlar

⁸⁷⁷ EC, (*Recommendation*), s. 4

⁸⁷⁸ EC, (*Recommendation*), s. 4-5

tespit etmiştir. Bu durumlar aynı zamanda bir işlemin yapay olup olmadığını tespitinde de kullanılmaktadır. Bu durumlar şunlardır:

- Vergi matrahında miktara yer verilmemesi,
- Bir indirimden mükellefin elde edeceği menfaatler,
- Vergisel amaçlar için bir zararın tahakkuk ettirilmesi,
- Ödenmesi gereken stopaj vergisinin olmaması
- Yabancı verginin mahsup edilmesi.

2.2.2.3. Vergi Sorunlarında İyi Yönetimin Minimum Standartlarının Uygulanması İçin Üçüncü Ülkelerin Teşvik Edilmesi Amacını Taşıyan Önlemlerle İlgili 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi

Uluslararası vergi sorunları, devletlerin tek başına hareket ederek çözebileceği bir alan değildir. Bu sorunların çözümü için devletlerin işbirliği içerisinde hareket etmeleri gerekmektedir. Bu kapsamda devletlerin, şeffaflık standartlarını uygulamaya koymaları, bilgi değişimini gerçekleştirmeleri, zararlı vergi uygulamalarından uzaklaşmaları ve bu amaçlar doğrultusunda iç mevzuat değişikliklerini yapmaları zorunludur. Ancak devletlerin mali egemenliklerinin (fiscal sovereignty) bir sonucu olarak bir devletin bir başka devleti bu alanda uygulama yapmaya zorlaması mümkün değildir. Bu durum özellikle vergi cenneti gibi devletlerin mali ihtiyaçlarını karşılamak için uyguladıkları vergi politikaları (örneğin düşük oranlı vergi gibi) nedeniyle diğer ülkelerin vergi tabanlarının aşınmasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca bu devletlerin şeffaflık ve bilgi değişimi konusunda diğer devletlerle işbirliği içerisinde hareket etmemeleri nedeniyle mükelleflere vergi sığınakları oluşturmak ve vergi kaçakçılığı ya da agresif vergi planlamaları üzerinden vergi avantajı elde etmeleri yönünde önemli avantajlar da sunmaktadır. Bu hususlar dikkate alınarak OECD ve G20 ülkeleri, zararlı vergi uygulamalarının sonlandırılması ve bu ülkelerin işbirliği içerisinde hareket etmelerini sağlamak adına çalışma başlatmışlardır. Avrupa Komisyonu da üçüncü ülkelerin zararlı vergi uygulamalarını sonlandırmaları ve vergi sorunlarında işbirliği içerisinde hareket etmeleri sağlamak adına Vergi Kaçırma Ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadelenin Güçlendirilmesine Yönelik 06.12.2012 Tarihli Eylem Planı'nda yer verilen ikinci grup adımlardan bir diğeri olan vergi sorunlarında iyi yönetimin minimum standartlarının uygulanmasına yönelik olarak "*Vergi Sorunlarında İyi Yönetimin Minimum Standartlarının Uygulanması İçin*

Üçüncü Ülkelerin Teşvik Edilmesi Amacını Taşıyan Önlemlerle İlgili 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi”ni yayımlamıştır⁸⁷⁹.

Komisyon tavsiyesinin amacı, AB’ye üye devletler dışında kalan ve vergi sorunlarında iyi yönetimin minimum standartlarını sağlamamış olan devletlerin bu standartları sağlamasına yönelik tedbirlerin uygulanması ve standartları sağlayan ülkelerle işbirliği geliştirilmesidir. Bu kapsamda öngörülen tedbirler devletler hakkında kara liste oluşturulması ve varsa bu devletlerle yapılmış olan çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin anlaşmaların gözden geçirilmesidir.

Komisyon tavsiyesinde iyi vergi yönetiminin minimum standartlarını sağlayan ülkelerin belirlenmesine yönelik ölçü getirilmiştir. Komisyon tavsiyesine göre şu iki koşulu barındıran devletler iyi vergi yönetiminin minimum standartlarını sağlamış sayılacaktır⁸⁸⁰:

- Şeffaflık standartları ve bilgi değişimi ile uyumlu kanuni, düzenleyici ve idari önlemlerin benimsenmesi ve bunların etkili bir şekilde uygulanması,
- İşletmelerin vergilendirilmesi (business taxation) alanında zararlı vergi araçlarının kullanılmaması.

Komisyon tavsiyesinde zararlı vergi uygulamasına ilişkin olarak karineye yer vermiştir. Bu bağlamda sıfır oranlı vergilendirmeyi de içeren düşük oranlı vergi uygulamalarının potansiyel olarak zararlı olduğu vurgulanmış⁸⁸¹ ve ayrıca zararlı vergi uygulamasının tespiti açısından bazı durumlara dikkat çekilmiştir. Komisyon tavsiyesine göre üçüncü ülkelerin zararlı vergi uygulamasında bulunup bulunmadığının değerlendirilmesinde şu ölçülerin dikkate alınması önerilmiştir. Önerilen ölçüler şunlardır⁸⁸²:

- Avantajların sadece yerleşimci olmayanlara (non-residence) verilip verilmediği veya yerleşimci olmayanlarla yürütülen işlemlerle ilgili olup olmadığı; veya

⁸⁷⁹ European Commission, *Commission Recommendation Of 6.12.2012 Regarding Measures Intended To Encourage Third Countries To Apply Minimum Standards Of Good Governance In Tax Matters*, 6.12.2012 C(2012) 8805 Final, Brussels 2012. (kısaca Minimum Standards).

⁸⁸⁰ EC, (*Minimum Standards*), s. 4.

⁸⁸¹ EC, (*Minimum Standards*), s. 5.

⁸⁸² EC, (*Minimum Standards*), s. 5.

- Mükelleflerin ulusal vergi matrahlarının etkilenmeyecek şekilde avantajların iç piyasadan korunup korunmadığı; veya
- Avantajların herhangi bir gerçek ekonomik faaliyet ve tam bir ekonomik varlık göstermeksizin sunulup sunulmadığı; veya
- Çok uluslu şirketler grubu içindeki faaliyetlerle ilgili kazançların belirlenmesine ilişkin kuralların uluslararası ilkelerden ve özellikle OECD ile mutabık kalınan kurallardan sapıp sapmadığı; veya
- Vergi önlemlerinin şeffaflıktan yoksun olup olmadığı, yasal düzenlemelerin şeffaf olmayacak şekilde idari düzeyde yumuşatılıp yumuşatılmadığı.

Komisyon tavsiyesinde belirtilen bu ölçülere göre bir ülkenin minimum standartları sağlamadığının tespiti halinde, bu ülkenin minimum standartları sağlamasının temini amacıyla üye ülkelerin almaları gereken tedbirlere yer verilmiştir. Bu kapsamda alınması gereken tedbirler iki türdür. Bu tedbirlerden ilki, AB'ye üye devletlerin iyi vergi yönetimi için minimum standartları sağlamayan ülkeleri kara listeye almaları ve üye devletlerin buna ilişkin ulusal kara liste oluşturmalarıdır. Diğer tedbir ise kara listeye alınan ülkeyle AB'ye üye devletlerden birinin arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması var ise bu anlaşmanın tekrar müzakere edilmesi (renegotiate), askıya alınması (suspend) ya da sonlandırılmasıdır (terminate)⁸⁸³.

Komisyon tavsiyesinde, bir ülkenin kara listeye alındıktan sonra iyi vergi yönetimi için minimum standartları sağlaması halinde bu ülkeye yönelik atılacak adımlar da belirtilmiştir. Komisyon tavsiyesine göre kara listeye alınan bir ülke iyi vergi yönetimi için gerekli minimum standartları sağlaması halinde AB'ye üye devlet, bu ülkeyi kara listeden çıkaracak, benzer şekilde diğer üye devletler de ulusal bazda tuttıkları kara listeden bu ülkeyi çıkaracaklardır. Ayrıca AB'ye üye devletler, bu ülkeyle çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması yapmak üzere müzakere başlatabilecektir⁸⁸⁴.

Komisyon tavsiyesinde iyi vergi yönetimi için minimum standartları yerine getirmeyi taahhüt eden devletlere yönelik atılacak adımlara da yer verilmiştir. Buna

⁸⁸³ EC, (*Minimum Standards*), s. 5.

⁸⁸⁴ EC, (*Minimum Standards*), s. 5-6.

göre AB'ye üye devletler, taahhütte bulunan ülkelerle yakın işbirliği içinde olmayı, özellikle gelişmekte olan ülkelere yardımda bulunmayı ve bu ülkelerdeki vergi kaçakçılığı ve agresif vergi planlamasına karşı etkili bir mücadelenin sağlanması için yardımda bulunmayı önerebileceklerdir. Üye devletler, taahhütte bulunan ülkelerin minimum standartları yerine getirip getirmediğini ve özellikle bu ülkeler tarafından atılmış adımları değerlendirirken maddi göstergeleri dikkate almaları gerekmektedir. Şayet bu ülkeler iyi vergi yönetiminin minimum standartlarını yerine getirme taahhütlerini gerçekleştirir ve bu standartlara sahip olurlarsa AB'ye üye devletler, yukarıda yer verdiğimiz üzere, bu ülkeleri kara listeden çıkaracak ve çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması yapmak üzere müzakerelere başlayabileceklerdir⁸⁸⁵.

2.2.2.4. İyi Vergi Yönetimi, Agresif Vergi Planlaması ve Çifte Vergilendirme İçin Platform Olarak Bilinen Komisyon Uzman Grubu Kurulması Hakkında 23.04.2013 Tarihli Komisyon Kararı

Avrupa Birliği'nin temeli malların, sermayenin, hizmetlerin ve kişilerin serbest dolaşımı ilkesine dayanmaktadır. Bu ilkenin uygulanabilirliği ise Avrupa Birliği'nin dayanağı tek pazarın sağlıklı işlemesine bağlıdır. Tek pazarın sağlıklı işlemesi ise rekabet ortamını bozucu vergi politikalarının uygulanmamasını gerektirmektedir. Bu bağlamda zararlı vergi uygulamaları, çifte vergilendirme ve çifte vergilendirmeme sonucunu doğurabilecek anlaşma ya da iç hukuk düzenlemelerinin etkilerinin ortadan kaldırılması şarttır. Bunların hayata geçirilebilmesi için iyi vergi yönetimine yönelik koşulların sağlanması ve bu bağlamda ülkelerin işbirliği içerisinde hareket etmesi ve şeffaflığın sağlanması gereklidir. Ancak vergi sorunlarının çözümünde ülkeler arasında işbirliği sağlansa bile zaman içerisinde yeni sorunlar ortaya çıkabilmekte, özellikle agresif vergi planlaması ile ilgili olarak yeni yöntemler bulunabilmekte ve üçüncü ülkelerin vergi politikalarında sapmalar meydana gelebilmektedir. Ortaya çıkan sorunlara çözüm bulmak ise yeni gelişmelerin ve uygulamaların izlenmesini zorunlu kılmaktadır. Avrupa Komisyonu bu durumu dikkate alarak Vergi Kaçırma Ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Mücadelenin Güçlendirilmesine Yönelik 06.12.2012 Tarihli Eylem Planı'nda yer verilen ikinci grup adımlardan olan uzman grubun oluşturulmasına dair "*İyi Vergi Yönetimi, Agresif Vergi Planlaması Ve Çifte*

⁸⁸⁵ EC, (*Minimum Standards*), s. 6.

Vergilendirme İçin Platform Olarak Bilinen Komisyon Uzman Grubu Kurulması Hakkında 23.04.2013 Tarihli Komisyon Kararını” yayımlamıştır⁸⁸⁶.

Komisyon kararı altı maddeden oluşmaktadır. 1’inci maddede kararın ana konusu izah edilmiştir. Bu maddeye göre iyi vergi yönetimi, agresif vergi planlaması ve çifte vergilendirme için Platform kurulduğu deklare edilmiştir.

Kararın 2’nci maddesinde kurulan Platformun görevleri sayılmıştır. Bu maddeye göre kurulan Platform şu görevleri yerine getirecektir⁸⁸⁷:

- Vergi sorunlarında iyi vergi yönetimi⁸⁸⁸, agresif vergi planlaması ve çifte vergilendirme konularıyla ilgili sorunlar üzerinde iş sektörü, sivil toplum ve ulusal vergi otoritelerinin uzmanları arasında tartışmayı teşvik etmek,
- Bu alanlardaki önceliklerin belirlenmesiyle ilgili bilgileri Komisyona sağlamak ve bu alanlardaki ilerlemeyi başarmak için uygun araç ve enstrümanları seçmek,
- Komisyon tavsiyelerinin⁸⁸⁹ en iyi şekilde uygulanması ve yerine getirilmesine, bu alanda ortaya çıkabilecek teknik ve pratik sorunları belirleyerek ve olası çözümler sunarak, katkıda bulunmak,
- Üçüncü ülkelerin vergi sorunlarında ve agresif vergi planlamasında iyi yönetimin minimum standartlarını sağlanmalarını teşvik etmek amacıyla Komisyon tavsiyelerinin uygulanmasına dair raporların hazırlanmasına ilişkin bilgileri Komisyona sağlamak,
- İş sektörü, sivil toplum ve vergi uygulayıcıları gibi vergi otoriteleri tarafından sağlanan uygulama esaslarını tartışmak ve iç pazarın düzgün işleyişini etkileyen güncel çifte vergilendirme sorunlarını daha etkili bir şekilde çözüme kavuşturmak amacıyla detaylı bir şekilde hazırlanmış olası yollar oluşturmak.

⁸⁸⁶ European Commission, *Commission Decision Of 23.4.2013 On Setting Up A Commission Expert Group to Be Known As The Platform For Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation*, 23.04.2013 C(2013) 2236 Final, Brussels 2013. (kısaca Expert).

⁸⁸⁷ EC, (*Expert*), s. 3-4.

⁸⁸⁸ Komisyon kararının 2/a maddesinde vergi sorunlarında iyi vergi yönetimi teriminin şeffaflık, bilgi değişimi ve açık vergi rekabeti kavramlarını içerdiği ayrıca vurgulanmıştır.

⁸⁸⁹ Burada bahsedilen tavsiyeler yukarıda açıkladığımız “Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi” ve “Vergi Sorunlarında İyi Yönetimin Minimum Standartlarının Uygulanması İçin Üçüncü Ülkelerin Teşvik Edilmesi Amacını Taşıyan Önlemlerle İlgili 06.12.2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesi”dir.

Kararın 3'üncü maddesinde Platform'un aynı zamanda danışma görevi olduğu belirtilmiştir. Bu maddeye göre Komisyon, vergi sorunlarında iyi yönetim, agresif vergi planlaması ve çifte vergilendirmeye ilgili konularla alakalı olarak Platforma danışabilecektir⁸⁹⁰.

Kararın 4'üncü maddesinde Platform'un oluşumu, üyelerinin seçimi ve atanmalarına ilişkin koşul ve usule yer verilmiştir. Buna maddeye göre Platform, en fazla 45 üyeden oluşacaktır. Platform'un üyeleri, üye devletlerin vergi makamlarından ve 15 kişiye kadar olan üyeler ise iş sektörü, sivil toplum ve vergi uygulayıcısı organizasyonlarından olacaktır.

Platformun üyelerinin belirlenmesine ilişkin usule Kararın 4/3-4 maddesinde yer verilmiştir. Üye devletlerin vergi makamlarından oluşacak üyeler için her bir üye devletin vergi makamları birer aday gösterecektir. Bu adayın sınır ötesi vergileme ile agresif vergi planlamasıyla mücadele üzerinde uzmanlaşmış kamu görevlileri arasından aday gösterilmesi gerekmektedir. İş sektörü, sivil toplum ve vergi uygulayıcısı organizasyonlarından oluşacak üyelerin atanması ise Vergilendirme ve Gümrük Birliği Genel Müdürlüğü (Director-General for Taxation and Customs Union) tarafından gerçekleştirilecektir. Organizasyonlardan yapılacak atamalar için ilan yapılmasına müteakip, organizasyonlar bir asıl bir yedek üyeyi aday gösterecektir. Ancak Vergilendirme ve Gümrük Birliği Genel Müdürlüğü gösterilen asıl veya yedek adayın yeterli kriterleri sağlamadığı kanaatine varması halinde bu adayları kabul etmeyebilir. Bu durumda organizasyon bir başka aday gösterecektir. Gösterilen adaylar arasından Genel Müdürlük, atanmaya ilişkin yeterliliğe sahip olan kişileri Platform üyesi olarak atayacaktır⁸⁹¹. Organizasyonlardan seçilen üyeler 3 yıl süreyle atanmaktadır. Platforma tekrar seçilmek mümkündür. Seçim için yukarıda yer verilen usulün işletilmesi gerekmektedir.

Kararın 4/9'uncu maddesinde Platformun üyelerinin görev sürelerini tamamlamadan önce görevlerinin sona ermesine ilişkin bazı durumlara yer verilmiştir. Bu maddeye göre⁸⁹²;

⁸⁹⁰ EC, (*Expert*), s. 4.

⁸⁹¹ EC, (*Expert*), s. 4.

⁸⁹² EC, (*Expert*), s. 4-5.

- Organizasyon veya temsilcisinin Platformun tartışmalarına etkili bir şekilde katkıda bulunmaması,
- Organizasyon veya temsilcisinin Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın 339'uncu maddesinde gösterilen koşulla uyumlu olmaması,
- Organizasyon veya temsilcisinin istifası,
- İlgili menfaat alanları ve uzmanlık alanlarının dengeli temsilini korumanın arzulandığı durumlar.

Kararın 5'inci maddesinde Platformun yönetimine ve çalışmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeye göre Platformun başkanlığını Vergilendirme ve Gümrük Birliği Genel Müdürlüğü veya temsilcisi yapacaktır. Platform gerektiğinde belirli konular üzerinde alt gruplar kurarak araştırma yapabilir. Yine Platform uzmanlık isteyen konular üzerinde görüşlerine başvurmak üzere uzman kişileri Platformun ya da alt grupların çalışmalarına davet edebilir. Platformun çalışmalarına üçüncü ülkeler ve uluslararası örgütler gözlemci gönderebilir⁸⁹³.

Komisyon tarafından oluşturulan bu Platform bugüne kadar çeşitli tarihlerde birçok toplantı yapmıştır. Yapılan toplantılar şu şekilde sıralayabiliriz:

- 10 Temmuz 2013 tarihli Taslak Usul Kuralları Toplantısı⁸⁹⁴,
- 16 Ekim 2013 Tarihli Taslak Çalışma Programı Toplantısı⁸⁹⁵,
- 06 Şubat 2014 Tarihli Vergi Sorunlarında İyi Yönetimin Minimum Stadartlarını Uygulayabilmek İçin Üçüncü Ülkeleri Teşvik Etmeyi Amaçlayan Adımlarla Alakalı Komisyon Tavsiyesinin Takibi Üzerine Tartışma Toplantısı⁸⁹⁶,
- 06 Şubat 2014 Tarihli Agresif Vergi Planlamasına İlişkin Tavsiyeler Üzerine Tartışma Toplantısı⁸⁹⁷,

⁸⁹³ EC, (*Expert*), s. 5-6.

⁸⁹⁴ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Draft Rules Procedure*, Meeting Of 10.07.2013, DOC: Platform/001/2013/EN, Brussels 2013.

⁸⁹⁵ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Draft Work Program*, Meeting Of 16.10.2013, DOC: Platform/002/2013/EN, Brussels 2013.

⁸⁹⁶ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Follow-up Of The Comission Recommendation Regarding Measures Intended To Encourage Third Countries To Apply Minimum Standarts Of Good Govarnance In Tax Matters*, Meeting Of 06.02.2014, DOC: Platform/005/2014/EN, Brussels 2014.

⁸⁹⁷ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Recommendation On Aggressive Tax Planning*, Meeting Of 06.02.2014, DOC: Platform/006/2014/EN, Brussels 2014.

- 10 Temmuz 2014 Tarihli Vergi Sorunlarında İyi Yönetimin Minimum Stadartlarını Uygulayabilmek İçin Üçüncü Ülkeleri Teşvik Etmeyi Amaçlayan Adımlarla Alakalı Komisyon Tavsiyesinin Takibi Üzerine Tartışma Toplantısı⁸⁹⁸,
- 19 Kasım 2014 Tarihli İşbirliği Kurmayan Ülkelerin Listelerinin Hazırlanması İçin Üye Ülkeler Tarafından Uygulanan Kriterler Üzerine Tartışma Toplantısı⁸⁹⁹,
- 02 Mart 2015 tarihinde düzenlenen, 06 Kasım 2012 Tarihli Komisyon Tavsiyesinin Takibine İlişkin Tartışma Toplantısı⁹⁰⁰.

2.2.3. Ülkelerin Tek Taraflı Olarak Yaptıkları Çalışmalar

2.2.3.1. Özel Kötüye Kullanma Karşısı Kurallar

Özel kötüye kullanmanın önlenmesi kuralları(ÖKKÖK)(specific anti abuse rules), yasama organı tarafından belirli durum ve işlemlere uygulanmak üzere ihdas edilmiş ve aynı zamanda sonuçları yasa maddesinde gösterilmiş olan düzenlemelerdir. Bu tür düzenlemelerde yasama organının odak noktası, mükellef işleminin yorumlanması olmayıp, basitçe ve mekanik olarak belirli koşullar altında mükellefin elde ettiği menfaatin reddedilmesi olmaktadır. Dolayısıyla ÖKKÖK, özendirilmek istenmeyen işlem ve faaliyetlerle mücadele için basit, hızlı ve kesin çözümler getirmek amacıyla yürürlüğe konulmuş kurallardır⁹⁰¹. Bugün için birçok ülke ÖKKÖK'e sahiptir. Örneğin birçok ülkede transfer fiyatlandırmasına ve örtülü kazanç dağıtımına, örtülü sermayeye, kontrol edilen yabancı kurumlara, çıkış vergisi uygulamalarına ve vergi cennetlerine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Daha somut örneği kendi ülkemizden verebiliriz. Mesela yürürlükte bulunan 5520 sayılı KVK m.11'de yer verilen öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizin, kur farkları ve benzeri

⁸⁹⁸ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Follow-up Of The Commission Recommendation Regarding Measures Intended To Encourage Third Countries To Apply Minimum Standards Of Good Governance In Tax Matters*, Meeting Of 10.07.2014, DOC: Platform/008/2014/EN, Brussels 2014.

⁸⁹⁹ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On Criteria Applied by EU Member States To Establish Lists Of Non-Cooperative Jurisdictions*, Meeting Of 19.11.2014, DOC: Platform/11/2014/EN, Brussels 2014.

⁹⁰⁰ European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Follow-up Of The Commission Recommendations Of 06 December 2012, Criteria Applied by EU Member States To Establish Lists Of Non-Cooperative Jurisdictions*, Meeting Of 02.03.2015, DOC: Platform/1/2015/EN, Brussels 2015.

⁹⁰¹ Gökbel, s. 84.

giderlerin, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların ve her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçelerin vergilendirilecek kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceğine dair düzenleme bu nitelikte kuraldır. Çünkü bu düzenlemede, yapılan işlemlerin sonucu kesin olarak ifade edilmiştir. Söz gelimi, bir şirketin ortağının şirkete borç vermesi halinde şirket, bu ortağa faiz ödeyebilir; ancak bu madde, borç işlemi nedeniyle ödenen faizin sağlayacağı faiz indirimi avantajını tamamıyla reddederek yapılan faiz ödemesinin vergiden indirilemeyeceğini açıkça ifade etmiştir.

Devletlerin iç hukuk düzenlemeleri ile agresif vergi planlamasına karşı gerçekleştirdikleri mücadelede ÖKKÖK önemli bir yer tutmaktadır. Bunun birçok nedeni vardır. Bir defa ÖKKÖK, belirli vergi sorunlarına çözüm bulmak amacıyla getirilmiştir. Bu özelliği nedeniyle düzenlemenin uygulama alanı, ilgili konuyla sınırlıdır. Düzenlemenin uygulanmasındaki bu sınırlılık ise düzenlemeye belirlilik, kesinlik ve pratiklik kazandırmaktadır⁹⁰². Böylece uygulayıcılar, agresif vergi planlaması tasarımlarına ÖKKÖK'ü uygulayarak bu tasarımların vergi menfaati sağlayan kısmını etkisiz hale getirebilmektedir. ÖKKÖK'lerin belirli bir konu üzerinde yoğunlaşmış olması dikkate alınarak bu tür kurallar doktrinde, hedef odaklı olan “akıllı bombalara (smart bombs)” benzetilmiştir⁹⁰³. Diğer taraftan ÖKKÖK'lerin, belirli bir konuya uygulanıyor olması uygulayıcılar tarafından düzenlemenin hedefinin, ruhunun ve amacının daha iyi anlaşılmasını kolaylaştırmaktadır⁹⁰⁴. Ayrıca ÖKKÖK'ler vergi sistemindeki mevcut boşlukların doldurulmasına ve çelişen mevzuat düzenlemelerinin uyumlu hale getirilmesine de imkân tanımaktadır⁹⁰⁵.

ÖKKÖK'ler, agresif vergi planlamasıyla mücadelede kesinlik, belirlilik ve uygulanabilirlik açısından önemli avantajlar sunmakla birlikte bu kuralların dezavantajları olduğu da bir gerçektir. Özellikle ÖKKÖK'ler yasama organı tarafından gerekli özen gösterilmeden hızlı biçimde mevzuata dâhil edildiklerinde kendisinden beklenen yarar sağlanamamakta ve diğer mevzuat hükümleri ile çelişen durumlar ortaya çıkardığında bu kural, vergi profesyonelleri tarafından agresif vergi

⁹⁰² Duff, s. 492.

⁹⁰³ Evans, s. 22.

⁹⁰⁴ Duff, s. 492.

⁹⁰⁵ Gökbel, s. 85.

planlamaları aracılığıyla rahatlıkla atlanabilmektedir⁹⁰⁶. Benzer şekilde ÖKKÖK'ler sadece belirli bir konuya yönelik ihdas edildiğinden mükellefler, düzenlemenin kapsamına dâhil olmayan alanlarda işlemlerini tasarlayabilmektedir. Bu durumda yasama organının mevcut olan bu açıkları da kapatmak için farklı ÖKKÖK'ler çıkarması halinde vergi sisteminde çok sayıda düzenleme yer alacağından vergi mevzuatının karmaşıklaşması ve vergiye uyum maliyetlerindeki artış kaçınılmaz olacaktır⁹⁰⁷. Bu durumun ise vergi uygulayıcıları için uygulama güçlüğü yaratacağı şüphesizdir.

Agresif vergi planlamasında mükellefler vergi avantajı elde etme yönünde hem ulusal vergi sistemlerinden hem de vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmaktadır. Bu itibarla mükellefler mevzuat uyumsuzluklarından yararlanarak verginin ödenmesinin geciktirilmesi, vergiden indirim elde edilmesi ya da hiç vergi ödememe gibi avantajlar elde etmeyi hedeflemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin bu çabalarını etkisiz kılmak amacıyla devletler sonuçları itibariyle iç hukuku ve uluslararası alanı ilgilendiren ÖKKÖK'lere yer vermektedir. Bu bakımdan ÖKKÖK'ler iç hukuk yönünden verginin ertelenmesi, faiz indiriminin sınırlandırılmasını önlenmesi ve gelirin niteliğinin tespitini temin amacıyla ihdas edilebilmektedir. Uluslararası alan yönünden ise yerleşim yerinin transferi, üst şirketler, matrah aşınması konuları ile gelirin niteğinin belirlenmesini temin amacıyla yürürlüğe konabilmektedir⁹⁰⁸.

ÖKKÖK'lerin, ortaya çıkan vergi sorunlarına çözüm bulmak amacıyla yürürlüğe kondukları göz önünde bulundurulduğunda ÖKKÖK'lerin sınırlı sayıda olmadığını söylemek mümkündür. Bu tür düzenlemeler özel kanun niteliğinde olduğundan vergiyle ilgili sorunlu alanlarda bu düzenlemelere başvurulabilmektedir. Bununla birlikte devletlerin uygulamalarına bakıldığında genellikle agresif vergi planlamasıyla mücadelede getirilen ÖKKÖK'lerin özel hukuk düzenlemelerinin vergi avantajı sağlamaya dönük etkilerinin ortadan kaldırılmasına hizmet ettiği anlaşılmaktadır. Örneğin transfer fiyatlandırması rejiminde getirilen düzenlemeler, mükelleflerin emsal fiyatın altında ya da üstünde fiyat belirleyerek vergi avantajı

⁹⁰⁶ Evans, s. 22.

⁹⁰⁷ Gökbel, s. 85.

⁹⁰⁸ Stef van Weeghel, "GAAR v. SAAR – or both?", *Anti-Avoidance Rules In Taxation: Striking A Balance*, Asian Tax Authorities Symposium, 4-5 September 2012, Kuala Lumpur, s. 12-13, Erişim Tarihi: 29.04.2015, <http://www.taxcompact.net/documents/symposium-kuala-lumpur/ATAS-2012-Stef-van-Weeghel.pdf>.

elde edilmesini önlemeye yöneliktir. Burada amaç, sözleşme özgürlüğü çerçevesinde sözleşmenin şartlarını, bu arada bedeli belirleme serbestisini, vergi hukukunu ilgilendiren boyutuyla sınırlandırmaktır. Yani özel hukuk bakımından taraflar arasındaki sözleşmedeki şartlar ve belirlenen bedel aynen geçerli kalmakla birlikte vergi hukuku açısından emsal fiyat üzerinden vergi tespit edilmektedir. Benzer şekilde örtülü kazanç uygulamasında mükellefin şirkete verdiği borç üzerinden faiz alması halinde ödenen bu faiz vergiden indirilemeyecektir. Bu düzenlemede yasa koyucu özel hukuk kuralları itibarıyla geçerli kabul ettiği borç sözleşmesinin, vergi hukuku boyutuyla, faiz giderinin vergiden indirim etkisini ortadan kaldırmıştır.

2.2.3.2. Genel Kötüye Kullanma Karşıtı Kurallar

Genel kötüye kullanmanın önlenmesi kuralları(GKKÖK)(general anti abuse rules), yasama organı tarafından mükelleflerin tüm işlemlerine uygulanmak üzere ihdas ettiği ve bir vergi sistemi içerisinde yer alan uyumsuz düzenlemeler ya da vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklar kullanarak vergi avantajı sağlamak üzere gerçekleştirilen ekonomik özden yoksun işlemlerin etkilerini bertaraf etmeyi amaçlayan düzenlemelerdir⁹⁰⁹. Bu tür düzenlemeler, genel hüküm niteliğindedir. Dolayısıyla vergi avantajı elde etme amacıyla tasarlanan tüm işlemler GKKÖK kapsamında değerlendirilebilir⁹¹⁰. Bu tür düzenlemelerde yasama organının odak noktası, mükellef işleminin yorumlanması, işlemin yasama organının niyet ve amacıyla çelişip çelişmediğinin ve ekonomik özünün olup olmadığının tespiti ile özel kötüye kullanma karşıtı kurallar var ise bu kuralların kapsamına girmeyen işlemlerin GKKÖK sayesinde denetlenebilmesidir. Bu açıdan bu tür düzenlemelerin getirilmesindeki amaç esas itibarıyla, vergi tabanının bozulmasını önlemek ve kabul edilemez vergiden kaçınma ile meşru vergi planlaması arasında ayırım yaparak mükelleflerin agresif vergi planlamasına başvurma yönündeki eğilimlerini azaltmaktadır⁹¹¹.

⁹⁰⁹ Ernst & Young, *GAAR Rising-Mapping Tax Enforcement's Evolution*, February 2013, s. 2, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf), Erişim Tarihi: 01.05.2015.

⁹¹⁰ Gökbel, s. 88.

⁹¹¹ Québec, s. 32; *Canada Trustco Mortgage Company vs. Canada* davasında GKKÖK'nin amacının yasal düzenlemenin lafzıyla uyumlu olan ancak düzenlemelerin kötüye kullanılması suretiyle oluşturulan belirli tasarımların vergi menfaatinin reddedilmesi olduğu belirtilmiştir. *Canada Trustco Mortgage Company v. Canada*, File No: 30290, Date: 08.03.2005, s. 612, Erişim Tarihi: 01.05.2015, <http://scc-csc.lexum.com/scc-csc/scc-csc/en/2288/1/document.do>.

GKKÖK ve ÖKKÖK'ün amacı hukuka aykırı bir şekilde vergi avantajı elde etmek üzere mükelleflerin gerçekleştirdiği işlemlerin etkisini bertaraf etmektir. Vergi sistemlerinde GKKÖK düzenlemelerine yer verilmesindeki amaç ise ÖKKÖK kapsamında kalmayan ya da vergi hukukunda geçerli kanunilik ilkesi nedeniyle bir şekilde ÖKKÖK kapsamı dışına çıkartılan işlemlerin etkilerini ortadan kaldırmaktır. Bu durumda her iki düzenlemenin de aynı olayın koşullarına uyması ve uygulanmaları durumunda hangi düzenlemeye üstünlük tanınacağı sorunu gündeme gelebilir. GKKÖK, genel düzenleme niteliğindedir. ÖKKÖK ise belirli bir konuya ilişkin getirilmiş özel düzenlemelerdir. Bu durumda her iki düzenlemenin aynı konuda uygulanmaları gerektiğinde sorunun çatışma çözme kuralları⁹¹² çerçevesinde ele alınması gerekir. Çatışma çözme kurallarına göre aynı düzeyde yer alan önceki kanun genel, sonraki kanun özel nitelikte ise sonraki özel kanun uygulanır. Bu durumda GKKÖK ile ÖKKÖK'ün çatışması durumunda özel düzenleme niteliğinde olan ÖKKÖK düzenlemesine üstünlük tanınacaktır.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede GKKÖK önemli avantajlar sunmaktadır. Bir defa bu düzenlemeler, ÖKKÖK'ün düzenlemediği alanlardaki boşlukları kapatarak vergi uygulayıcılarına işlemlerin denetlenmesi sırasında yasal bir dayanak sunmaktadır. Özellikle bu düzenlemeler sayesinde mükellefin vergi avantajı elde etmek üzere tasarladığı yapının niteliği belirlenebilmekte ve böylece aynı derecede önemli olan ve kapsam dışı kalan diğer düzenlemeler değerlendirilebilmektedir⁹¹³. Diğer taraftan vergi denetimleri sırasında vergi denetçilerine işlemleri denetlerken belirli bir sınır çizmektedir. Bu sınır sayesinde vergi denetçisi keyfi davranmamaktadır. Bu durum aynı zamanda mükelleflerin işlemlerini gerçekleştirirken dikkat etmeleri gereken hususlar yönünden de bir belirlilik sağlamaktadır⁹¹⁴. Yine GKKÖK, agresif vergi planlamaları üzerinden mükelleflerin elde edeceği vergi avantajlarını önlemek amacıyla her bir vergi sorunu

⁹¹² Çatışma çözme kuralları şunlardır: (1) Önceki tarihli üst kanun ile sonraki tarihli alt kanun çatışırsa önceki tarihli üst kanun uygulanır. (2) Genel nitelikli üst kanun ile özel nitelikli alt kanun çatışırsa genel nitelikli üst kanun uygulanır. (3) Önceki tarihli genel nitelikli üst kanun hükmüyle sonraki tarihli ve özel nitelikli alt kanun hükmü çatışırsa genel nitelikli üst kanun uygulanır. (4) Aynı düzeyde yer alan önceki kanun ve sonraki kanunun çatışması halinde, aynı düzeyde yer alan önceki kanun ve sonraki kanun her ikisi de genel nitelikte ise sonraki kanun uygulanır. (5) Aynı düzeyde yer alan önceki kanun genel, sonraki kanun özel nitelikte ise sonraki özel kanun uygulanır. Yusuf Üstün, "Normlar Hiyerarşisi Ve Kooperatiflerin Denetimi Meselesi", *Tematic Ticaret ve Mevzuat Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 2, Yıl: 2014, SS. 1-10, s. 2-3.

⁹¹³ Gökbel, s. 89.

⁹¹⁴ Québec, s. 32.

için uygulamaya konulan ÖKKÖK düzenlemelerinin meydana getirebileceği mevzuat karmaşası riskini bertaraf edebilmektedir⁹¹⁵. Zira genel bir düzenleme olan GKKÖK, mükelleflerin tüm işlemlerine rahatlıkla uygulanabilmektedir. Ayrıca GKKÖK'ları agresif vergi planlamasıyla mücadelede ÖKKÖK'e göre daha etkin ve ekonomiktir⁹¹⁶.

Bugün için birçok devlet, agresif vergi planlamasıyla mücadelede etkili bir yol olduğu düşüncesiyle GKKÖK'na sahiptir⁹¹⁷. Ancak doktrinde GKKÖK'nin genel nitelikte ve soyut nitelikte olması ve belirli bir konuyu düzenlememesi dolayısıyla uygulama esnasında belirsizlikler yaratabileceği ve yasallık ilkesinin önüne geçilebileceği uyarısı yapılmaktadır⁹¹⁸. Nitekim Evans bu soruna dikkat çekmek için GKKÖK'leri kitle imha silahlarına benzetmiştir⁹¹⁹. Gerçekten GKKÖK'nün genel olarak tüm vergi işlemlerine uygulanabildiği dikkate alındığında bu düzenlemelerin yorumlanması ve kavramların anlamlandırılması esnasında uygulayıcının yeterli bilgi birikimine ve donanımına sahip olmasını gerektirir. Uygulayıcının GKKÖK'de yer verilen kavramların bağlantılı olduğu alanları yeterince özümsememiş olması, genel ilkelerden kopuk ve kontrolsüz bir biçimde uygulama yapması halinde bu defa GKKÖK ile amaçlananın ötesinde neticeler doğabileceği gibi bu şekilde yapılacak uygulamaların gelir idaresi arasında maliyetli davaların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu açıdan GKKÖK'ler belirsizlik riskini taşıdığı söylenebilir.

GKKÖK'ler taşıdığı belirsizlik riskine rağmen agresif vergi planlamasıyla mücadelede etkili bir silah olarak görülmektedir. Bu nedenle son yıllarda devletlerin sistemlerinde bu tür düzenlemelere yer verdiği⁹²⁰ ve örneğin Avrupa Birliği gibi kuruluşların GKKÖK'lerin hayata geçirilmesi yönünde tavsiyelerde bulunduğu

⁹¹⁵ Duff, s. 493.

⁹¹⁶ Gökbel, s. 90.

⁹¹⁷ Evans, s. 24.

⁹¹⁸ Gökbel, s. 87.

⁹¹⁹ Evans, s. 22.

⁹²⁰ Örneğin İspanya 01.07.2004 yılında Vergi Kanunu İhtilafı (Conflict Of Tax Law) başlıklı düzenlemesi ile GKKÖK'ye sistemlerinde yer vermiştir. Güney Afrika 02.11.2006 tarihinde GAAR yürürlüğe koymuştur. Yine Çin, Kurumlar Vergisi Kanununun 47'inci maddesinde GKKÖK'e yer vermiş ve bu düzenleme 01.07.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Benzer şekilde Hindistan Mali Kanun'da (Finance Act) değişiklik yaparak 01.04.2014 tarihinde GKKÖK'yi kanunlaştırmıştır. Bununla birlikte Hindistan bu kanunun yürürlüğe girişini 01.04.2016'ya ertelemiştir. (Bu konuda detaylı bilgi için bkz. Ernst & Young, s. 31 vd.; International Fiscal Association, *GAARs in Developing Countries*, IFA Research Paper, 23 October 2013).

görülmektedir⁹²¹. Bugün için Avustralya (ITAA Part IV sec. 260), Nijerya (CITA sec. 22), Yeni Zelanda (NZITA sec. BG1 and GB1), Türkiye (VUK m. 3/B), Malezya (MITA sec. 140), Çin (CITA art. 47), Hindistan (IITA art. 95-98), Venezüella (OTC art. 16 ve ITL art. 94), Güney Afrika (ITA Sec.103), Brezilya ((CTN art. 116), Almanya (AO sec.42), İrlanda (TCA sec. 811), İtalya (Article 37-bis Presidential Decree n. 600/3), Singapur (ITA sec.33), Mauritius (MauITA sec.90), Hollanda, İsveç, Fransa şeklinde sayabileceğimiz birçok ülkede GKKÖK düzenlemeleri mevcuttur⁹²². Bununla birlikte sistemlerinde GKKÖK düzenlemelerine yer vermeyen ülkeler de vardır. Örneğin ABD, Birleşik Krallık, Japonya, Endonezya, Meksika, Polonya, Rusya, İsviçre’de bu tür düzenlemeler bulunmamaktadır. Sistemlerinde GKKÖK’e yer vermeyen ülkeler agresif vergi planlamasıyla mücadelede yargısal doktrinlerden yararlanmaktadır. Bu doktrinler ise iş amacı doktrini (business purpose doctrine), ekonomik öz doktrini (the economic substance doctrine), vergi öncesi kar gereksinimi (the pre-tax profit requirement) ve kaçınma karşıtı doktrindir (anti-avoidance doctrine)⁹²³.

2.3. Türk Vergi Hukuku’nda Agresif Vergi Planlaması İle Mücadele Çalışmaları

2.3.1. Vergi Sistemleri Arasında Uyumlaştırmanın Sağlanmasına Yönelik Çalışmalar

Agresif vergi planlaması ile mücadelede yer verilen yöntemlerden vergi sistemleri arasındaki uyumlaştırmanın sağlanması ⁹²⁴ Türkiye açısından da önem arz eden bir konudur. Çünkü agresif vergi planlaması tasarımlarının bir yönüyle, farklı vergi sistemleri arasındaki mevzuat uyumsuzluklarından yararlanılarak ortaya çıktığı dikkate alındığında, Türkiye’nin vergi mevzuatı ile başka bir ülkenin vergi mevzuatının uyumsuzluğu, mükelleflerin kendilerine en avantajlı tasarımı gerçekleştirmelerine olanak tanıyabilecektir. Bu nedenle ülkelerin vergi sistemlerinin

⁹²¹ Avrupa Birliği’nin Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 Tarihli Tavsiyesi’nde agresif vergi planlamasına karşı mücadelede üye devletlerin genel kötüye kullanma kurallarına sistemlerinde yer vermesinin gerekliliği üzerinde durulmuştur. Bu husus “*Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 tarihli Tavsiyesi*” başlığı altında detaylı bir şekilde açıklandığı için bu başlığa atıf yapmakla yetiniyoruz.

⁹²² Detaylı bilgi için bkz. Ernst & Young, s. 31 vd.

⁹²³ Doktrinler hakkında detaylı bilgi ve analiz için bkz. David A. Weisbach, “An Economic Analysis of Anti-Tax Avoidance Doctrines”, *John M. Olin Law & Economics Working Paper*, No: 99 (2d Series), 17 May 2002, Chicago 2002, s. 4-7.

⁹²⁴ Bu konu yukarıda “*Vergi Sistemleri Arasında Uyumlaştırma*” başlığı altında ele alındığından tekrara düşmemek adına bu başlığa atıf yapmakla yetiniyoruz.

Türk Vergi Sistemi ile karşılaştırılması ve bu bağlamda sorunlu alanlara yönelik yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir⁹²⁵.

Vergi sistemleri arasındaki uyumlaştırmanın Türkiye açısından önem arz eden asıl yönü, Türkiye'nin AB'ye tam üyelik sürecinde vergi mevzuatını AB'nin vergi mevzuatıyla uyumlu hale getirmesiyle ilgilidir. Zira ekonomik bir birlik olan AB'de üye devletler, aralarında iktisadi birlik kurarak sürekli ve dengeli bir gelişmenin sağlanması, ticarete haksız rekabetin önlenmesi için vergi eşitsizliklerinin ortadan kaldırılarak üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yaklaştırılmasını amaçlamaktadır⁹²⁶. Aksi halde üye ülkeler arasındaki vergi sistemlerinin farklılığı veya zararlı vergi uygulamaları haksız rekabete yol açacağı gibi emeğin, sermayenin, malların ve hizmetlerin serbestçe dolaşımının önünde diğer üye ülkeler aleyhine bir tehdit de oluşturacaktır. Bu nedenle AB'ye üye ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirine yaklaştırılması zorunlu görülmektedir. Türkiye de AB'ye aday üye ülke konumunda olduğundan vergi mevzuatını, AB'nin vergi mevzuatıyla uyumlu hale getirmesi gerekmektedir. Nitekim bu husus, 8 Mart 2001 tarihli 2001/235/AT sayılı AB Konsey Kararı'nda vurgulanmıştır⁹²⁷. Konsey kararında kısa ve orta vadede olmak üzere iki aşamada Türk Vergi Sistemi'nin AB ile uyumlu hale getirilmesi istenmektedir. Konsey kararının kısa vadede özellikle oranlar, muafiyet işlemlerinin ölçüsü, vergilendirilebilir ölçüt ve vergi yapısı ile ilgili olarak, gümrük vergileri ve KDV'ye uyumun başlatılması; yeni vergi önlemlerinin İş Vergisi ile ilgili Uygulama Kuralları ile uyumlu olmasının sağlanması ve ayrımcı önlemlerin ortadan kaldırılması; orta vadede ise ulusal mevzuatın AB müktesebatına uyumunun tamamlanması istenmiştir.

Türkiye, AB'ye tam üyelik çerçevesinde vergi uyumunun sağlanmasına yönelik olarak vergi mevzuatında köklü değişiklikler yapmıştır. Bu bağlamda örneğin 06.06.2002 tarihli Özel Tüketim Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Bu süreç içerisinde yapılan önemli düzenlemelerden biri Kurumlar Vergisi Kanunu'dur. 21 Haziran 2006 tarihinde 26205 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 Sayılı KVK'nın 36'ncı maddesi ile 5422 sayılı KVK yürürlükten kaldırılmış,

⁹²⁵ Ancak üzülererek belirtmeliyiz ki yaptığımız araştırmada Maliye Bakanlığı ya da başka kurumlar tarafından bu konuda yapılmış kapsamlı bir çalışmaya rastlayamadık.

⁹²⁶ İlhan, s. 3

⁹²⁷ *Türkiye Cumhuriyeti İle Katılım Ortaklığında Yer Alan İlkeler, Öncelikler, Ara Hedefler ve Koşullara İlişkin 8 Mart 2001 tarihli AB Konsey Kararı (2001/235/AT)*, Erişim Tarihi: 15.05.2015, http://www.abgs.gov.tr/files/AB_Iliskileri/AdaylikSureci/Kob/Turkiye_Kat_Ort_Belg_2001.pdf.

kontrol edilen yabancı kurumlar gibi pek çok yeni kurum Türk Vergi Sistemine kazandırılmış, örtülü sermaye gibi bir önceki kanunda yer alan kurumlar tekrar düzenlenmiş ve vergi cennetlerine yönelik tedbirler getirilmiştir. 5520 sayılı KVK ile getirilen bu yeniliklerden en önemlisi ise kurumlar vergisi oranının 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere % 30'dan % 20'ye indirilmesidir. Bu oran birçok AB üyesi devletin uyguladığı kurumlar vergisi orandan düşüktür⁹²⁸.

2.3.2. Bilgi Değişiminin Sağlanmasına Yönelik Çalışmalar

Agresif vergi planlamasıyla mücadelenin başarıya ulaşabilmesi, mükellef işlemlerinin gerçek mahiyetinin tam ve doğru bir şekilde tespit edilmesine ve mükellef hakkındaki bilgilere ulaşılabilmesine bağlıdır. Ancak devletlerin egemenliği ilkesi gereğince bir devlet, diğer devlete talep edilen bilgileri sağlamak zorunda değildir. Bu nedenle devletlerin mükellef hakkındaki bilgilere ulaşabilmesi karşılıklı olarak anlaşmalarına bağlıdır. Bu anlaşma, bilgi değişimi adı altında müstakil bir anlaşmayla olabileceği gibi bir anlaşma metni içerisinde ayrı bir hüküm sevk edilerek de yapılabilir. Türkiye her iki türde de anlaşma yapmıştır.

Türkiye'nin taraf olduğu 84 tane çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşması bulunmaktadır. Bu anlaşmalarda çifte vergilendirmenin önlenmesiyle ilgili olarak bilgi değişimine ilişkin özel hüküm sevk edilmiştir. Örneğin Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın 26'ncı maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti İle Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 25'inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti İle Bosna Hersek Arasında Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 27'nci maddesinde bilgi değişimine ilişkin özel hükümlere yer verilmiştir⁹²⁹.

Türkiye'nin müstakil olarak vergi konularında bilgi değişimine ilişkin gerçekleştirdiği anlaşmalar da bulunmaktadır. Ancak bugün için bu anlaşmaların

⁹²⁸ İrem Acarkan, *Avrupa Toplulukları'nda Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirmesi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2007, s. 82.

⁹²⁹ Bu anlaşma ve çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin diğer anlaşma metinleri için bkz. *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri*, Erişim Tarihi: 15.05.2015, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1236>.

sayısı sadece üçtür. Agresif vergi planlamasıyla mücadelede bilgi değişiminin önemi göz önünde bulundurulduğunda, bu sayının çok yetersiz olduğunu vurgulamak gerekmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu bilgi değişimi anlaşmaları şunlardır:

- Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Jersey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması⁹³⁰,
- Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti İle Bermuda Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması⁹³¹
- Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Guernsey Hükümeti Arasında Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması⁹³².

2.3.3. Mükelleflerin Vergi Uyumunun Sağlanmasına Yönelik Çalışmalar

Mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması, agresif vergi planlaması dâhil vergi kaçırma, vergi grevi ve verginin reddi ile yapılacak mücadelelerde de önemli bir yöntemdir. Zira vergiye gönüllü uyan mükellefler, vergi yasalarına, yönetmeliklere ve yargı kararlarına uygun hareket ederek işlemlerinin gerçek mahiyetini yansıtacak şekilde gelir idaresine beyan edeceklerdir. Mükellefin böyle bir davranışı, gelir idaresinin vergileri doğru bir şekilde tahakkuk ettirmesine ve hesaplanan verginin tam olarak zamanında tahsiline olanak sağlayacak, böylece elde edilecek vergi gelirlerinde artış yaşanacağı gibi mükelleflerin yasal olmayan yollarla vergi avantajı elde etme yönündeki eğilimleriyle mücadelede yapılacak harcama azalacağından, buradan elde edilecek tasarruf başka alanlara kaydırılabilecektir.

Türkiye'de mükelleflerin vergi uyumunun sağlanması ve vergi yönetiminin güçlendirilmesi amacıyla 2005 yılından itibaren vergi sisteminde önemli çalışmalar yapılmıştır. Yapılan çalışmalardan ilki 5345 sayılı sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun (GİBTGHK)⁹³³ ile gerçekleştirilmiştir. Bu kanun ile Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında yer alan Gelirler Genel Müdürlüğü

⁹³⁰ Bu anlaşma 24.11.2010 tarihinde akdedilmiş olup 25.07.2013 tarih ve 28718 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu sözleşme 11.09.2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

⁹³¹ Bu anlaşma 23.01.2012 tarihinde akdedilmiş olmakla birlikte henüz up 27.04.2013 tarih ve 28630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu sözleşme 18.09.2013 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

⁹³² Bu anlaşma 13 Mart 2012 tarihinde imzalanmıştır. İmzalanan bu Anlaşma tasarı olarak TC Başbakanlık'ın 01.08.2012 tarih ve B.02.0.KKG.0.10/101-57313313 sayılı yazı ile TBMM Başkanlığı'na sunulmuşsa da bugüne kadar uygun bulma kanunu ile onaylanmamış ve tasarı olarak beklemektedir. Tasarı metni için bkz. Erişim Tarihi: 07.05.2015, <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0654.pdf>.

⁹³³ R.G.Tarihi: 16.05.2005, R.G. No: 25817.

ile il ve ilçelerde defterdarlıklara ve mal müdürlüklerine bağlı gelir birimleri kaldırılarak yerine Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) kurulmuştur (GİBTGHK m.1, 3). Amaç başlığını taşıyan Kanunun 1'inci maddesinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın misyonu, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak suretiyle yükümlülüklerini kolayca yerine getirmeleri için gerekli tedbirleri almak, saydamlık, hesap verebilirlik, katılımcılık, verimlilik, etkililik ve mükellef odaklılık temel ilkelerine göre görev yapmak şeklinde ifade edilmiştir. Yine aynı Kanun'un 4/1-b maddesine göre GİB'nin görevinin mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırmak ve hizmetlerini yerine getirmek olduğu vurgulanmıştır. GİB bu misyona uygun olarak her yıl performans programı yayımlamaktadır. Performans programında ilgili yılda yapılacak olan çalışmalar hakkında mükelleflere ve ilgililere bilgi verilmektedir. Böylece mükelleflerin ilgili yıl içerisinde GİB'nin çalışmalarından haberdar olmaları sağlanarak planlamalarını buna göre yapmaları olanağı tanınmaktadır. GİB'in Performans Programı 2015 yılı Ocak ayı itibariyle yayımlanmıştır⁹³⁴.

Mükellefin vergiye gönüllü uyumunun sağlanmasına yönelik olarak yapılan diğer çalışma, GİB tarafından 2006 yılında Mükellef Hakları Bildirgesi'nin yayımlanması olmuştur⁹³⁵. Bu bildirmede 10 madde halinde GİB'in mükelleflere yönelik taahhütleri sayılmıştır⁹³⁶. Böylece GİB yerine getireceği hizmetlerde mükellef odaklı davranacağını deklare etmiştir. Diğer taraftan vergiye gönüllü uyumun bir yönünün vergi sisteminin mükelleflerce kolay anlaşılması ve mükellefin hakları kadar yükümlülüklerinin de nelerden ibaret olduğunu bilmesini gerektirir. Bu açıdan GİB, mükelleflerin hakları ve ödevlerinin nelerden ibaret olduğunun

⁹³⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **2015 Yılı Performans Programı**, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 188, Ankara 2015 (Ocak).

⁹³⁵ Bkz. *Mükellef Hakları Bildirgesi*, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115> (Erişim Tarihi: 17.05.2015).

⁹³⁶ GİB Mükellef Hakları Bildirgesi'nde şu hususlara yer vermiştir: “• Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz. • Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz. • Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız. • Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız. • Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız. • Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız. • Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız. • Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz. • Şikâyetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.”

mükelleflerce toplu olarak öğrenilmesini temin amacıyla 2014 yılında ayrıca mükelleflerin hakları ve ödevlerini içeren bir rehber daha yayımlamıştır⁹³⁷.

Türkiye’de vergi uyumunun sağlanması için mükelleflerin vergi sisteminin adaletli işlediğine dair inancının güçlendirilmesi gerekmektedir. Ancak ekonomik, mali, siyasi, teknik ya da idari nedenlerle Türkiye’de çıkarılan vergi afları, mükellefler arasında adaletsizliğe yol açtığı, özellikle vergisini dürüst bir şekilde zamanında ve tam olarak ödeyen mükellefle, vergisini hiç ödemeyen ya da eksik ödeyen, vergiye ilişkin yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen mükellef arasında, dürüst vergi mükellefi aleyhine, adaletsiz sonuç doğurması nedeniyle vergiye gönüllü uyumun önünde bir engeldir⁹³⁸. Türkiye’de 1924 yılından sonra çıkarılan vergi aflarına bakıldığında, neredeyse her 10 yılda en az bir defa vergi affı çıkartılmıştır. Çıkarılan vergi afları şöyledir:

⁹³⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 185, Ankara 2014 (Nisan) (Elektronik versiyon için bkz. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/mukellefinhakveodevleri2014.pdf>, Erişim Tarihi: 17.05.2015).

⁹³⁸ Veli Kargı, Cihan Yüksel, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Seri: 54, Yıl: 2010, SS. 24-44, s. 39; Ayrıca vergi aflarının nedenleri ve vergi uyumuna etkisi hakkındaki görüşler için bkz. Nihat Edizdoğan, Erhan Gümüş, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, Yıl: 2013 (Ocak-Haziran), SS. 99-119, s. 104-109.

Tablo 1: Cumhuriyet'ten Günümüze Türkiye'de Vergi Afları (1924-2013)⁹³⁹

TARİH	DÜZENLEME
17.05.1924	İlk Vergi Affı
05.08.1928	Elviyei Selâsede Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Kanun
15.03.1934	4530 sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Kanun
04.07.1934	2566 sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Kanun
29.06.1938	3568 sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Kanun
13.06.1946	4920 sayılı Devlet Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Kanun
21.01.1947	5050 sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Kanun
26.10.1960	113 sayılı Af Kanunu
28.12.1961	281 sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Kanun
23.02.1963	218 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
13.06.1963	252 sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı Hakkında Kanun
05.09.1963	325 sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Kanun
16.07.1965	691 sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Kanun
03.08.1966	780 sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
28.02.1970	1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af
15.05.1974	1803 sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Kanun
20.03.1981	2431 sayılı Tahsilâtın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun
02.03.1982	2431 sayılı Kanuna Ek
22.02.1983	2801 sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu İle Tahsil Hakkında Kanun
04.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. maddesi
03.12.1988	3505 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
28.12.1988	3512 sayılı Kanun
15.12.1990	3689 sayılı Kanun (Geçici Birinci Madde)
21.02.1992	3787 sayılı Kanun
05.09.1997	400 sayılı Tahsilât Genel Tebliği
22.07.1998	4369 sayılı Kanun
06.02.2001	414 sayılı Tahsilat Genel Tebliği
07.03.2002	4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Kanunu Geçici Madde 21)
27.02.2003	4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu
22.11.2008	5811 sayılı Bazı Varlıkların Millî Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun
25.02.2011	6111 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
29.05.2013	6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2. Varlık Barışı)

Tablodan görüleceği üzere Türkiye'de bugüne kadar 32 defa örtülü ya da açık bir şekilde vergi affı çıkartılmıştır⁹⁴⁰. Bu sayıda vergi affının mükelleflerin vergiye

⁹³⁹ Kaynak, Edizdoğan, Gümüş, s. 114.

uyumunun olumsuz yönde etkileyeceği gibi “nasılsa yine vergi affı çıkar, bir şey olmaz” düşüncesinin de yerleşmesine neden olabilecektir. Bu husus dikkate alınarak agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergi uyumunun sağlanması adına vergi affı uygulamasından vazgeçilmelidir.

2.3.4. Vergi Yönetiminin Geliştirilmesine İlişkin Çalışmalar

Mükellefin vergiye gönüllü uyumu ile vergi yönetimi arasında organik bir bağ bulunmaktadır. Güçlü vergi yönetimlerinin olduğu sistemlerde mükelleflerin de vergiye gönüllü uyacaklarını söylemek mümkündür⁹⁴¹. Bu çerçevede; vergi yönetimi için yeterli düzeyde kaynak ayrılıp-ayrılmadığı, gelir idarelerinin birbirleriyle ve mükellefle olan ilişkileri açısından vergi birimlerinin örgütlenme yapısının yeterli olup-olmadığı, bireylerin yeterli ölçüde kayıt altına alınıp alınmadığı ve her ülkenin kendi yönetiminin gücüne göre ağırlık vermesi gereken vergi türlerini belirleyip belirlemediği, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi afları ve vergi yardımcılığı müesseseleri (muhasebecilik ve müşavirlik gibi) vergi yönetimi başlığı altında vergi uyumuna etki eden önemli konulardır⁹⁴².

Türkiye’de vergi yönetiminin güçlendirilmesi bağlamında bilgi teknolojilerinden yararlanılması üzerinden önemle durulmuştur. Maliye Bakanlığı, yönetim maliyetlerinin azaltılması, hizmet kalitesinde ve kaynakların sürdürülebilirliğinde artışın sağlanması, vatandaşın zaman, emek, para gibi maliyetlerinin azaltılması, memnuniyet, katılım ve güven gibi vergi uyumunu pozitif yönde etkileyen etkenlerde artışın sağlanması ve özellikle objektif yönetim kurallarına tabi, izlenebilir ve ulaşılabilir bilgileri haiz, şeffaflık ve hesap verilebilir bir vergi yönetiminin sağlanması amacıyla kısa adı VEDOP olan vergi daireleri otomasyon projesini hayata geçirmiştir. VEDOP, gelir idaresinin tüm işlemlerini bilgisayar ortamına aktararak iş yükünü azaltma, etkinlik ve verimliliği artırma ve bilgisayar ortamında toplanan verilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulmasını hedefleyen ve gelir idaresinin en önemli teknolojik yapısını oluşturan projenin adıdır⁹⁴³. VEDOP ile hem gelir idaresi kendi içinde hem bankalar ve gümrük idaresi gibi birlikte işlem yapılan kurumlarla bilgi alışverişine olanak

⁹⁴⁰ Türkiye’de çıkartılan vergi afları hakkında açıklamalar için bkz. Sevinç Yaraşır, “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 379, Yıl: 2013 (Mart), SS. 175-187, s. 182-186.

⁹⁴¹ Tuçer, s. 111.

⁹⁴² Tuçer, s. 111.

⁹⁴³ Cenikli, Şahin, s. 39.

tanımakta hem de doğrudan vatandaşlara yönelik otomasyon hizmetleri sunmaktadır⁹⁴⁴. Maliye Bakanlığı VEDOP dışında şu projeleri de yaygınlaştırmıştır: Nakil vasıtaları ile ilgili vergi işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılmasına olanak sağlayan *Motorlu Taşıtlar Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (MOTOP)*; vergi denetiminde etkinlik, verimlilik ve eşgüdüm sağlayan ve vergi denetmenlerinin denetim esnasında ihtiyaç duyduğu evrak, rapor, yazışma, istatistiksel veri, hesaplama ve yazışma işlemlerini elektronik ortamda yapmaya olanak tanıyan *Vergi Denetmenleri Otomasyon Projesi (VEDOS)*; mükellefler hakkında daha önce yapılmış olan işlemlere erişebilmeye imkân tanıyan *Vergi İstihbarat Projeleri*; nitelikli insan kaynağının kazandırılması, yetkinliklerinin geliştirilmesi, kariyer planlarının yapılması ve performanslarının ölçülmesini sağlayan *İnsan Kaynakları Otomasyon Projesi (İNKA)*; takdir komisyonu işlemlerinin bilgisayar ortamında yapılmasına olanak tanıyan *Takdir Komisyonu Otomasyonu (TAKKOM)*; mükelleflerce istenecek özgelgelerin idarece elektronik ortamda oluşturulan bir özelge havuzunda toplanmasını öngören *Özelge Otomasyon Sistemi*; vergi dairesi başkanlıkları ve defterdarlık gelir müdürlüklerine ait evrak, tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma işlemleri, yaygın yoğun denetim işlemleri, anlaşmalı matbaa işlemleri gibi uygulamaları otomasyon kapsamına alan *Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık Gelir Müdürlüğü Otomasyonu (DEFGEL)*; vergi dairesi müdürlerince gerçekleştirilecek vergi incelemelerine ilişkin iş ve işlemlerin takibi ve sonuçlarına ilişkin istatistiksel verilerin anlık görülebilmesi amacıyla oluşturulan bir uygulama yazılımı geliştirilmesi çalışmalarını kapsayan *Vergi Dairesi Müdürleri Vergi İnceleme Otomasyon Sistemi*. Maliye Bakanlığı geliştirmiş olduğu bu projeler dışında kurumlararası bilgi alışverişine de önem vermektedir. Kurumlar arası yazışmaların zaman alması ve kırtasiye masraflarına neden olmasını dikkate alarak başka kurumların da otomasyon sistemine dâhil olmasını hedeflemiştir. Bu bağlamda ilgili kurumlarla protokol yaparak şu projeleri hayata geçirmiştir: gümrük çıkış beyannamelerinin Gümrükler Genel Müdürlüğü'nden web tabanlı uygulamalar aracılığıyla ve elektronik ortamda gelir idaresi bilgi işlem merkezine aktarılmasını mümkün kılan *Gümrükler Müsteşarlığı Bağlantı Sistemi (GÜMBS)*; bankalar tarafından toplanan vergi ödemelerine ait bilgilerin elektronik ortamda gelir idaresine aktarılmasını sağlayan *Elektronik Banka Tahsilat İşleme Sistemi (EBTİS)* ve bankalar

⁹⁴⁴ Cenikli, Şahin, s. 40.

ve banka genel merkezleri arasında haciz bildirimlerinin elektronik ortamda yapılmasını sağlayan *e-Haciz*. Maliye Bakanlığı kurumsal otomasyon ve diğer kurumlarla işbirliği sağlayan otomasyon dışında mükelleflerin işlemlerini kolaylaştırmak ve vergiye gönüllü uyumu sağlamak adına geliştirdiği otomasyon sistemleri de bulunmaktadır. Bu sistemleri de şu şekilde sıralayabiliriz: mükelleflerin vergi dairesine gitmeksizin internet ortamında kendileriyle ilgili birçok bilgiyi sorgulayabildikleri, talep, ödeme, hesaplama ve sonuç izleme işlemlerini gerçekleştirebilecekleri *İnternet Vergi Dairesi* uygulaması; internet ortamında beyanname verilebilmesi için uygulamaya konan *e-Beyanname*; VUK hükümleri gereğince düzenlenmesi gereken faturanın elektronik ortamda oluşturulması ve arşivlenmesine olanak tanıyan *e-Fatura* uygulaması; kara ve denizyolu taşımacılığı yapan mükelleflerin kâğıt üzerinde düzenlemek, muhafaza ve ibraz etmek zorunda oldukları yolcu bileti ve yolcu listelerinin elektronik belge biçiminde oluşturulması ve saklanmasına imkân tanıyan *e-Bilet* uygulaması; TTK kapsamında tutulan yevmiye defteri ve defter-i kebirin elektronik ortamda tutulmasına, bastırılmaksızın kaydedilmesine, değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının doğruluğunun garanti altına alınması ve ilgililer nezdinde ispat aracı olarak kullanılabilmesine olanak tanıyan *e-Defter projesi*⁹⁴⁵. Burada yer verilen otomasyon çalışmaları mükellef işlemleri hakkında anında bilgi sahibi olunması ve işlemlerin tüm yönleriyle takip edilebilmesi ve aradaki bağlantıların kurularak gerçek mahiyetin saptanabilmesi adına önemli çalışmalardır. Bugün için otomasyon sistemleri ülke çapında uygulamaya konulmuştur.

Güçlü vergi yönetiminin oluşturulmasında bir diğer önemli unsur vergi denetimin güçlendirilmesidir. 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmış olan 6009 sayılı Kanunla, Maliye Bakanlığı içerisinde Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulu oluşturulmuştur. Ancak bir yıl sonra, Maliye Bakanlığı bünyesinde, 10 Temmuz 2011 tarih ve 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. Söz konusu Kararnameyle, 10/07/2011 tarihi itibarı ile, Maliye Başmüfettişi, Baş Hesap Uzmanı ve Gelirler Başkontrolörü kadrolarında bulunanlar Vergi Başmüfettişi kadrolarına;

⁹⁴⁵ Belirtilen bu projeler hakkında geniş açıklama için bkz. Cenkli, Şahin, s. 41-48; Yıldız, s. 208-215.

Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmeni kadrolarında bulunanlar Vergi Müfettişi kadrolarına; Maliye Müfettiş Yardımcısı, Hesap Uzman Yardımcısı ve Stajyer Gelirler Kontrolörü ile Vergi Denetmen Yardımcısı kadrolarında bulunanlar da Vergi Müfettiş Yardımcısı kadrolarına atanmıŐtır. Merkez; Başkan, Başkan Yardımcıları, Grup Başkanları ve Vergi Müfettişleri'nden (Vergi Başmüfettişi, Vergi Müfettişi ve Vergi Müfettiş Yardımcısı) oluşmakta, taŐrada ise yine defterdarlık ve mal müdürlükleri yer almaktadır⁹⁴⁶.

Yukarıda agresif vergi planlamasıyla mücadelede ‘‘insan kaynağının kalitesinin arttırılması’’ başlığı altında istihdam edilen personelin nitelikli olması gerektiğine deđinmiŐtik. Bu bağlamda Türk Vergi Sistemi'nde vergi denetimini gerçekleŐtirecek olan personelin niteliğine değinmek gerekmektedir. Vergi Denetim Kurulu (VDK) Yönetmeliği'nin 11'inci maddesinde vergi müfettişi olabilecek olan kişiler sayılmıştır. Bu kişiler en az dört yıllık lisans eğitimi veren hukuk, siyasal bilgiler, iktisat, işletme, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen dört yıllık fakültelerden birini bitirmiŐ olanlar veya en az dört yıllık lisans eğitimi veren mühendislik fakültelerinin lisans bölümleri ile eğitim, fen ve edebiyat fakültelerinin matematik, istatistik, fizik, kimya, biyoloji, fen bilimleri ile fen ve teknoloji bölümlerinden ya da bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen dört yıllık fakültelerden birini bitirenlerdir. Yönetmeliğin bu hükmü dikkate alındığında vergi ve hukuk ile herhangi bir ilgisi olmayan mühendislik, fizik, kimya, biyoloji, fen bilimleri, fen ve teknoloji bölümleri ile eğitim mezunları da vergi müfettişi olabilecektir. Bu düzenlemeyi anlamak gerçekten çok güçtür. Yukarıda ısrarla vurguladığımız üzere, agresif vergi planlamasının gelir idareleri yönünden ciddi bir tehdit olarak algılanmasının temelinde yatan bu işlemlerin akılcı bir Şekilde gerçekleşmesinden ileri gelmeleridir. Yasa metnlerinin lafzıyla uyumlu, ancak meşru olmayacak biçimde ustalıkla kullanılması, gelir idareleri tarafından hemen tespit edilebilecek bir yapı arz etmez. Dolayısıyla agresif vergi planlamasında mükelleflerin işlemlerinin tespiti hukuk bilgisiyle donatılmış personelle mümkün olabilecektir. Hukuk bilgisi eksik, mükellef işlemlerini yorumlama yetisi eksik, iktisadi içeriğin ne olduğunu kavrayamayan personelin agresif vergi planlamasına ilişkin yapıyı çözmesi mümkün değildir. Bu bağlamda

⁹⁴⁶ Ferhat Akbey, ‘‘Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri zerine Bir İnceleme’’, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 29, Sayı: 1, Yıl: 2014, SS. 63-103, s. 75-76; Uyanık, s. 107-111.

hukukun genel teorisine ve kavramlarına hâkim olan, kanunların yorumlanmasına ve bilhassa ekonomik yoruma ilişkin bilgilere sahip insan kaynağına ihtiyaç vardır. Oysa mühendislik, fen bilimleri, eğitim bilimleri gibi alanların hukukla ilgisi bulunmamaktadır. Bu alanların amacı hukuk kurallarını yorumlayacak ya da uygulayacak bireyler yetiştirmek değildir. Bu durumda bu alanlardan alınan kişilerin vergi denetimi sırasında ciddi hatalara yol açacağı olasılık dâhilindedir. Örneğin, en az vergiyi ödeyecek şekilde işlemlerini hukuka uygun bir şekilde planlayan mükellefin bu işlemlerinin hakkın kötüye kullanılması mahiyetinde değerlendirilerek yapılacak bir işlem hem mükellefin mahvına sebebiyet verebilecek hem de açılacak davalar, devlet açısından maliyetli (örneğin tazminat, vekâlet ücreti, dava masrafları, faiz ödemesi... gibi) olabilecektir. Diğer taraftan tam bir agresif vergi planlaması tasarımı olan işlemler ise yanlış bir muhakeme ile hukuka uygun değerlendirilerek işlem yapılabilecektir. Böyle bir sonuç ise mali güce göre vergilendirme ilkesine tezatlık oluşturacaktır. Her ne kadar VDK Yönetmeliği'nde vergi müfettişi olacak kişilerin öncelikle 3 yıl vergi müfettiş yardımcısı statüsüyle çalışmaları ve bu süreçte eğitilmeleri öngörülmüş ise de iş hayatı içerisinde alınacak eğitimlerin meslek içi eğitim niteliğinde olacağından ve bu kişiler sadece belirli alanlarda eğitim göreceklerinden ve genel olarak hukukun kurum ve kavramlarına vakıf olamayacaklarından, vergi normlarını yorumlama ve uygulama açısından bu kişilerin yetersizlikleri ortadan kaldırılamamış olacaktır.

Türk Vergi Sistemi'nde vergi denetiminde uzmanlaşmaya da önem verilmiştir. Nitekim 646 sayılı KHK'nin 1/1-d maddesi ile 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 20'nci maddesinde değişiklik yapılarak VDK'ya verilen görevlerin yerine getirilmesinde, uzmanlaşma ve işbölümünün sağlanması amacıyla uygun görülen yerlerde Bakan onayı ile doğrudan Başkanlığa bağlı olmak üzere Küçük Ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı İle Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı kurulabileceği belirtilmiştir. Bugün için adı geçen grup başkanlıkları kurulmuş ve faaliyete geçirilmiştir⁹⁴⁷. Ancak agresif vergi planlamasıyla etkin mücadelenin

⁹⁴⁷ Kaynak, VDK Resmi internet sayfası, Erişim Tarihi: 19.05.2015, <http://www.vdk.gov.tr/default.aspx?nsw=Z+6pklmGt7s6YHvRqIc19g===-H7deC+LxBI8=&nm=1005>.

sağlanması adına örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlar grup başkanlığı aktif rol oynayabilirse de bu grup başkanlığının inceleme konularının örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlarla sınırlı olması dolayısıyla meydana gelebilecek diğer tasarımların denetimde karmaşıklığa yol açabilecektir. Bu nedenle, kanaatimizce agresif vergi planlaması ile mücadeleye ilişkin ayrı bir grup başkanlığı kurulması ya da en azından sadece bu konuyla ilgilenen vergi müfettişi grubu oluşturulması yararlı olacaktır.

Güçlü bir vergi yönetiminin oluşturulmasında vergi denetiminde çalışan aktif vergi müfettişinin sayısı da önemli bir etkidir. 31.12.2014 tarihi itibarıyla VDK'nın 14.247 olan kadrosunun sadece 9.214'ü doludur. Kalan 5.033 kadro boş durumdadır. VDK'da görev yapan toplam 9.212 (Başkan ve 1 Başkan Yardımcısı hariç) kişinin 295'i Vergi Başmüfettişi, 3.121'i Vergi Müfettişi, 5.796'sı ise Vergi Müfettiş Yardımcısıdır. Ancak burada yer verilen personelin tamamı aktif olarak vergi denetim faaliyetinde bulunmamaktadır. Çünkü burada yer verilen personelin bir kısmı, komisyon çalışmaları, idari görev, yurtdışında bulunma, ücretsiz izin ve benzeri sebeplerle aktif olarak vergi denetiminde bulunamayabilmektedir. 31.12.2014 tarihi itibarıyla komisyon çalışmaları, idari görev, yurtdışında bulunma, ücretsiz izin, Yetkisiz Vergi Müfettiş Yardımcıları ve benzeri hususlar dikkate alınarak hesaplanan aktif iş gücü sayısı 3933'tür. Yani aktif olarak faaliyette bulunan personel sayısı, tüm kadronun sadece %27'sini oluşturmaktadır ki aktif çalışan vergi müfettişi ve yardımcısı sayısının tüm Türkiye ölçeğinde yetersiz kalacağı bir gerçektir. İvedilikle bu sayının arttırılması zorunludur⁹⁴⁸.

2.3.5. İç Hukuk Düzenlemelerine Yönelik Değerlendirme

2.3.5.1. Genel Kötüye Kullanma Karşısı Düzenleme: VUK m. 3

Türk Vergi Hukuku'nda "genel kötüye kullanma karşıtı" başlıklı münhasır bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bununla birlikte VUK m.3'te yer alan düzenlemenin bu nitelikte bir düzenleme olduğu kabul edilmektedir⁹⁴⁹.

⁹⁴⁸ Personel sayısı hakkında detaylı bilgi için bkz. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *Faaliyet Raporu*, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Strateji, Dış İlişkiler Ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü Yayını, Ankara 2014, s. 10-13.

⁹⁴⁹ Ernst & Young, s. 78; Gökbil, s. 161; Mustafa Akkaya, "Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Karşısındaki Konumu", *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur Yaltı), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 26-43, s. 31 (kısaca Etkileme).

VUK m.3 ele alınış biçimiyle bünyesinde iki hususu barındırmaktadır. Bunlardan ilki, vergi kanunlarının anlamlandırılmasına ilişkin yorum yöntemlerini sıralaması, diğeri ise, düzenlemede açıkça bahsetmemekle birlikte, ekonomik yaklaşıma yasal zemin sunmasıdır. Bu bağlamda VUK m.3'ün düzenlediği iki alan dikkate alınarak bu düzenlemenin iki başlık altında incelenmesi gerekmektedir.

2.3.5.1.1. Vergi Normlarının Yorumlanmasına İlişkin Düzenleme

Herkesin kabul edebileceği ve toplumsal ihtiyaçları adalete en uygun bir şekilde düzenleyen kanunlar yapabilmek oldukça zordur. Pozitif hukuk kuralları ise belirli bir dönemdeki insan iradesinin ürünü olduklarından zaman içerisinde eksiklikleri ve boşlukları ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca hukuk kuralları genel ve soyut nitelik arz ettiklerinden bu kuralların günlük hayatta karşılaşılan somut ve özel olaylara uygulanabilmesi için yorumlanarak anlamlarının doğru bir şekilde tespit edilmesi zorunludur⁹⁵⁰. Buradan hareketle bir kanunun anlam bakımından uygulanması olarak ifade edebileceğimiz yorum, düzenlemenin ne demek istediğinin objektif olarak tespit edilmesidir. Bu anlam, hukuk kuralının sözü ve özü araştırılarak ortaya çıkarılır. Hukukta yorum, hukuk kuralının anlamının açık olmadığı hallerde önem kazanmaktadır⁹⁵¹.

Vergi hukukunda yorumun önemli bir yeri vardır. Çünkü vergilerin kanuniliği prensibi gereğince vergi uygulayıcıları, vergi kanunlarını uygularken geniş ya da dar yorumlayarak kanunun uygulama alanını genişletebilir veya daraltabilir. Bu durum ise hukuki güvenlik başta olmak üzere pek çok anayasal ilkeyi zedeleyebilir. Bu nedenle kanun koyucu VUK m.3/A-II'de vergi kanunlarının yorumlanmasına ilişkin özel bir düzenlemeye yer vermiştir. Bu maddede vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde ise vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacağı ifade edilmiştir. Kanunda yer verilen bu düzenleme dikkate alındığında lafzi yorum, sistematik yorum, tarihi yorum ve amaçsal yorum yöntemlerinin vergi hukukunda başvurulabilecek yorum yöntemleri olduğu anlaşılmaktadır⁹⁵².

⁹⁵⁰ Karakoç, s. 163.

⁹⁵¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 17.

⁹⁵² Karakoç, s. 166.

VUK m.3/A-II’de yer verilen yorum yöntemlerinin ele alınış tarzı dikkate alındığında, kanun koyucunun lafzi yorum yönteminin uygulanmasına öncelik tanıdığı anlaşılmaktadır. Nitekim VUK m.3/A-II’de “lafzın açık olmadığı hallerde...” denilmek suretiyle bu duruma vurgu yapılmıştır. Bu açıdan vergi uygulayıcısı, vergi kanunlarının anlamını tespit ederken öncelikle kanun hükmünde yer alan kelimelerin, deyimlerin ve ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki anlamlarını araştırmalıdır⁹⁵³. Ayrıca vergi kanunlarında başka hukuk dallarına ya da iktisat, muhasebe, işletme gibi alanlara ait kavramlara yer verilebilmektedir. Böyle bir durumda vergi kanununda geçen kavramla neyin kastedildiği, kavramın ilgili alandaki yerleşmiş anlamına bakılarak tespit edilmelidir⁹⁵⁴. Lafzi yorum ile kanunun anlamı ortaya çıkarılabiliyorsa vergi uygulayıcısı yorum faaliyetine son verecek, diğer yorum yöntemlerine bakmayacak ve kanunu lafzından çıkarılan anlamıyla uygulayacaktır. Kanaatimizce kanun koyucunun lafzi yoruma öncelik tanınmasının nedeni, VUK’nun idari usul yasası olması dolayısıyla öncelikli hedefinin idari uygulamaya yönelik olması ve gelir idaresinin vergi kanunlarını uygularken geniş ya da dar yorum yaparak kanunun mükellef aleyhine veya kanunda yer almamasına rağmen mükellef lehine sonuç doğurmasını engellemek istemesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca bir vergi kanununda, özel bir kapsama kavuşturulmuş kavramlar dışında, başka disiplinlerle ortak kullanılan kavramların yerleşik anlamlarından uzaklaşmanın ya da bu kavramlara açık olmayan anlamlar yüklemenin vergi uygulamasında çeşitli sorunlara yol açabilecek ve bu bağlamda uyuşmazlıklara da neden olabilecektir⁹⁵⁵.

VUK m.3/A-II’de öncelikle lafzi yorumla vergi kanunun anlamının tespit edilmesi gerektiği vurgulanmış ise de çoğu zaman lafzi yorum tek başına vergi kanunun anlamını belirlemede yeterli kalmamaktadır. Bu durumu dikkate alan kanun koyucu lafzın açık olmadığı hallerde vergi uygulayıcısının amaçsal yorum, sistematik yorum ve tarihi yoruma başvurulacağına ilişkin düzenlemeye yer vermiştir. Nitekim VUK m.3/A-II’de “...lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak...” uygulanması gerektiği belirtilmiştir. Kanunda yer verilen bu düzenlemede lafzi yoruma tanınan

⁹⁵³ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 19.

⁹⁵⁴ Karakoç, s. 167.

⁹⁵⁵ Karakoç, s. 167.

önceliğin diğer yorum türleri arasında tanınmadığı ve burada yer verilen yorum yöntemleri arasında öncelik sonralık ilişkisi kurmadığı anlaşılmaktadır. Kanaatimizce, bu düzenleme doğrultusunda vergi uygulayıcısı, vergi kanununun lafzından bir anlam çıkaramadığı durumda amaçsal yorum, sistematik yorum ve tarihi yorum yöntemlerinden yararlanarak kanunun anlamını tespit edebilecektir⁹⁵⁶.

Vergi uygulayıcısı, yukarıda yer verilen yorum yöntemlerinden yararlanarak vergi kanunlarının anlamını tespit ederken 1982 Anayasası m.73//3'te yer verilen kanunilik prensibini göz önünde bulundurmamak durumundadır. Çünkü özellikle vergi hukukunda yapılan amaçsal yorum, sonuçları itibarıyla genişletici nitelikte olabileceği gibi daraltıcı nitelikte de olabilir. Oysa kanunilik prensibi, vergi yükünün yasanın belirlediği çerçevenin dışına taşırılmamasını zorunlu kıldığı gibi yasanın özünün de ihlal edilmemesini öngörür. Dolayısıyla vergi yükünün belirlenen çerçevenin dışına taşırılacak kadar geniş yorumlanması ya da kanunun işlevsiz bırakılacak kadar dar yorumlanması, kanunilik prensibiyle bağdaşmayacaktır. Bu bakımdan vergi kanunlarının uygulanmasında kıyas yasağı söz konusudur⁹⁵⁷.

Agresif vergi planlaması bağlamında VUK m.3'te yer verilen lafzi yorum yöntemine tekrar değinmekte yarar olduğu kanaatindeyiz. Daha önce açıkladığımız üzere, agresif vergi planlamasında mükelleflerin uygulamaya koyduğu tasarımlarda yer verilen hukuki araçlar yasaların lafzına uygun olarak gerçekleşmektedir⁹⁵⁸. Agresif vergi planlaması tasarımları, yasaların lafzına uygun olduğundan ilk bakışta hukuka uygun kabul edilebilmektedir. Ancak tasarım daha yakından incelendiğinde, kullanılan hukuki araçların aslında yasama organının amaç ve niyetine aykırı bir şekilde kullanıldığı anlaşılabilmektedir. Bunu basit bir örnekle somutlaştırabiliriz. Örneğin (A) ülkesinde 5 yıllığına tekstil üzerine faaliyette bulunan şirketlere vergi teşviki uygulandığını, bir mükellefin de tekstil üzerine şirket kurduğunu ve 5 yıl süreyle teşvikten yararlandığını, ancak 5. yılın sonunda tekrar tekstil üzerine şirket kurduğunu, bir önceki şirketin faaliyetlerini de maliyet paylaşım sözleşmesi adı altında yeni kurulan şirkete aktardığını ve teşvik talebinde bulunduğunu varsayalım. Bu örnekte mükellefin işlemleri ilk bakışta yasanın lafzına uygundur. Ancak burada kanun koyucunun amacı her 5 yılın sonunda, aynı mükellef tarafından yeni bir şirket

⁹⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 23.

⁹⁵⁷ Gökbel, s. 158.

⁹⁵⁸ Harari, s. 9.

kurulması suretiyle, mükellefe periyodik olarak vergi avantajı sunulması değildir. Bu nedenle mükellefin işlemleri, kanunda geçen ifadelere uygun olsa dahi kanunun amacıyla çeliştiği açıktır. Bu bağlamda vergi kanunları yorumlanırken bir yorum yöntemine üstünlük tanımak doğru bir tercih değildir. Oysa VUK m.3/A-II'de lafzi yoruma öncelik tanınmıştır. Agresif vergi planlamasıyla mücadelede böyle bir düzenleme yanlış bir tercihtir. Zira agresif vergi planlaması tasarımları yasaların lafzına uygun olarak gerçekleşmektedir. Bu nedenle mükellef işlemleri değerlendirilirken uygulanacak kanun maddelerinin lafzi yoruma göre değil, kanunilik ilkesine riayet edilerek yasama organının hangi amaç ve niyetle o yasayı uygulamaya koyduğunu araştırmak ve anlamın da buna göre tespit edilmesi gerekmektedir. Yasaların sözü ve özüyle uygulanması bunu zorunlu kılmaktadır. Aksi halde kanunun manası sadece kelimelerin manasına sıkışacağından mükellef işlemlerinin hukuka aykırılığının tespiti mümkün olmayabilecektir. Bu açıdan VUK m.3/A-II'de yer verilen yorum yöntemlerine ilişkin düzenlemedeki lafzi yoruma tanınan önceliğin düzeltilmesi ve bu düzenlemenin VUK m.3/A-II'nin ilk cümlesiyle uyumlu hale getirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

2.3.5.1.2. Ekonomik Yaklaşım

Vergi hukukunda özel hukuk kavramlarının yoğunluklu olarak kullanılması ve gelişen iktisadi ilişkilerde irade özgürlüğünün sunduğu olanaklardan yararlanılabilmesi mükelleflere, özel hukuk biçimlerinden yararlanarak vergi yüklerini azaltabilme imkânı sunabilmektedir. Ancak mükelleflerin özel hukuk biçimlerini vergi yüklerini azaltmak amacıyla kullanmaları çoğu kez, özel hukuk biçimlerinin getirilişindeki olağan işlevi ve ekonomik özü ile bağdaşmamaktadır. Yani mükelleflerin özel hukuk biçimlerinden bu şekilde yararlanmasının yegâne amacı, vergi avantajı elde etmek şeklinde belirlemektedir⁹⁵⁹. Bununla birlikte böyle bir vergi avantajı elde edilmesinin hukuk düzeninde kabul görmeyeceği aşikârdır. Bir defa böyle bir vergi avantajı elde etme her şeyden evvel 1982 Anayasası m.73/1'de yer verilen mali güce vergilendirme ve 73/2'de yer verilen vergide adalet ilkelerini zedeleyecektir⁹⁶⁰. Nitekim aynı konuya ilişkin özel hukuk işlemlerini dürüst bir şekilde yerine getiren mükellef daha fazla vergi öderken, özel hukuk biçimlerinden ustaca yararlanan ve bu biçimleri olağan işlevlerinden saptırarak kullanan mükellef

⁹⁵⁹ Akkaya, (*Etkileme*), s. 28.

⁹⁶⁰ Mali güce göre vergilendirme ve vergide adalet kavramları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Leyla Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul 2006, s. 87-90.

daha az vergi ödeyecektir. Yine özel hukuk biçimlerinin olağan işlevlerinden saptırılarak vergi avantajı elde edilmesi, görünüşte geçerli hukuki işlemler meydana getirilerek gerçekleşeceğinden ve bu işlemlerin vergi avantajı elde etmek şeklindeki gerçek amacının da tespiti zor olacağından gelir idareleri, mükellef işlemlerini gerçek değer üzerinden vergilendiremeyecek ve vergi kaybına uğrayacaktır. Nihayet yeterli miktarda vergi toplayamayan devlet, kamu hizmetlerini yerini getirmede sorun yaşayacaktır. Ortaya çıkabilecek bu ve buna benzer sorunların aşılabilmesi amacıyla vergi hukukuna özgü olan *ekonomik yaklaşım ilkesi* benimsenmiştir.

Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayın belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınmasıdır⁹⁶¹. Bu yaklaşım anayasal bir vergileme ilkesi olan mali güce göre vergilendirme ilkesinin hayata geçirilmesini sağlayan, iktisadi güce sahip olmalarına rağmen yasal ya da illegal yollarla vergi ödevini yerine getirmeme yönündeki girişimlerin boşa çıkartılmasına imkân sunan, hem vergi normunun anlamlandırılması hem de somut maddi olayın yani vergiyi doğuran olayın nitelendirilmesi sürecinde gerçek iktisadi boyutun dikkate alınmasını öngören vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemidir⁹⁶². Bu bağlamda ekonomik yaklaşım, “ekonomik irdeleme (nitelendirme)” ve “ekonomik yorum” kavramlarını içeren bir üst başlık şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Ekonomik irdeleme, somut maddi olayın büründüğü formun ötesine geçilerek iktisadi özüne inilmesini, vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre belirlenmesini ve vergilendirme işleminin de bu öze uygun biçimde yapılmasını öngörmektedir⁹⁶³. Ancak burada önemle vurgulamak gerekir ki, somut maddi olayın iktisadi içeriğinin vergilemede esas alınmasının ön koşulu, normdaki soyut olay tanımında vergilendirilmesi öngörülen hususun bizatihi biçimin değil, formun temsil ettiği iktisadi olgu veya olay olmasıdır⁹⁶⁴. Yani vergi kanunu biçimsel olarak bir kimseyi vergilendiriyorsa, burada ekonomik irdeleme yapılmamalıdır. Kanunun vergilendirdiği kişi mükellef olarak kabul edilmelidir. Bu son söylediğimizi somutlaştırmak adına örneğin 7338 sayılı VİVK m.5’e göre veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisabeden kişidir.

⁹⁶¹ Karakoç, s. 173; Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 24.

⁹⁶² Akkaya, (*Etkileme*), s. 29.

⁹⁶³ Karakoç, s. 173.

⁹⁶⁴ Akkaya, (*Etkileme*), s. 35.

Bu durumda muris (A)'dan intikal eden bir mal yönünden alınacak veraset ve intikal vergisinin mükellefi, (A)'nın mirasçısıdır. Yani evi kullanan ve mirasçı olmayan kişi, sırf bu evi kullanıyor diye verginin mükellefi olmayacaktır. Yani burada VUK m.3/B uygulanarak ekonomik irdeleme yapılmayacaktır.

Türk Vergi Hukuku'nda ekonomik irdelemenin hukuki dayanağını VUK m.3/B'nin oluşturduğu kabul edilmektedir⁹⁶⁵. Bu maddeye göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Bu itibarla vergiyi doğuran işlem, olay ve hukuki durumların sadece dış görünüşleri, hukuki biçim ve isimleri değil, aynı zamanda bunların ekonomik anlam ve içerikleri de göz önünde bulundurulacaktır⁹⁶⁶. VUK m.3/B'de yer verilen bu düzenlemenin başlığında “ispat” ifadesi yer almakla birlikte düzenleme içerik itibarıyla vergilendirmede hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek boyutun esas alınmasını düzenlediği ifade edilmektedir⁹⁶⁷. Aslında ispat başlığı altında VUK m.3/B'de bu düzenlemeye yer verilmesinin temelinde bir yönüyle düzenlemenin ispatı da içermesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü ekonomik irdeleme aynı zamanda vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğini, gerçekleşmiş ise ne şekilde gerçekleştiği konusunda hâkimi ikna faaliyetinin yani ispatın bir parçasını oluşturmaktadır⁹⁶⁸.

Ekonomik irdelemenin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi, öncelikle somut olayın tam ve doğru olarak saptanmasına bağlıdır. Somut olayın doğru bir şekilde saptanması ise, mevcut durumun tüm unsurlarıyla tespit edilmesidir. Bu aşamada hukuk uygulayıcısı sadece somut olaydaki kişiler, işlemler, işlem sonucunda yapılanlar gibi tüm hususları, herhangi bir yorum yapmadan, olduğu haliyle tespit eder. Yani mevcut durumun adeta fotoğrafını çeker. Somut olayda yer alan ilişkilere herhangi bir müdahalede bulunmaz, ekleme ya da çıkarma yapmaz. Uygulayıcı

⁹⁶⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 25; Karakoç, s. 174; Yasemin Taşkın, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, Sayı: 109, Yıl: 2012 (Ocak-Şubat), SS. 69-76, s. 71; Doktrinde VUK m.3/B'nin biçimin öze önceliği ya da ekonomik yaklaşıma dayanak teşkil etmediğini, bu düzenlemenin bu hususta hiçbir şey barındırmadığını savunan görüş de bulunmaktadır. Bu görüş için bkz. Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu 3,B,1'in –Neliği”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur Yaltı), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 141-167, s. 163-164; Benzer şekilde ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukuku açısından doğru bir ilke olmadığı, VUK m.3/B düzenlenmesinin nitelendirme ile ilgili olduğu ve nitelendirme konusunda kullanılacak ilkenin de özün biçime önceliği olduğu yönündeki görüş için bkz. Gedik, s. 123.

⁹⁶⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 25.

⁹⁶⁷ Akkaya, (*Etkileme*), s. 36.

⁹⁶⁸ Karakoç, s. 174

burada “gerçekleşen nedir?” sorusuna cevap arar. Nitekim VUK m.3/B’de “...vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti...” denilmek suretiyle bu duruma vurgu yapılmıştır. Dolayısıyla uygulayıcı somut maddi olayın saptanması aşamasında vergiyi doğuran olayı değiştirme yasağı ile karşı karşıyadır. Uygulayıcı, somut maddi olayı doğru ve tam olarak saptadıktan sonra ekonomik irdeleme aşamasına geçebilecektir⁹⁶⁹.

Ekonomik irdeleme vergi hukukunda her zaman başvurulacak bir yöntem değildir. Ekonomik irdelemeye başvurulabilmesi için vergiyi doğuran olay veya olgunun hukuki biçimiyle iktisadi içeriğinin örtüşmemesi veya farklılık arzemesi gerekmektedir. Yani hukuki biçimle gerçek iktisadi içerik aynı ise ekonomik irdeleme uygulama alanı bulmaz⁹⁷⁰. Benzer şekilde soyut düzenlemede vergiyi doğuran olayın iktisat ya da vergi hukukuna özgü kavramlarla ifade edildiği ya da özel hukuk kavramlarının özel hukuktaki anlam ve içerikleriyle kullanıldığı durumlarda da ekonomik irdelemeye başvurulmaz⁹⁷¹.

Ekonomik yorum, vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak belirlenmesi ve anlamlandırılmasıdır⁹⁷². Ekonomik yorum, amaçsal yorum yönteminin özel bir çeşidi olarak kabul edilmektedir⁹⁷³. Ekonomik yorum, vergi kanunlarının ekonomik gerçekler dikkate alınarak yorumlanmasını öngördüğünden, ekonomik yaklaşımın somut olayın saptanması ve ekonomik olarak irdelenmesinden sonra gelen aşamasını oluşturmaktadır. Bir başka ifadeyle ekonomik yoruma, karar aşamasında başvurulmaktadır⁹⁷⁴.

VUK m.3/B ile ilgili değinilmesi gereken bir husus da ispata ilişkindir. Türk Hukuku’nda ispat kuralı olarak idda eden tarafa aittir. Ancak iddiaya konu edilen durum iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa ait olacaktır. Bu düzenleme karşısında mükellefin agresif vergi planlaması tasarımına dayanması halinde ispat külfetinin kime düşeceğini belirlemek gerekmektedir. Kanaatimizce agresif vergi planlaması tasarımlarında elde edilen

⁹⁶⁹ Akkaya, (*Etkileme*), s. 32-35.

⁹⁷⁰ Akkaya, (*Etkileme*), s. 36-37.

⁹⁷¹ Akkaya, (*Etkileme*), s. 32.

⁹⁷² Karakoç, s. 173.

⁹⁷³ Taşkın, s. 70.

⁹⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 25.

vergi avantajının hukuka aykırılığının ispatı kural olarak vergi idaresine aittir. Çünkü en az vergiyi ödemek amacıyla iş ve işlemleri düzenleme mükellef için bir haktır. Bu hakkın kötüye kullanıldığının ispatı ise iddia eden vergi idaresine aittir. Ancak mükellef işlemi, olağandışı bir görünüm arz ediyorsa veya iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durum söz konusuysa bu durumda işlemin hukuka uygunluğunun ispatı mükellefe geçecektir.

Ekonomik yaklaşım, vergiyi doğuran olayın irdelenmesi ve vergi kanunlarının yorumlanmasında hukuk uygulayıcısına büyük bir kolaylık sağlasa da bu yaklaşımın sınırlarının kanunla çizilmemiş olması, özellikle mükellef için bir hak niteliğinde olan yasal vergi planlamasını olumsuz şekilde etkilemektedir. Unutulmamalıdır ki, ekonomik yaklaşım hukuk uygulayıcısına keyfiyete varacak bir alan tanımaz. Bu yaklaşım kanunilik, kıyas yasağı ve hukuki güvenlik ilkesi başta olmak üzere anayasal ilkeler göz önünde bulundurularak uygulanmalıdır. Özellikle vergiyi doğuran olay, tam ve doğru şekilde saptandıktan sonra yasama organının amaç ve niyetinde olmayan bir duruma uydurulmak maksadıyla yorumlanamaz. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım, kanuni düzenlemenin sınırları içerisinde kalınarak yapılabilecek bir yorum yöntemidir. Aksi hal, hukuki güvenlik ve kanunilik ilkelerini zedeleyecektir⁹⁷⁵.

Türk Vergi Hukuku'nda agresif vergi planlaması ile mücadelede uygulanabilecek özel bir düzenleme olmadığından ekonomik yaklaşım bu alanda uygulanabilecektir. Çünkü agresif vergi planlaması çerçevesinde gerçekleştirilen mükellef işlemlerinin özelliği, yasanın lafzıyla uyumlu ancak yasama organının niyet ve amacıyla çelişmesi, biçimselliği ön planda tutması ve ekonomik özden yoksun olmalarıdır. Agresif vergi planlaması tasarımlarında yer verilen özel hukuk biçimleri, kendi ekonomik işlevleri dışında kullanılmaktadır. Bu tasarımlarda yer verilen özel hukuk biçimlerinin fonksiyonu, mükellefe vergi avantajı sağlamak amacıyla örneğin farklı vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan yararlanmak üzere görünüşte hukuka uygun işlemler meydana getirmektir. Bu durumda VUK m.3/B'de yer verilen düzenleme, mükellef işlemlerinin gerçek ekonomik özünün araştırılması ve yorumlanmasında önemli bir fonksiyon görebilecektir.

⁹⁷⁵ Gökbel, s. 159; Taşkın, s. 72.

2.3.5.1.3. Peçeleme

Ekonomik yaklaşım ilkesinin vergi hukukunda uygulama bulduğu alanların başında peçeleme işlemleri gelmektedir. Peçeleme, vergi yükümlüleri ile vergi sorumlularının özel hukuk biçimlerini ya da kurumlarını olağan kullanımları dışında kullanarak yaptıkları işlemlerdir⁹⁷⁶. Peçeleme işlemlerinde vergi normunun lafzı ile amacı arasında görünüşteki farktan yararlanılması ve somut maddi olayın bu fark doğrultusunda manüpile edilmesi söz konusudur. Peçelemede temsil ettiği iktisadi içerik nedeniyle verginin bağlandığı soyut olay tanımında kullanılan özel hukuk kurum veya kavramı kapsamındaki somut maddi olayın, aynı iktisadi içerikte başka özel hukuk formuyla dış dünyaya yansıtılarak vergi normunun dolanımı söz konusudur⁹⁷⁷. Peçeleme işleminin tarafları yasanın lafzına uygun hareket ediyor görünmekle birlikte onun özünü ihlal etmektedirler. Bu özellikleri itibariyle peçeleme, özel hukukun kanuna karşı hile ve objektif iyiniyet kurallarına aykırılık kurumlarının özelliklerini taşımaktadır⁹⁷⁸.

Bir işlemin peçeleme olduğunun tespiti halinde, taraf veya taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine ikame edilen varsayımsal ölçülü işlem vergilemede esas tutulur. Yani vergiyi dolanma yönündeki amaç ortadan kaldırılarak işlem olağan koşullarında yapılsaydı nasıl vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirilir. Ancak bir işlemin peçeleme olarak nitelendirilmesi, işlemin özel hukuktaki geçerliliğini etkilemez⁹⁷⁹.

Agresif vergi planlaması tasarımlarında mükellefler, vergi avantajı elde etmek amacıyla, yasaların lafzına uygun hareket etmekle birlikte, bir vergi mevzuatında yer alan ya da vergi sistemleri arasında mevcut uyumsuz mevzuat düzenlemelerinden, özel hukuk biçimleri aracılığıyla faydalanmaları söz konusudur. Burada mükellefler, farklı mevzuat düzenlemelerini biraraya getirerek yasaların öngörmediği biçimde vergi avantajı elde etmektedir. Mükelleflerin elde ettiği bu avantaj kanunlarca yasaklanmamıştır. Hatta mükelleflerin en az vergiyi ödemeleri ve bu amaçla işlemlerini düzenleyebilmeleri bir hak olarak tanınmıştır. Ancak agresif vergi planlamasında mükelleflerin bu hakkı kullanma biçimi, dürüst bir mükelleften beklenen davranışlar dışında ve işlemlerin ekonomik özü bir tarafa bırakılarak gerçekleşmektedir. Bu sebeple agresif vergi planlaması tasarımları hakkın kötüye

⁹⁷⁶ Karakoç, s. 175.

⁹⁷⁷ Akkaya, (*Etkileme*), s. 39.

⁹⁷⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 28.

⁹⁷⁹ Akkaya, (*Etkileme*), s. 41.

kullanılması niteliğinde işlemler olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda peçelemenin objektif iyiniyet kurallarına aykırılık kurumlarının özelliklerini taşıdığı dikkate alınarak kanaatimizce, peçelemenin sonuçlarının agresif vergi planlaması tasarımları yönünden de geçerli olacaktır.

2.3.5.2. Özel Kötüye Kullanma Karşısı Düzenlemeler

2.3.5.2.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) Kazancına Yönelik Düzenleme

KEYK rejimi olarak da adlandırılan bu müessesenin amacı, günümüzün teknolojik ve yasal gelişmelerinin sağladığı fırsatlarla, uluslararası düzeyde birbirleriyle ortaklık ilişkisi içindeki işletmelerin kullanılması suretiyle, bazı ülke ve bölgelerin de yardımıyla mükelleflerin, kolaylıkla yer değiştirebilen ve gerçek konumunun belirlenmesi güç olan, akışkan gelir kaynaklarından elde ettikleri pasif nitelikli gelirleri yurt dışında vergilendirilmeksizin tutulmasını engellemeye yöneliktir⁹⁸⁰. Zira devletler, egemenlik presibinin bir sonucu olarak sadece kendi ülke sınırında bulunan kazançları vergilendirebilmektedir. Ayrıca bir kazancın vergilendirilebilmesi için ilgili kazancın mükellefin tasarruf alanına girmesi gerekmektedir. Oysa mükellefler yurtdışında elde ettiği kazançlarını, bilhassa zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde tutarak ve ülke içine sokmayarak bu gelirlerin vergilendirilmesini, kazançlar ülke içine girene kadar erteleyebilmektedirler. Bu durum ise devletin elde edeceği vergi gelirinden o kazanç ülkeye girene kadar mahrum kalması anlamına gelmektedir. Bu nedenle KEYK rejimi, devletlerin mükellefin kontrolünde olan kurumlardaki kazançlarının, kazanç ülke içerisine gelme bile vergilendirilmesine imkân tanımaktadır. Türkiye’de bu rejime 5520 sayılı KVK m.7’de “kontrol edilen yabancı kurum kazancı”⁹⁸¹ kenar başlığıyla yer verilmiştir.

⁹⁸⁰ Cansın Değirmencioğlu, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Zararlı Vergi Rekabetine Etkisi”, *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim 2013, İSMMMO Yayınları, SS. 163-169, s. 166.

⁹⁸¹ Doktrinde, KVK m.7’nin başlığının “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı” şeklinde düzenlenmiş olmasına rağmen, madde metninde, unsurları belirtilerek kullanılan kavramın, “kontrol edilen yabancı kurum” değil, “kontrol edilen yurtdışı iştirak” olduğu ve bu iki kavramın birbirinde farklı olduğu ifade edilmektedir. Bu görüşe göre KVK m.7’de (ve Tebliğ’de) KEYK rejimiyle ilgili olarak, yurtdışında faaliyette bulunan kurum için “iştirak” ifadesi kullanılmaktadır. İştirak ise katılma, ortak olma veya ortaklık anlamına gelmekte olup, bir ortaklık ile işletme arasında, sözkonusu ortaklığın yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılma anlamında devamlı bir bağ yaratan, doğrudan veya dolaylı sermaye ve yönetim ilişkisidir. Dolayısıyla “kontrol edilen yabancı kurum” ifadesinin karşılığının “çok uluslu bir işletmenin bağlı işletmesi ya da iştiraki” olması gerekecektir. Yine bu görüşe göre terminolojik açıdan, kanun maddesinin başlığında yer alan “kurum”

KVK m.7/1'e göre tam mükellef kurumların belirli koşullar dâhilinde yurt dışı iştiraklerinden elde ettiği kazançlar, dağıtılsın veya dağıtılmasın, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. KVK m.7'de belirtilen bu koşullar şunlardır:

- Tam mükellef kurumun veya kişinin varlığı,
- Kontrol edilen yabancı kurumun varlığı,
- 5520 sayılı KVK m.7/1-a, b, c'de yer verilen koşulların birlikte gerçekleşmesi.

Tam mükellef kurum veya kişinin kim olduğu, gerçek kişiler yönünden 193 sayılı GVK'na göre; gerçek kişi dışındakiler (yani tüzel kişiler) yönünden ise 5520 sayılı KVK'na göre belirlenecektir. GVK m.3'e göre tam mükellef gerçek kişiler iki grup halinde sayılmıştır: a) Türkiye'de yerleşmiş olan kişiler, b) resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları. KVK m.3'e göre ise tam mükellef kurum, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları şeklinde sayılmıştır.

Kontrol edilen yabancı kurumun varlığı koşulu iki unsuru içermektedir: “yabancı kurum” ve “kontrol”. Yabancı kurumun tanımı KVK'da yapılmamıştır. Doktrinde yabancı kurumun Türkiye dışında yani, yabancı bir ülkede kurulmuş ve yabancı ülkede faaliyet gösteren bir kurum olduğu ifade edilmektedir⁹⁸². Dolayısıyla Türkiye içinde faaliyet gösteren kurum, bu düzenleme kapsamında değerlendirilemeyecektir. Kontrol kavramı ise KVK m.7/1'de oran olarak belirtilmiştir. KVK m.7/1'e göre yabancı bir kurumun kontrol edilen kurum olarak kabul edilebilmesi için tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olması gerekmektedir.

5520 sayılı KVK m.7/1-a, b, c'de yer verilen koşulların birlikte gerçekleşmesi ise KVK m.7/1'de ifade edilmiştir. Nitekim bu maddeye göre kontrol edilen yurt dışı

terimi yerine, “bağlı işletme ya da iştirak” terimlerinin kullanılmasının daha uygun olacağı belirtilmektedir. Bkz. Gedik, s. 110-111.

⁹⁸² Gedik, s. 109.

iştirakin kurum kazançlarının KVK çerçevesinde Türkiye’de vergilendirilebilmesi için şu şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir: a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması. b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması. c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Belirtilen bu şartların kül halinde varlığı durumunda tam mükellef kurum ya da kişinin yurt dışı iştirakinden elde ettiği kazancı (yurt dışı iştirak kar dağıtımını yapsın ya da yapmasın) Türkiye’de kurumlar vergisine tabi olacaktır. Böylece mükellefin yurt dışı iştirak kazançlarını ülke dışında tutarak yabancı kurumdaki kazançlarının vergilendirilmesini erteleme yönündeki çabaları engellenmeye çalışılmaktadır.

KVK m.7/3’te kontrol zamanına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre yurt dışı iştirakin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığının tespitinde ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınacaktır. Dolayısıyla yurt dışı iştirake ilişkin iştirak payının (sermaye, kar payı veya oy kullanma hakkının) tamamının, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapanmasından önce herhangi bir tarihte muvazaa olmasının elden çıkartılmış olması halinde, ilgili yurt dışı iştirak hakkında KEYK düzenlemeleri uygulanmayacaktır⁹⁸³.

KVK m.7/5’te çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı bir düzenlemeye de yer verilmiştir. Zira Türkiye’de yurtdışı iştirakin kazancı dağıtılsa bile KVK m.7/1’e göre vergiye tabidir. Ancak bu kazanç yurt dışında dağıtıldığı zaman bu defa ilgili ülkenin mevzuatına göre de vergilendirilebilir. Bu durumda aynı konu birden fazla vergilendirilebilecektir. Bu sorunu çözmek adına KVK m.7/5’te “bu maddeye göre Türkiye’de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur” şeklindeki düzenlemeye yer verilmiştir.

⁹⁸³ 1 Seri Nolu TFYÖKDGT’in 7.3 maddesi, R.G. Tarihi: 18.11.2007, R.G. No: 26704.

2.3.5.2.2. Örtülü Sermayeye İlişkin Düzenleme

Mükellefler, faiz ödemelerinin vergiden indirilebilen bir unsur olduğunu dikkate alarak daha az vergi ödemek amacıyla yapay yollarla faiz gideri oluşturabilir. Yapay faiz gideri oluşturma yöntemlerinden biri de kuruma sermaye olarak konulması gereken tutarın, bir sözleşme çerçevesinde, borç olarak verilmesi ve karşılığında sözleşmede belirtilen oranda faiz ödemesi alınmasıdır. Bu sayede işletmeye borç olarak verilen tutar üzerinden hesaplanacak faiz, vergiden indirilebilecek bir kalem olarak mükellef tarafından matraha yansıtılacaktır. Ancak bu işlemde mükellefin asıl amacının borç ilişkisinden beklenen ekonomik faydadan ziyade, sırf daha az vergi ödemektir. Bu bakımdan mükellefin faiz gideri indirimi vergi idaresi tarafından kabul görmeyecektir. Bu sonuca VUK m.3/B ile ulaşmak mümkündür. Bununla birlikte yasa koyucu mükelleflerin bu tür işlemlerle vergi avantajı elde etmelerinin önüne geçmek amacıyla 5520 sayılı KVK m.12’de “örtülü sermaye” başlığı altında özel bir düzenleme öngörmüştür.

KVK m.12/1’de yer verilen düzenlemeye göre kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. Bu düzenleme dikkate alındığında KVK m.12/1’e göre ortak ya da ortaklarla ilişkili kişilerin işletmeye borç olarak koydukları tutarın örtülü sermaye kabul edilebilmesi için şu şartlar bir arada bulunmalıdır:

- *Borçlanmanın doğrudan veya dolaylı olarak kurumun ortağından ya da ortaklarla ilişkili sayılan gerçek kişi ya da kurumdan yapılmalıdır:* Bir borcun örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için borcu veren kişilerin ya kurumun ortağı ya da bunlarla ilişkili kişilerden olmalıdır. Bu maddede sayılan kişiler dışında kalan kişilerin kuruma koyduğu borç miktarı, öz sermayenin üç katını aşsa da örtülü sermaye uygulamasına tabi olmayacaklardır. Kurumun ortağı ya da ilişkili kişilerin gerçek ya da tüzel kişi olmasının önemi olmadığı gibi ortağın kuruma koyduğu sermaye miktarının, oy hakkının ya da aldığı kâr payının da bir önemi bulunmamaktadır⁹⁸⁴. Bu son durumun istisnası KVK m.12/4’te

⁹⁸⁴ Örtülü sermaye uygulaması için KVK m.12/3’te ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına yer verilmiştir. *Ortakla ilişkili kişi*, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı

öngörülmüştür. Nitekim KVK m.12/4'e göre kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranacaktır. İşletmeye borç olarak konulan tutarın doğrudan ortak ya da ortakla ilişkili olan kişiler tarafından konulmasının da önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun ya da kişinin girmesinin borcun örtülü sermaye olarak değerlendirilmesinde engel teşkil etmeyecektir.

- *Alınan borç işletmede kullanılmalıdır:* Ortak veya ilişkili kişilerden alınan borcun işletmede kullanılması gerekmektedir. Dolayısıyla işletmeye konulan borcun aynı şartlarla diğer başka kuruma aktarılması durumunda işletmede kullanılan borçtan bahsedilemeyeceği için örtülü sermayeden de bahsedilemeyecektir.
- *Borç, öz sermayenin üç katını aşmalıdır:* Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilip işletmede kullanılan borçların örtülü sermaye olarak kabul edilebilmesi için bu borçların hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Bu bağlamda ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir. Yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında ise her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınacaktır. Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde, izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır. Ortakların işletmeye kullandığı borçların kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, diğer şartların da gerçekleşmesi

olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir. *Öz sermaye* ise kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir.

halinde örtülü sermaye olarak değerlendirilmiştir. Bu karşılaştırma sırasında; ortak veya ortakla ilişkili kişi olmakla birlikte ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır. Yalnızca ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda %50 oranı dikkate alınmayacak olup genel kurallar çerçevesinde işlem yapılacaktır⁹⁸⁵. Bu koşul bağlamında bir hususa daha vurgu yapmak gerekmektedir. Bazen kurumlar ortağına ya da ilişkili kişiye borç verebilir ve bu kişilerden alacaklı olabilir. Böyle bir durumda borçlu ortak ya da ilişkili kişinin kuruma borç verir ise örtülü sermayenin tespitinde daha önceden kurumdan alınan borç nedeniyle kurumun alacaklı olmasının bir öneminin olup olmadığı sorusu akla gelebilir. Şayet borcu kullanan kurumun aynı zamanda borç kullandığı ortak veya ortakla ilişkili kişiden alacaklı ise örtülü sermayenin varlığının tespitinde bu kurumdan olan alacağın bu kuruma olan borca mahsup edilmesi söz konusu olmayacaktır⁹⁸⁶. Yani taraflar arasındaki daha önceye dayanan borç ilişkisi yok sayılacak ve sadece ortağın ya da ortakla ilişkili kişinin kuruma koyduğu borç miktarı dikkate alınacaktır. KVK m.22/4'te dar mükellefler için özel bir düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermayeye ilişkin hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmayacak ve öz sermayenin üç katını aşan kısım örtülü sermaye sayılacaktır.

- *Borcun öz sermayenin üç katını aşması, bir hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte gerçekleşmelidir:* Öz sermaye, daha önce açıkladığımız üzere⁹⁸⁷, bir kurumun aktif varlıklarından pasif varlıkların düşülmesiyle kalan rakamdır. Bu husus 213 sayılı VUK m. 192'de aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder şeklinde ifade edilmiştir. Öz sermaye, hesap döneminin başında hesaplanır. VUK m.174/2'ye göre ise hesap dönemi, kural olarak, takvim yılıdır. Bunun istisnası VUK m.174/3'te,

⁹⁸⁵ 1 Seri Nolu TFYÖKDGT'in 12.1.5 maddesi.

⁹⁸⁶ Gökbel, s. 174.

⁹⁸⁷ Bu konuyu yukarıda "*Sermaye Ve Öz Sermaye Kavramları*" başlığı altında ele aldığımız için ayrıntılı bilgi için bu başlığa atıf yapmakla yetiniyoruz.

takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir şeklinde belirtilmiştir. Yeniden işe başlayanlar ya da işi bırakanların hesap dönemi bir yıldan az olması durumunda VUK m.174/4'e göre bunların faaliyet süresi hesap dönemi sayılacaktır.

Yukarıda sayılan şartların gerçekleşmesi durumunda kurumun ortağın ya da ortakla ilişkili kişilerin kuruma verdikleri borç, öz sermaye sayılacaktır. Borcun öz sermaye sayılmasının sonucu ise KVK m.11/1-b'de ve 12/7'de düzenlenmiştir. KVK m.11/1'e göre örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler kurum kazancının tespitinde, gider olarak kabul edilmeyecektir. Ancak burada bir hususu belirtmekte fayda vardır. KVK m.12'de öz sermayenin üç katını aşan borcun örtülü sermaye sayılacağı ifade edilmiştir. Bu nedenle sadece örtülü sermayeye yani öz sermayenin üç katını aşan kısma tekabül eden faiz, kur farkı veya benzeri giderler vergiden indirilemeyecektir. Bu limitin altındakiler vergiden indirilebilecektir. KVK m.12/7'ye göre ise örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

KVK m.12/6 örtülü sermaye sayılmayacak durumlara da yer verilmiştir:

- Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.
- Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

- 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.
- 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

Örtülü sermaye bağlamında son olarak örtülü sermayenin özel hukuk ilişkilerini etkilemeyeceğini vurgulamak gerekmektedir. Zira örtülü sermaye düzenlemesi ile asıl hedeflenen öz sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider yazılmasının engellenmesidir. Zira bu tür düzenlemeye yer verilmemesi durumunda kurumun ortak veya sahipleri, kuruma sermaye olarak koymaları gereken tutarları borç vererek karşılığında faiz almaları nedeniyle ödenecek verginin azalması yanında kurum kazancının da vergisiz ya da düşük vergilerle kurumun ortak ya da sahiplerine aktarılması söz konusu olabilecekti. Bununla birlikte örtülü sermaye düzenlemesi hiçbir şekilde ortaklardan borç alınamayacağı ve karşılığında faiz ödenmeyeceği anlamına gelmemektedir. Daha açık söyleyişle, örtülü sermaye kullanılması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler gider olarak dikkate alınmasa da örtülü sermaye üzerinden faiz hesaplanıp kurumun ortağına ya da sahibine ödeme yapılabilir⁹⁸⁸.

2.3.5.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Yönelik Düzenleme

Mükellefler, mal ya da hizmet alım veya satımında uyguladıkları fiyat ya da bedeli düşük yahut yüksek göstermek suretiyle önemli miktarda vergi avantajı elde edebilmektedir. Özellikle transfer fiyatlandırması rejiminin uygulanmadığı ülkelerde mal ya da hizmetin gerçek değerinin tespit edilmesine yasal olanak olmadığından mükellefler, örneğin bulunduğu ülkede daha az vergi ödemek amacıyla bir malı düşük fiyattan satmakta ve sözleşmede bu fiyatı göstermekte; ancak malı gerçekte daha yüksek fiyattan satabilmektedir. Bu durum ise ülkelerin önemli miktarda vergi kaybına uğraması sonucunu doğurmaktadır⁹⁸⁹. Dolayısıyla transfer

⁹⁸⁸ Gökbel, s. 172.

⁹⁸⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Güney, Bozkurt, s. 158-161.

fiyatlandırmasının çok uluslu şirketlerin karlarını, değişik ülkelerde bulunan ana ve bağlı şirketleri arasında kaydırarak, görünüşte hukuka uygun ancak gerçekte hukuka aykırı şekilde vergi avantajı elde etmeye imkân tanıyan bir yönetim ve muhasebe tekniği şeklinde ifade edebiliriz⁹⁹⁰.

Transfer fiyatlandırması rejimi, mükelleflerin uyguladığı fiyat ya da bedelin doğru bir şekilde tespit edilebilmesinde vergi idarelerinin kullandığı önemli bir yasal araçtır. Çünkü bu yasal araç ile gelir idareleri, mükelleflerin kendilerinin belirlediği fiyat üzerinden vergileme yapmak yerine, emsal değer üzerinden mal ya da hizmetin değerini tespit ederek ödenmesi gereken vergiyi tarh edebilmektedir. Ülkemizde de transfer fiyatlandırması rejimi uygulanmaktadır. Nitekim 5520 sayılı KVK m.13'te "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlığını taşıyan düzenleme ile bu rejime yer verilmiştir.

5520 sayılı KVK m.13/1'de ilişkili kişiler arasında gerçekleşen mal veya hizmet alım ya da satımlarında emsallere uygunluk ilkesine uygun hareket edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu fıkra göre kurumlar, *ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak* tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Yine bu maddenin 2. cümlesinde transfer fiyatlandırmasının gerçekleşebileceği çeşitli durumlar kesin kanuni karine ile tespit edilmiştir. Burada yer verilen işlemler aksi ispatlanamaz şekilde mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecektir. Nitekim alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler "her hal ve şartta" mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilecektir.

Kanunun 13/2-3'te ilişkili kişiden ne anlaşılması gerektiği hususuna yer verilmiştir. KVK m.13/2'ye göre ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. KVK m.13/2-

⁹⁹⁰ Özgür Biyan, *Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması*, Erişim Tarihi: 03.05.2015, <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=236#.VUX-hfntlBc>.

c.2’de yer verilen düzenleme ile de ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi tanımına dâhil edilmiştir. Ayrıca KVK m.13/2-c.3’te Bakanlar Kurulu’nun ilan edeceği ülke ya da bölgede bulunan kişilerle yapılacak işlemlerin de ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağına dair düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır.

KVK m.13/3’te emsallere uygunluk ilkesi açıklanmıştır. Buna göre emsallere uygunluk, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Bu düzenleme ve 213 sayılı VUK m.3/B dikkate alındığında, kanun koyucunun emsallere uygunlukla kast ettiği hususun mal veya hizmetin ekonomik gerçeklere uygun olarak serbest piyasada kazandığı değer olduğunu belirtebiliriz⁹⁹¹.

KVK m.13/3-c.2’de açıkça ifade etmemekle birlikte ispat kuralına yer vermiştir. Çünkü KVK m.13, mükelleflerin fiyat ya da bedel belirlerken emsallere uygun hareket etmesi zorunluluğu öngörmektedir. Bu nedenle mükellef, ihtilaf halinde belirlediği fiyatın emsale uygun olduğunu ispat etmesi gerekmektedir. Bu bakımdan KVK m.13/3-c.’de mükelleflerin emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklamaları zorunluluğu getirilmiştir. Kanun’un bu düzenlemesi dikkate alındığında ispat aracının elektronik kayıtlar ile değil “kâğıt” olarak sunulması gerektiği anlaşılmaktadır.

KVK m.13/4’te kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde emsallere uygun fiyatın belirleyebilmesi için uygulayacağı yöntemler sıralanmıştır. Maddede yer verilen yöntemler şunlardır: “*karşılaştırılabilir fiyat yöntemi*”, “*maliyet artı yöntemi*”, “*yeniden satış fiyatı yöntemi*”. Burada yer verilen yöntemler arasında

⁹⁹¹ Nurettin Bilici, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur Yaltı), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 197-216, s. 204.

öncelik ilişkisi olmadığından emsal fiyatın belirlenmesinde bu yöntemlerden hangisinin kullanılacağı mükellef tarafından gerçekleştirilecek işlemin mahiyetine göre tespit edilecektir. Bununla birlikte emsal fiyatın belirlenmesinde öncelikle bu yöntemlerden birinin kullanılması zorunludur. Çünkü KVK m.13/4-c.2’de emsallere uygun fiyata belirtilen yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağının olmaması halinde mükellefin, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabileceği açıkça ifade edilmiştir.

KVK m.3/5’te emsal fiyatın belirlenmesinde az önce belirttiğimiz yöntemler dışında başka bir yöntem daha öngörülmüştür. Bu yöntem “*anlaşma yöntemi*”dir. Peşin fiyatlandırma anlaşması da denilen anlaşma yönteminde mükellefler, ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemi, Gelir İdaresi Başkanlığı’na (kanundaki ifadesiyle Maliye Bakanlığı’na) başvurarak anlaşma yoluyla belirlemektedir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşımaktadır⁹⁹².

Mükellef işleminin ilişkili kişiler arasında ve emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak gerçekleşmesi halinde bu işlem, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak değerlendirilecektir. Mükellef işleminin bu kapsamda değerlendirilmesinin sonucu ise KVK m.13/6-7’de belirtilmiştir. KVK m.13/6’ya göre tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, KVK m. 13’teki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. KVK m.13/7’de ise tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcileri arasında gerçekleşen işlemlerin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak değerlendirilebilmesi için özel şart getirilmiştir. Buna göre tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü

⁹⁹² 1 Seri Nolu TFYÖKDGT.

olarak dağıtıldığının kabulü, “hazine zararının doğması şartına” bağlanmıştır. Hazine zararından kasıt ise, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak açıklanmıştır.

2.3.5.2.4. Vergi Cennetleri ve Zararlı Vergi Rekabeti Uygulayan Ülkelere Yönelik Düzenleme

Vergi cenneti ülkelerin uyguladıkları vergi politikalarının meydana getirdiği haksız rekabet ve dış ticareti saptırıcı etkisi dolayısıyla, ülkemizde de vergi cenneti ülkelerde bulunan kurumlarla gerçekleştirilen ticari ilişkilerin yurt içindeki mükellefler arasında bir eşitsizliğe ve haksız kazanç edinimine yol açmasını önlemek amacıyla 5520 sayılı KVK m.30/7’de bu yönde bir düzenlemeye yer verilmiştir. Bu düzenleme ile vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye’deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu haliyle söz konusu hüküm, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeye de paraleldir. Ancak her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulandığı durumlarda mükerrer vergilendirmeye yol açmamak için, vergi mahsuplarını düzenleyen maddede de özel bir hüküm sevk edilmiş bulunmaktadır⁹⁹³.

KVK m.30/7’ye göre kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

KVK m.30/7’de yer verilen bu düzenleme incelendiğinde Bakanlar Kurulu’na ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara ya da tam mükellef kurumların bu ülkelerde bulunan iş yerlerine yapılacak ödemelerle sınırlı

⁹⁹³ Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesine ilişkin gerekçesi.

olmak üzere *tevkifat (stopaj) mükellefiyeti* getirildiği görülmektedir. Kanunun düzenlemesi dikkate alındığında, stopaj mükellefiyetinin doğabilmesi için öncelikle Bakanlar Kurulu'nca hangi ülkelerin bu madde kapsamında değerlendirileceğine ilişkin ilanda bulunması gerekmektedir. Bakanlar Kurulu bu ülkeleri belirlerken maddede belirtilen iki temel kriteri uygulayacaktır⁹⁹⁴:

- Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı,
- Bilgi değişimi.

Uygulanacak stopajın sadece, Bakanlar Kurulu'nca ilan edilen ülkelerde bulunan *kurumlara* yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü maddede “(...) ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (...) tam mükellef kurumların (...)” ifadelerine yer verilmiştir. Bu nedenle KVK m.30/7 uygulaması bakımından gerçek kişilere yapılacak ödemeler için tevkifat sorumluluğu bulunmamaktadır. Gerçek kişilere yönelik yapılacak tevkifatlar GVK m.94/2'ye göre yapılacaktır. Ödeme yapan kişinin gerçek kişi ya da tüzel kişi olması tevkifat sorumluluğu açısından fark etmemektedir. Ödemeyi yapan her kim olursa olsun tevkifat yapmak mecburiyetindedir.

KVK m.30/7'ye göre yapılan ödemelerin verginin konusuna girip girmediğinin bir önemi olmadığı gibi ödemenin herhangi bir dayanağının olup olmadığının da araştırılmasına gerek yoktur. Önemli olan bir ödemenin yapılmış olması ve ödeme yapılan kişinin Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkede bulunan kurum olmasıdır. Bu kurumun ilgili ülke mevzuatı uyarınca mükellefiyetinin bulunup bulunmaması da önem taşımamaktadır.

KVK m.30/7 kapsamında tevkifat zorunluluğu sadece Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelere yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Bu nedenle, Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkeler dışındaki ülkelere yapılan ödemeler yedinci fıkra kapsamına girmemektedir. Ayrıca KVK m.30/7-b'de belirtilen durumda da tevkifat uygulanmayacaktır. Daha açık söyleyişle yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Burada önemle

⁹⁹⁴ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 30.5.1. maddesi, Resmi Gazete No: 26482, Resmi Gazete Tarihi: 03.04.2007.

belirtmek gerekir ki KVK m.30.7-b’de yer verilen istisna sadece finans kuruluşları⁹⁹⁵ için geçerlidir. Dolayısıyla finans kuruluşları dışındakilere bu mahiyette yapılan ödemeler vergi kesintisine tabi tutulacaktır⁹⁹⁶.

KVK m.30/7 kapsamında tevkifat için uygulanacak oran kural olarak %30’dur. Ancak KVK m.30/7-a ve KVK m.8’de buna iki istisna getirilmiştir. KVK m.30/7-a’ya göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yine KVK m.8’e göre Bakanlar Kurulu %30 olan vergi kesintisi oranını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

Şüpheli ülkelere yapılan ödemeleri %30 stopaja tabi tutan bu düzenlemenin henüz uygulaması olmamıştır. Çünkü yaptığımız araştırmalara göre Bakanlar Kurulu tarafından KVK m.30/7’de belirtilen kriterleri taşıyan ülkeler tespit edilmemiş ve bunlara ilişkin liste henüz yayımlanmamıştır.

2.3.5.2.5. Gelir Vergisi Kanunu’da Yer Verilen Düzenleme

KVK m.30/7’de yer verilen düzenlemeye paralel bir başka düzenleme 193 sayılı GVK m.94/2’de yer almaktadır. GVK’da bu şekilde bir düzenlemeye yer verilmesinin nedeni KVK m.30/7’deki düzenlemenin sadece kurumlara yönelik olması ve gerçek kişileri kapsamına almamasıdır. Bu bakımdan gerçek kişilerin

⁹⁹⁵ KVK m.30/7 bağlamında finans kuruluşundan kasıt sözü edilen finans kuruluşu, münhasıran finansman hizmeti veren, mukimi bulunduğu ülkenin mevzuatına göre finansal kaynak sağlamaya yetkili olan kuruluşları ifade etmektedir. Ancak, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Öte yandan bankalar, nakit akışı sağlayan varlıklara dayalı olarak yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler karşılığında uzun vadeli fon temin edebilmekte ve bu işleme konu olan bir akım veya varlık portföyü (ihracat alacakları, kredi kartı alacakları, çeklere dayalı akımlar, yurt dışı havale akımları, ipotège dayalı konut, taşıt ve tüketici kredileri gibi) yalnız bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurumlara (SPV, SPC)” devredilebilmektedir. Söz konusu kurumlar ise bu akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymet ihracı yoluyla temin ettikleri fonları Türkiye’de kurulu bankalara kullandırmaktadırlar. Bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurum”lar da bu fıkra uygulamasında finans kuruluşu sayılacak olup bu kurumların sadece varlıklarını devraldıkları bankalara finansman temin etmesi finans kuruluşu olarak kabul edilmelerine engel teşkil etmeyecektir. (1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 30.5.3. maddesi).

⁹⁹⁶ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği 30.5.3. maddesi.

şüpheli ülkelere yapacakları ödemeler yönünden tevkifat uygulanabilmesi adına GVK m.94/2’de özel bir düzenlemeye yer verilmiştir.

GVK m.94/2’de yer verilen bu düzenleme, yukarıda ele aldığımız KVK m.30/7 ile aynı içeriğe sahiptir. GVK m.94/2’ye göre vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye’de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

Şüpheli ülkelere yapılan ödemeleri %30 stopaja tabi tutan bu düzenlemenin henüz uygulaması olmamıştır. Çünkü yaptığımız araştırmalara göre Bakanlar Kurulu tarafından KVK m.30/7’de belirtilen kriterleri taşıyan ülkeler tespit edilmemiş ve bunlara ilişkin liste henüz yayımlanmamıştır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışmamızda agresif vergi planlamasının vergi hukukundaki yeri, teorik kapsamı, ortaya çıkış sebepleri, sonuçları, uygulamadaki görünüm biçimleri, agresif vergi planlaması ile mücadele yöntemleri, uluslararası kuruluşların, ülkelerin ve Türkiye'nin agresif vergi planlamasıyla mücadeleye yönelik çalışmaları incelenmiştir. Bu çalışma ile ulaşılan sonuçlar ve önerilerimiz şu şekildedir:

A) Genel Olarak

Vergi, mükelleflerin refah seviyesini azaltan bir maliyet unsurudur. Buna karşın devlet açısından vergi, devlet tarafından üstlenilen ekonomik ve sosyal hedefleri gerçekleştirmede ihtiyaç duyulan giderler için kamu finansman kaynağıdır. Dolayısıyla devlet, en önemli kamu finansman aracı olan vergiyi etkin bir biçimde tahsil ederek hazineye kazandırma çabası içerisindeyken mükellefler de kendileri için maliyet unsuru olan vergiyi en aza indirme çabası içindedir. Mükelleflerin vergiye karşı tepki olarak tanımlayabileceğimiz bu çabalarının bir kısmı yasama organı tarafından izin verilen alanda gerçekleştiği için hukuka uygun, bir kısmı yasaların yasakladığı alanlarda gerçekleştiği için hukuka aykırıdır. Bu tepkilerin bir kısmı bireysel ve bir kısmı ise kollektif şeklinde kendini göstermektedir. Vergiye karşı kollektif tepki, vergi grevi ve verginin reddidir. Vergiye karşı bireysel tepkiler ise vergi kaçırma ve vergiden kaçınmadır. Vergi kaçırma, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, vergi borcunun ödenmemesi veya kısmen ödenmesidir. Vergi kaçırma, hukuka aykırı bir davranıştır. Vergiden kaçınma, mükelleflerinin vergi yasalarına aykırı davranmaksızın ve vergiyi doğuran olayla ilişki kurmayarak daha az vergi ödemesi ya da hiç vergi ödememesidir. Vergiden kaçınma yasama organının izin verdiği ya da yasama organının vergilendirmediği alanlarda gerçekleştiği için hukuka uygundur. Bununla birlikte mükelleflerin vergiye karşı tepkileri her zaman hukuka uygunluk ya da hukuka aykırılık şeklinde ifade edebileceğimiz alanlarda gerçekleşmez. Mükellefler gri alanlarda hareket ederek görünüşte hukuka uygun; ancak mahiyeti itibarıyla hukuka aykırı işlemlerle de vergi avantajı elde etme yoluna başvurabilirler. Bu itibarla agresif vergi planlaması, vergi hukukunda vergiye karşı bireysel tepki olarak değerlendirilmelidir.

Agresif vergi planlaması yeni bir kavram olduğundan gerek doktrinde gerekse uygulamada tam bir tanımı bulunmamaktadır. Mevcut tanımlar ise agresif vergi

planlamasının unsurlarını içermediğinden eksik kalmaktadır. Bu nedenle agresif vergi planlamasının unsurlarını da içerecek şekilde şöyle tanımlanmalıdır: “Agresif vergi planlaması, vergi mükelleflerinin bir vergi sisteminde yer alan yasal düzenlemelerden, yasal düzenlemeler arasındaki uyumsuzluklardan ya da bir veya birden fazla vergi sistemleri arasındaki uyumsuzluklardan ustalıkla yararlanmak suretiyle vergi avantajı elde etmek amacıyla gerçekleştirdiği, yasanın lafzıyla uyumlu ancak yasama organının niyet ve amacıyla çelişen, ekonomik özden yoksun, biçimselliğin ön planda olduğu, vergi kayıplarına yol açan, kanunlarca suç ya da kabahat olarak düzenlenmeyen ancak meşru olarak kabul edilmeyen yapay işlemlerdir.”

Agresif vergi planlaması yerine farklı kavramlar kullanılabilir. Bu anlamda doktrinde ve uygulamada kavram birliği yoktur. Ancak agresif vergi planlaması terminolojik açıdan tercih edilmesi gerekmektedir. Çünkü doktrinde agresif vergi planlaması kavramı yerine kimi yazarlar vergiden kaçınma; kimi yazarlar kabul edilemez vergiden kaçınma kavramını kullanabilmektedir. Oysa vergiden kaçınma hukuka uygun bir eylem iken, agresif vergi planlaması ise hukuka aykırı bir eylemdir. Bu kavramda geçen “agresif” ifadesi kavramın hukuka aykırılığını vurgulamaktadır. Zira agresif sözcüğü, mükellefin vergi avantajı elde etme yönündeki ısrarını ve bu amaca ulaşmak üzere işlemlerini hukuka uydurmaya çalışmasını ön plana çıkarmaktadır. Vergiden kaçınmada ise mükellefin böyle bir çabası yoktur. Dolayısıyla doktrinde ve uygulamada kavram birliği oluşturulması ve mükellefin işlemlerini doğru tanımlaması açısından agresif vergi planlaması kavramı kabul edilmelidir.

Vergiye karşı direnme biçimlerinden olan agresif vergi planlamasının önemli özelliklerinden birisi mükellef işlemlerinin görünüşte yasaların lafzına uygun olarak gerçekleşmesidir. Dolayısıyla bir mükellefin işleminin “yasalara” uygunluğu ya da aykırılığı agresif vergi planlamasının varlığının tespitinde temel alınacak kriter değildir. Bu nedenle mükellef işleminin agresif vergi planlaması niteliğinde olup olmadığının tespitinde agresif vergi planlamasının unsurlarının varlığı araştırılmalıdır. Bu bağlamda agresif vergi planlamasının varlığının tespiti için aranacak olan unsurlar şunlardır: “vergi planlaması”, “ekonomik özden yoksunluk”, “uyumsuz mevzuat hükümlerinin ustalıkla kullanılması”, “hakkın kötüye

kullanılması”, “yasama organının amaç ve niyetine aykırılık”, “matrah aşınmasına neden olma” ve “eylemin kanunlarca suç sayılmaması”dır.

Agresif vergi planlamasını yasal vergi planlamasından ve vergiden kaçınmadan ayıran en temel özellik agresif vergi planlaması tasarımlarının ekonomik bir özünün bulunmamasıdır. Yasal vergi planlamasında mükellefler, vergi yükünü en aza indirmek amacıyla yasama organının vergilendirmediği ve boşluk bıraktığı ya da vergi avantajı sunduğu alanlarda faaliyet göstermektedirler. Yasal vergi planlamasında mükellefin yaptığı faaliyet ile vergi planlaması arasında bir uyum vardır. Mükellefin amacı sırf vergi avantajı elde etmek değildir. Yaptığı iş öngörmedir. Oysa agresif vergi planlamasında mükellefler, yasama organının öngörmediği biçimde ve yasama organının amaç ve niyetine aykırı hareket etmek suretiyle mevzuat uyumsuzluklarından yararlanarak vergi avantajı elde etmektedir. Agresif vergi planlamasında mükellefin yaptığı iş ile vergi planlaması arasında bir uyum bulunmamaktadır. İşlemler ekonomik amacından sapılarak gerçekleştirilmektedir. Mükellefin esas amacı, yaptığı işlemin sunduğu ekonomik neticeleri elde etmek değil, vergi avantajı elde etmektir.

Agresif vergi planlamasının gerçekleşebilmesi için vergi mevzuatında bir uyumsuzluk olması ve bu uyumsuzluğun mükellef tarafından ustalıkla kullanılması gerekmektedir. Vergi mevzuatındaki uyumsuzluk devletin ya da devletlerin yasal düzenlemeleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanabileceği gibi mükellef işlemlerinin nitelendirilmesindeki farklılıktan da kaynaklanabilir. Agresif vergi planlamasında mevzuat uyumsuzluklarından ustalıkla yararlanma ise vergi mevzuatları arasındaki çelişkilerin titizlik içerisinde ve görünüşte mantık hatası oluşturmayacak biçimde kullanılmasıdır. Bu yönüyle ustalık, olumlu bir durumu ifade etmekten ziyade, mükellefin vergi düzenlemelerini lehe çevirmedeki becerilerini izah etmektedir.

Çağdaş vergi sistemlerinde mükelleflerin en az vergiyi ödemek üzere iş ve işlemlerini düzenlemeleri, yani vergi planlaması yapmaları bir hak olarak tanınmaktadır. Burada yer verilen en az vergiyi ödemek bir sonuçtur. Dolayısıyla vergi sistemlerinde en az vergi ödemek şeklindeki sonuç bir hak olarak tanınmakta ve bu hak kanunlarca yasaklanmamaktadır. Ancak agresif vergi planlamasında bu hakkın elde edilişi biçimi hakkın kötüye kullanılması şeklinde gerçekleşmektedir.

Çünkü agresif vergi planlamasında mükellef, normal koşullarda elde edemeyeceği vergi avantajını, vergi normunun lafzı ile amacı arasında görünüşteki farktan yararlanarak ve somut maddi olayın bu fark doğrultusunda manipüle edilmesi ile elde etmeye çalışmaktadır. Oysa dürüst bir vergi mükellefinden beklenen, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte meydana gelen vergi borcunu zamanında eksiksiz olarak beyan ederek ödemesidir. Ancak agresif vergi planlamasında mükellefler, dürüst bir vergi mükellefinden beklenen davranıştan saparak bilhassa özel hukuk biçimlerini vergisel avantajlara ulaşmak için vergi normlarının konuluşlarındaki amaçlarla bağdaşmayacak biçimde kötüye kullanmaktadır. Bu ise hakkın kötüye kullanılmasından başka bir şey değildir. Ancak agresif vergi planlamasının vergi hukukuna ait bir kavram olduğunu dikkate alındığında burada yer verilen hakkın kötüye kullanılmasının yine vergi hukuku bağlamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi hukukunda, gerçekleşen işlemlerin özel hukuk bağlamında geçerliliği ya da geçersizliğinin bir önemi bulunmamaktadır. Vergi hukuku bakımından önemli olan mükellefin elde ettiği vergi avantajı şeklindeki neticenin etkilerini ortadan kaldırmaktır. Bu nedenle agresif vergi planlamasına peçelemenin hukuki sonuçları da uygulanabileceğinden agresif vergi planlaması, peçeleme yoluyla hakkın kötüye kullanılması şeklinde nitelendirilmelidir.

Agresif vergi planlamasında mükelleflerin işlemleri kanuna karşı hile olarak kabul edilemez. Çünkü kanuna karşı hilede, kanunun yasakladığı bir sonuca yine kanunun cevaz verdiği bir başka hüküm aracılığıyla ulaşma söz konusudur. Buna karşın agresif vergi planlamasında mükellefler yasa koyucunun yasakladığı bir sonuca değil, bilakis yasa koyucunun ön gördüğü neticeye, yani en az vergi ödeme hakkına, bir başka yasal düzenlemeyi amacından saptırarak ulaşmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla burada kanuna karşı hileden değil, hakkın kötüye kullanılmasından bahsedilebilir.

Agresif vergi planlaması suç teşkil eden işlemlerden oluşmaz. Bu husus agresif vergi planlamasını, vergi kaçakçılığından ayıran temel özelliktir. Ayrıca agresif vergi planlaması yasama organı tarafından suç olarak düzenlenecek bir fiil de değildir. Çünkü her mükellef, en az vergiyi ödemek amacıyla işlemlerini düzenleyebilme hakkının bir neticesi olarak işlemlerini vergi avantajı elde etme amacına özgülemektedir. Bu itibarla agresif vergi planlamasında mükellefler, yasaların lafzına uygun hareket ederek vergi yükünü en aza indirmeye çalışmaktadır. Burada suç

işleme kastıyla hareket etmemektedir. Diğer taraftan, kanunilik ve hukuki güvenlik ilkeleri gereğince, suçun unsurlarının açıkça ve sınırları belirli olarak düzenlenmesi gerekir. Oysa agresif vergi planlaması tasarımlarında yer verilen işlemlerin karmaşıklığı, kullanılan hukuki biçimlerin meydana gelen gelişmelere ve ekonomik ihtiyaçlara göre ortaya çıkan yeni ekonomi modellerine paralel olarak değişiklik gösterebildiği değerlendirildiğinde, kanuni tipe uygun agresif vergi planlaması tasarımı belirlemek neredeyse imkânsızdır.

Agresif vergi planlamasının ortaya çıkmasına neden olan birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden en önemlisi ise vergi sistemlerinden kaynaklanmaktadır. Devletlerin egemenliği prensibi gereğince her devletin vergi mevzuatı birbirinden bağımsızdır. Bu bağımsızlığın bir sonucu olarak her devlet, ihtiyaç duyduğu alanda dilediği gibi düzenleme yapabilmektedir. Ancak devletlerin meydana getirdiği mevzuatların bir başka devletin vergi mevzuatıyla uyumsuz olması durumunda mükellefler, uyumsuz düzenlemeleri bir araya getirerek kendilerine en avantajlı vergi sonucunu doğuracak işlemler tasarlayabilmektedir. Özellikle günümüzde bilgi teknolojisinin sunduğu imkânlar ile bilgiye ulaşmadaki kolaylık sayesinde, vergi sistemleri hakkında karşılaştırmalı bilgilerin elde edebilmesi, böylece vergi sistemlerinin zayıf yönlerinin tespit edilebilmesi ve vergi profesyonellerinin agresif vergi planlaması tasarımı oluşturmayı bir iş olarak görmeleri nedeniyle agresif vergi planlaması tasarımlarında artış yaşanmakta ve bu durum devletler bakımından sorun teşkil etmektedir. Çünkü agresif vergi planlaması, başta vergi tabanının erozyona uğramasına sebep olmaktadır. Bunun yanında mali güce göre vergilendirme ilkesini zedelediği için mükelleflerin hukuka ve vergi sistemine olan güvenini azaltmakta, kaynakların ekonomik olmayacak şekilde dağıtılmasına neden olmakta, vergi yükünün şeffaf olmayacak biçimde dağıtılmasına yol açmakta, ulusal ekonomik politikalarının uygulanmasını zayıflatmakta ve agresif vergi planlamasına karşı özel olarak çıkarılan yasal düzenlemelerle vergi sistemi daha da karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır.

Agresif vergi planlaması tasarımları, özel hukuk biçimlerinin ve farklı vergi sistemlerinin uyumsuz düzenlemelerinin ya da yasa boşluklarının mükelleflerce ekonomik özden yoksun bir şekilde istismar edilmesiyle ortaya çıkarılmaktadır. Dolayısıyla yasal düzenlemelerindeki farklılıklar, sözleşme özgürlüğünün sağladığı imkânlar ve ekonomik gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan yeni ekonomik

modeller agresif vergi planlaması tasarımlarının çok farklı formlarda ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Bu itibarla agresif vergi planlaması tasarımlarını saymakla tüketmek mümkün değildir. Özellikle hukuki niteliği kesin olarak belirlenemeyen türev ürünlerin kullanılması ya da hibrit varlıklardan yararlanılması halinde agresif vergi planlaması tasarımlar daha karmaşık hal alabilmektedir. Dolayısıyla bir işlemin agresif vergi planlaması olarak kabul edilebilmesi için agresif vergi planlamasını unsurlarını taşıyıp taşımadığına bakmak gerekmektedir.

Agresif vergi planlaması tasarımlarında esas olarak vergi avantajı elde etmeye yönelik iki amaç bulunmaktadır. Bunlardan ilki kazançların vergi yükü düşük ya da verginin ödenmesinin ertelenmesi imkânı tanıyan ülkeye aktarılması; diğeri ise zararların vergi yükü yüksek ülkeye aktarılmasıdır. Her iki durumda da mükellef daha az vergi ödemek imkânını elde edebilmektedir. Bu amaçları elde edebilmek için mükellefler örneğin transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından, örtülü sermayeden, şirketlerin yeniden yapılandırmasından, vergi cennetlerinden, satıp geri kiralama sözleşmesinden, telif sözleşmesinden, maliyet paylaşım sözleşmesinden, türev ürünlerden ve hibrit varlıklardan yararlanabilmektedir.

Agresif vergi planlaması neticesinde mükellefler önemli miktarda vergiyi devlete ödememektedir. Bu durum maliyet olarak görülen verginin kazançlar üzerindeki etkisini azaltması ve kazançların üst seviyeye çıkartılması anlamına gelmektedir. Kar maksimizasyonunu sağlayan mükellef ise rekabet koşullarında rakiplerine göre daha avantajlı konuma gelmektedir. Ancak vergiyi azaltma yönündeki çaba hukuka uygun gerçekleşmediğinden mükellefin bu davranışı haksız rekabet olarak kabul edilmelidir.

Agresif vergi planlaması, devletlerin vergi mevzuatlarındaki uyumsuzluklardan yasama organının amaç ve niyetine aykırı olarak ve öngörmediği biçimde yararlanılarak tasarlanan ve sonuçları itibariyle devletlerin vergi tabanlarını erozyona uğratan vergiye karşı direnme biçimidir. Agresif vergi planlaması görünüşte hukuka uygun olsa da mahiyeti itibariyle elde edilen vergi avantajları hukuka aykırıdır. Ancak görünüşte hukuka uygun olarak tasarlanan agresif vergi planlaması yapılarının tespiti ve gerçek mahiyetinin ortaya konulması zorlu bir çalışmayı gerektirir. Bu nedenle agresif vergi planlaması mücadele edilmesi gereken bir alandır.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede başarılı olabilmek için devletlerin vergi sistemleri arasında mevzuat uyumlaştırmasının sağlanması şarttır. Bu açıdan zararlı vergi rekabeti uygulamasına yol açan vergi cennetlerine yönelik ülkelerin ortak politikalar geliştirmesi ve özellikle bu ülkelere yönelik yapılacak ödemelerde kaynaktan vergi kesintisi (stopaj) uygulamasının tüm ülkelerde hayata geçirilmesi gereklidir. Yine ülkelerin kurumlar vergisi oranları arasındaki makas daraltılmalı, vergi oranları birbirine yaklaştırılmalı, mükellefin bir başka ülkeye kazanç ya da zararlarını aktarma yönünde eğilimini gerektiren sebepler ortadan kaldırılmalıdır. Devletlerin vergi kolaylığı sağlayan düzenlemelerini bir başka ülkenin aleyhine olmayacak şekilde uygulamalıdır. Devletler bu tür düzenlemelerin uygulama alanını açıkça belirleyerek ve olabildiğince dar tutarak belirli bir gruba hasretmelidir. Genel düzenlemeler yapılarak ekonomik ya da sosyal sebeplerle vergi kolaylığına ihtiyaç duyan mükellef grubu dışındaki başka mükelleflerin bu kolaylıklardan sağlanması önlenmelidir.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede mükellef işlemlerinin tam ve doğru bir şekilde tespit edilebilmesi ve gerçek mahiyetinin saptanabilmesi adına bilgi paylaşımı önem arz eden bir konudur. Bu nedenle devletlerin bilgi değişimine yönelik adım atmaları, yeknesak bir uygulamanın sağlanması için OECD'nin bilgi değişimine ilişkin model anlaşmayı imzalamaları gerekmektedir. Bilhassa zararlı vergi rekabeti uygulayan ve bilgi değişimine yanaşmayan vergi cenneti ülkelerin uluslararası hukuka uygun yöntemlerle bu anlaşmaları imzalamaları sağlanmalıdır. Ayrıca devletlerin mükellef hakkındaki verilere ulaşabilmesi için "uluslararası vergi kimlik numarası" uygulamasının tüm ülkelerde hayata geçirilmeli, mükellef dünyanın neresinde faaliyette bulunursa bulunsun, yapmış olduğu işlemlere ulaşılabilmesi için internet tabanlı ortak veri ağları kurulmalıdır.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergi idareleri arasındaki işbirliğinin geliştirilmesi de gereklidir. Çünkü agresif vergi planlaması birden fazla devletin vergi sistemini ilgilendirebilmektedir. Bu bakımdan devletler karşılıklı olarak bilhassa agresif vergi planlamasına yönelik eğitim ve teknik yardımlaşma konusunda birbirlerini desteklemesi şarttır. Yine devletler ortak veri havuzu oluşturarak tespit ettikleri agresif vergi planlaması tasarımlarını vergi mahremiyetine riayet etmek suretiyle bu veri havuzunda paylaşmaları ve diğer ülkelerin istifadelerine sunmalıdır.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergiye gönüllü uyum önemli bir yöntem olmakla birlikte bu yöntemin özellikle çok uluslu şirketler yönünden uygulanmasında vergi ahlakı, milli bilinç, devlete duyulan bağlılık gibi kişisel ve soyut faktörler etkili olmayacaktır. Dolayısıyla agresif vergi planlamasıyla mücadelede vergiye uyumun sağlanmasına yönelik stratejinin gerçek kişi mükellefler ile tüzel kişi mükellefleri kapsayacak şekilde objektif kriterler üzerinden belirlenmesi gerekmektedir. Bu itibarla vergi sisteminin güçlendirilmesi ile ilgili olarak mükellef işlemlerin kayıt altına alınmasında insan faktörünün azaltılması ve otomasyon sistemlerinin yaygınlaştırılması, denetim mekanizmasında yer alan insan kaynağının bilgi düzeyinin yükseltilmesi ve özellikle agresif vergi planlamasına ilişkin özel denetim grupları oluşturulması şarttır. Bunun yanısıra vergi düzenlemelerinin lafzının açık, sade ve anlaşılır olmasına özen gösterilmeli ve anlam karmaşasına mahal verilmemelidir. Ayrıca vergi normlarının sistematik olarak düzenlenmesi, kanundaki yerinin belirli olması ve uygulama alanının kapsamı belirli olmalıdır.

Devletler, agresif vergi planlamasıyla mücadele çalışmaları çerçevesinde iç hukuklarında revizyona gitmeleri gerekmektedir. Bu bakımdan sırf vergiden kaçınma amacıyla yürürlüğe konulmuş ve vergi menfaati sağlayan yapay tasarım veya yapay tasarımlar serilerinin etkilerinin ortadan kaldırılması ve bu işlemlerin ekonomik özlerine uygun olarak muamelede bulunması için yasal düzenleme yapmaları gerekmektedir. Bu bakımdan genel önleme kuralına sahip olmayan ülkelerin AB Komisyonu'nun önerdiği *“Sırf vergiden kaçınma amacıyla yürürlüğe konulmuş ve vergi menfaati sağlayan yapay tasarım veya yapay tasarımlar serisi, yok sayılacaktır. Ulusal makamlar, vergisel amaçlar için mükellefin bu tasarımlarına, onların ekonomik özlerine atıfta bulunarak muamelede bulunacaktır”* şeklindeki kanun taslağını iç hukuklarına uygun olarak düzenlemeleri gerekmektedir. Benzer şekilde devletlerin çifte anlaşmanın önlenmesine ilişkin anlaşmalarına sözleşmecî devletlerden birinde gelirin vergilendirilmemesi halinde diğer ülkede vergilendirileceğine ilişkin hükümler koymalıdır. Bu bağlamda AB Komisyonu *“Gelirin sözleşmecî devletlerin sadece birinde vergilendirileceği veya gelirin sözleşmecî devletlerin birinde vergilendirilebileceğinin Sözleşmede öngörülmesi durumunda, sözleşen devlet, gelirin diğer sözleşmecî devlette vergilendirmeye tabi tutulması kaydıyla, bu geliri vergilendirmeyecektir.”* şeklinde bir uluslararası anlaşma metni önermiştir. Bu sözleşme metninin iki ya da daha fazla ülke arasında

akdedilecek anlaşma metinlerine konulması halinde anlaşma metinlerinin kötüye kullanımını önlenebilecektir.

B) Türkiye Açısından:

Serbestleşme hareketiyle birlikte mallar, sermaye, kişiler ve hizmetler en uygun ekonomik koşullarda bulunan ülkeye doğru hareket halindedir. Bu serbestleşme hareketi içerisinde yatırımcıların kararlarını etkileyen önemli faktörlerden biri de vergidir. Yatırımcı, yüksek oranda vergi ödemek yerine daha uygun koşullarda vergi alan ya da hiç vergi almayan ülkelere yönelebilmektedir. Özellikle çok uluslu şirketler küresel çapta elde ettikleri kazançlar üzerinden en az vergiyi ödemek üzere vergi planlamaları yaparak karlarını maksimize etme gayreti içerisindedir. Çok uluslu şirketlerin vergi planlamasını yaparken ülkelerin vergi sistemlerini analiz ettikleri ve bu konuda profesyonel yardım aldıkları da bir gerçektir. Dolayısıyla yabancı sermayeyi ülkelere çekmek isteyen devletler, vergi sistemlerinde vergi oranlarının aşağı çekilmesi, teşvik uygulaması gibi pek çok avantajlı durum yaratabilmektedirler. Devletlerin yabancı yatırımcıyı ülkelere çekmek amacıyla ihdas ettikleri vergi kolaylıkları ilk bakışta faydalı gibi görünse de diğer devletlerin vergi düzenlemeleri ile meydana getireceği uyumsuzluk beklenen faydanın ortaya çıkmasını engelleyecektir. Özellikle gelişmekte olan ekonomilerin vergi avantajı sunan düzenlemeleri yürürlüğe koyarken diğer ülkelerin vergi sistemlerindeki düzenlemeleri titizlikle takip etmesi gerekmektedir. Aksi halde agresif vergi planlaması tasarımlarının doğuşuna ortam hazırlanabileceği gibi önemli miktarlarda vergi kayıpları da ortaya çıkabilecektir. Nitekim Ülkemiz de gelişmekte olan bir ekonomiye sahiptir ve yabancı yatırımın ülkemize girişine önem vermektedir. Bu amaçla yabancı yatırımcıya birçok vergi kolaylığı sağlanmıştır. Meydana gelen ekonomik gelişmelere bakıldığında, yabancı yatırımcılara yönelik teşviklerin ilerleyen dönemlerde de gündeme geleceği aşikârdır. Ancak ülkemizin bu tür teşvikleri sunarken bilhassa odakta bulunan yabancı yatırımcıların faaliyet alanları iyi analiz edilmeli ve küresel çaptaki faaliyetleri izlenmelidir. Bu yatırımcıların ülkelerinin vergi sistemlerinin yapısı doğru anlaşılmalıdır. Dolayısıyla agresif vergi planlaması sorunu ülkemiz için de güncel bir konudur.

Agresif vergi planlaması, Türkiye için güncel bir konu olmasına rağmen bu alanda yeterli çalışma yapılmadığını söyleyebiliriz. Örneğin OECD'nin agresif vergi

planlamasına yönelik yapmış olduğu çalışmalarda, kurucu üye olmasına rağmen, Türkiye'nin bir katkısı bulunmamaktadır. OECD'nin yayımlamış olduğu Matrah Aşınması ve Kar Aktarımına Dair Rapor, Hibrit Uyumsuzluk Tasarımları: Vergi Politikası ve Uyum Sorunlarına İlişkin Rapor, Agresif Vergi Planları Üzerinden Kurum Zararlarının Kullanılmasına İlişkin Rapor hazırlanırken birçok ülke tespit ettikleri soruna ilişkin bilgileri ve örnek olayları OECD'nin veri tabanına aktarmış ve bu sorunlar analiz edilerek çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Oysa bu raporlarda tespit edilen konular Türkiye'yi çok yakından ilgilendirmesine rağmen ülkemiz sorunun çözümüne yönelik bir katkı sunmadığı gibi, mevcut raporlar Türkçe'ye tercüme edilerek ilgililerin istifadesine de sunulmamıştır. Benzer sorun iyi vergi yönetiminin sağlanması için Avrupa Komisyonu tarafından yayımlanan rapor ve tavsiye kararları için de geçerlidir. Avrupa Komisyonu'nun yayımlamış olduğu kararlar da Türkçe'ye tercüme edilmemiştir. AB üyesi olma yolunda müzakerelerde bulunan ülkemizin hangi sorunlarla karşılaşabileceğinin doğru analizinin sağlanabilmesi için bu kararların da Türkçe'ye tercüme edilerek ilgililerin istifadesine sunulmalıdır. Ayrıca Türkiye, OECD'nin kurucu üyesi olduğunu da dikkate alarak agresif vergi planlaması alanında yapılan çalışmalara katkıda bulunmalı ve bu alanda aktif rol üstlenmelidir.

Agresif vergi planlamasıyla mücadele bağlamında Türkiye'nin vergi mevzuatı ile başka ülkelerin vergi mevzuatının uyumsuzluğu, mükelleflerin kendilerine en avantajlı tasarımı gerçekleştirmelerine olanak tanıyabilecektir. Bu nedenle ülkelerin vergi sistemlerinin Türk Vergi Sistemi ile karşılaştırılması ve bu bağlamda sorunlu alanlara yönelik yasal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Maalesef yaptığımız araştırmada, bu şekilde kapsamlı bir çalışmaya rastlayamadığımızı söylemeliyiz. Bu nedenle gelir idaresinin karşılaştırmalı hukuktan yararlanarak ülkelerin vergi uygulamalarının ne şekilde olduğu yönünde karşılaştırmalı çalışma yapması, ülkelerin ülkemizin vergi sistemine olan üstünlükleri, avantajları ve dezavantajları tespit edilmeli ve bu tespitlerin belirli dönemlerle güncellenmesi gerekmektedir.

Türkiye'de agresif vergi planlaması ile mücadeleye yönelik olarak özel bir çalışma mevcut değildir. Var olan çalışmalar ise daha çok vergiye gönüllü uyumun sağlanması ve vergi yönetiminin güçlendirilmesine yöneliktir. Bu bağlamda mükellef haklarının ilan edilmesi, mükellef odaklı hizmet veren Gelir İdaresi Başkanlığı'nın kurulması, otomasyon sisteminin yaygınlaştırılması olumlu gelişmelerdir. Buna

karşın ÷lkemizde halen ört÷lü ya da açık vergi affı uygulamaları mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun önünde engeldir. Zira vergi afları, vergi adaleti ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin önünde engeldir. Bu nedenle vergi affı uygulamasından vazgeçilmelidir.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede mükellef işlemlerinin gerçek mahiyetinin tespiti son derece önemlidir. Mükellef işlemlerinin gerçek mahiyeti ise vergi müfettişlerinin denetimi ile ortaya çıkarılacaktır. Bu nedenle vergi müfettişlerinin temel hukuk bilgisine sahip olmaları, mükellef işlemlerini yorumlayabilme, işleme konu belgelerin hukuki sonuçlarına vakıf olma, işletme defterlerini analiz edebilme gibi birçok konuda yeterli olmaları gerekmektedir. Ancak ÷lkemizde vergi müfettişleri, hukuki bilgisi yetersiz olan ve hatta hiç hukuk eğitimi almamış kişilerden de temin edilebilmektedir. Çünkü mevcut düzenlemeye göre dört yıllık bir fakülteden mezun olmak, vergi müfettişi olmak için yeterli gör÷lmektedir. Bu itibarla eğitim, fen ve edebiyat fakültelerinin matematik, istatistik, fizik, kimya, biyoloji, fen bilimleri ile fen ve teknoloji bölümlerinden ya da bunlara denkliği yetkili makamlarca kabul edilen dört yıllık fakültelerden birini bitirenler, vergi müfettişi olabilecektir. Mükellefin temel hak ve hürriyetlerinden olan mülkiyet hakkına doğrudan müdahale anlamına gelen vergilendirmenin ve vergi denetiminin daha nitelikli kişiler eliyle yapılması şarttır. Dolayısıyla vergi müfettişlerinin temel hukuk eğitimi veren bölümlerden alınması, bu anlamda hukuk, maliye, iktisat ve işletme mezunları arasından tercih edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mevcut sistemdeki uygulamaya biran önce son verilmelidir.

Agresif vergi planlamasıyla mücadele uzmanlık isteyen bir alandır. Ülkemizde de agresif vergi planlamasıyla mücadelede uzmanlaşmanın sağlanması gereklidir. Mevcut sistemde agresif vergi planlamasıyla etkin mücadelenin sağlanması adına Ört÷lü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı aktif rol oynayabilirse de, bu grup başkanlığının inceleme konularının ört÷lü sermaye, transfer fiyatlandırması ve yurtdışı kazançlarla sınırlı olması dolayısıyla meydana gelebilecek diğer tasarımların denetimde karmaşıklığa yol açabilecektir. Bu nedenle, agresif vergi planlaması ile mücadeleye ilişkin ayrı bir grup başkanlığı kurulması ya da en azından sadece bu konuyla ilgilenen vergi müfettişi grubu oluşturulması yararlı olacaktır.

Agresif vergi planlamasıyla mücadelede küresel işbirliği son derece önemlidir. Özellikle vergi cenneti ülkelerin bilgi paylaşmamaları nedeniyle mükellef işlemlerinin gerçek mahiyetinin tespiti güçleşmektedir. Bu nedenle ülkemizin bilgi paylaşımı alanında ülkelerle bilgi değişimi anlaşması imzalaması gerekmektedir. Bugüne kadar akdedilen ve yürürlüğe giren anlaşma sayısı ikidir. Dünya genelinde varolan vergi cennetlerinin sayısı dikkate alındığında bu anlaşma sayısının az olduğu bir gerçektir. Bu nedenle bilgi değişimine ilişkin anlaşmaların sayısı arttırılmalıdır.

Agresif vergi planlamasıyla mücadeleye yönelik ülkemizde iç hukuk düzenlemeleri mevcuttur. Bu düzenlemelerden genel kötüye kullanma karşıtı düzenleme olarak tanımlayabileceğimiz VUK m.3 yer almaktadır. Bu madde iki konuyu düzenlemektedir: vergi normlarının yorumlanması ve ispat. VUK m.3/A-II'de vergi kanunlarının yorumlanmasına ilişkin yer verilen düzenlemede vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde ise vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanacaktır.

Agresif vergi planlamasıyla mücadeleye yönelik çalışmaların başarılı olması ve mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun sağlanması için vergi düzenlemelerinin basit, sade ve anlaşılır bir dille kaleme alınması gerekmektedir. Uzun kanun maddeleri, karmaşık ifadeler ve kanun sistematığına uymayan düzenlemeler birçok hususun gözden kaçırılmasına, kanunun yanlış yorumlanmasına ve vergi idareleri arasında olduğu gibi vergi mahkemelerinde de yorum farklılıklarına yol açarak ülke genelinde tutarsız uygulamaların ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

Mükelleflerin işlemlerinde öngörmedikleri bir sorunla karşılaşmamaları adına, özelge uygulaması doğru olmakla birlikte, aynı konuda verilen özelgeler arasında farklılıkların olmamasına dikkat edilmeli, özelgelerin denetimine imkân tanınmalıdır. Bu bakımından Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan özelge havuzu uygulaması yerinde bir tercihtir.

VUK m.3'te yer verilen diğer konu ispattır. VUK m.3/B'de yer alan ve ispat başlığını taşıyan düzenleme doktrinde ekonomik yaklaşım olarak adlandırılmaktadır. Ekonomik yaklaşım, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemidir. Bu yorum yöntemi vergiyi doğuran olan ve bu olaya ilişkin mükellef işleminin gerçek mahiyetinin

anlaşılmasını esas almaktadır. Dolayısıyla VUK m.3/B’de yer verilen bu düzenleme, agresif vergi planlamasıyla mücadelede ülkelerin iç hukuklarında yer verdiği genel kötüye kullanma karşıtı kural niteliğindedir. Bu nedenle bir mükellefin işleminin amacının vergi odaklı ve ekonomik özden yoksun olup olmadığının tespitinde VUK m.3/B’de yer verilen ekonomik yaklaşım ilkesi vergi uygulayıcısına yasal dayanak sunması açısından önemli bir kolaylık sağlayacaktır. Bununla birlikte VUK m.3/B, vergi uygulayıcısına takdim edilmiş, her kapıyı açan bir maymuncuk değildir. Bu düzenleme uygulanırken vergi uygulayıcısı somut olayı tüm unsurlarıyla tespit ettikten sonra işlemler arasındaki bağlantıları doğru ve tam olarak kurmalı, işlemi buna göre anlamlandırmalıdır. İşlemlerdeki tüm unsurlar işlem bütünü içinde değerlendirilmelidir. Yapılan değerlendirmede mükellef işlemlerinin öncelikli amacının vergi avantajı elde etmek olup olmadığı araştırılmalıdır. Ayrıca mükellefin amacı vergi avantajı elde etmek olmakla birlikte işlemlerinin ekonomik özünün olup olmadığı da değerlendirilmelidir. Aksi halde sırf vergi avantajı elde edip etmediği yönünde yapılacak bir değerlendirme yasal vergi planlamasının uygulanabilirliğini ortadan kaldıracaktır. Bu bakımdan VUK m.3/B uygulanırken somut olayın tüm unsurlarıyla tespit edilmeli ve vergi avantajı elde etmeye yönelik gerçekleştirilen planlamanın ekonomik öze sahip olup olmadığı araştırılmalıdır.

Mezuatımızda genel kötüye kullanma karşıtı kural bulunduğundan Avrupa Komisyonu’nun Agresif Vergi Planlamasına İlişkin 06.12.2012 tarihli Komisyon Tavsiyesi’nde yer verdiği genel kötüye kullanma kuralına ilişkin düzenleme önerisinin uygulanmasına gerek yoktur. Çünkü VUK m.3/B’de yer verilen düzenleme, mükellef işlemlerinin gerçek mahiyetinin anlaşılmasında genel bir düzenleme niteliğindedir. Oysa Komisyon’un önerdiği düzenleme vergi odaklı yapılan işlemlerin hukuki neticesinin ne olacağını düzenlemektedir. Ayrıca Komisyon’un önerdiği düzenleme, mevzuatımızda yer alan düzenlemenin başka bir şekilde ifadesinden başka bir şey değildir. Dolayısıyla AB’ye üyelik sürecinde VUK m.3/B’de bir değişiklik yapılması gerekmemektedir.

Ülkemizde, mahremiyete ilişkin düzenleme gereğince mükellef hakkındaki işlem dosyaları bir başka kimse tarafından incelenmemektedir. Bu durum mükellefin ticari sırlarının korunması ve özel hayatın gizliliği gibi birçok ilkeyle uyumludur. Ancak agresif vergi planlaması tasarımlarının ne şekilde ortaya çıktığı, hangi hukuki araçların kullanıldığı, hukuki araçlara hangi anlamlar yüklenerek

işlemlerin somutlaştırıldığı tespit edilebilmesi, hem doktrinin geliştirilmesi hem de uygulamaya yön verilmesi anlamında, mahremiyete riayet edilerek denetime ilişkin muamelelerin araştırmacıların incelenmesine açılması ya da en azından vergi denetimi sırasında tespit edilen önemli tasarımların ilgililerin isimleri gizlenerek ve ticari sırlar, özel hayata ilişkin bilgiler ifşa edilmeksizin raporlar halinde kamu oyuna sunulması gerekmektedir. Benzer şekilde Danıştay'ın ve Yargıtay'ın vergi hukukuna dair kararlarının tamamının resmi internet sitesinden erişilebilmesi gerekmektedir. Buna ilişkin teknolojik alt yapı olmakla birlikte bu kararlara çok sınırlı bir şekilde ulaşılmaktadır. Hukuk devleti olmanın bir gereği olarak yüksek mahkeme kararlarına ulaşılmalıdır. Bu nedenle Danıştay'ın ve Yargıtay'ın vermiş olduğu kararların, gerektiğinde kişi isimlerinin gizlenerek, kamuoyu ile paylaşılması gerekmektedir.

Agresif vergi planlaması tasarımlarında elde edilen vergi avantajının hukuka aykırılığının ispatı kural olarak vergi idaresine aittir. Çünkü en az vergiyi ödemek amacıyla iş ve işlemleri düzenleme, mükellef için bir haktır. Bu hakkın kötüye kullanıldığı ispatı ise iddia eden vergi idaresine aittir. Ancak mükellef işlemi olağandışı bir görünüm arz ediyorsa veya iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan bir durum söz konusuysa bu durumda işlemin hukuka uygunluğunun ispatı mükellefe geçecektir.

Ülkemizde 2006 yılında yürürlüğe konulan 5520 sayılı KVK m.30/7'de ve 193 sayılı GVK m. 94/2'de vergi cennetleri ve zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelere yönelik yapılacak ödemelerde %30 oranında stopaj uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu ülkelerin hangileri olduğu ise Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecektir. Ancak bugüne kadar böyle bir liste ilan edilmemiştir. Hukuki güvenlik ve öngörülebilirlik ilkeleri gereğince Türkiye aleyhine zararlı vergi rekabeti uygulayan bu ülkelerin Bakanlar Kurulu'nca tespit edilerek ilan edilmesi gerekmektedir. Aksi halde Türkiye'de faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin iş ve işlemlerini planladıkları ülkelerin Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilen listede yer alması halinde küresel rekabet ve iş ilişkileri açısından önemli sorunlar yaşayabileceklerdir.

KAYNAKÇA

1) KİTAPLAR:

Aarsnes, Frian, *Protection From Derivative Abuse*, Publish What You Pay Norway, ISBN 978-82-93212-02-7, December 2011.

Akçaoğlu, Ertuğrul, *Finansal Türev Ürünlerin Vergilendirilmesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002. (kısaca Türev).

Akdoğan, Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2014.

Akkaya, Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

Aral, Fahrettin, *Borçlar Hukuku: Özel Borç İlişkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2003.

Ateş, Leyla, *Transfer Fiyatlandırması Ve Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011.

Ateş, Leyla, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006.

Ayrancı, Hasan, *Ön Sözleşme*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2006.

Bilici, Nurettin, Bilici, Adem, *Kamu Maliyesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013.

Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2013.

Bouver, Michael, *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L'Impôt*, 2003.

Bowler, Tracey, *Countering Tax Avoidance In The UK: Which Way Forward?*, The Institute For Fiscal Studies TLRC Discussion Paper No. 7, London, 2009.

Brooks, Michael, Head, John, *In Economics Law And Public Choice*, Grame S Cooper (edit.) Tax Avoidance And Rule Of Law, IBFD Publications, Amsterdam, 1997.

Drake, Pamela Peterson, Fabozzi, Frank J., *The Basics Of Finance; An Introduction To Financial Markets, Business Finance and Portfolio Management*, Frank J. Fabozzi Series, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2010.

Erdem, Metin, Şenyüz, Doğan, Tatlıoğlu, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2012.

Eren, Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2003.

Erginay, Akif, *Kamu Maliyesi- Kamu Gelirleri- Kamu Giderleri- Devlet Bütçesi- Maliye Politikası- Kamu Borçları*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1985.

Eroğlu, Onur, *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.

- Esener, Turhan, *Türk Hususî Hukukunda Muvazaalı Muameleler*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1956.
- Fabozzi, Frank J., *The Use of Derivatives in Tax Planning*, Frank J. Fabozzi Inc., Pennsylvania, 1998.
- Feinschreiber, Robert, *Transfer Pricing Method*, Jon Wiley & Sons Incorporation, New Jersey, 2004.
- Garner, Bryan A. (Edit), *Black's Law Dictioanary*, 9th Edition, West Publishing Company, USA, 2009.
- Gökbel, Doğan, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011
- Göktuna, Hamdi Deniz Ege, *Vergi Hukukunda Birleşme, Bölünme Ve Hisse Değişimi İşlemleri*, Legal Yayınevi, İstanbul, 2013.
- Günday, Metin, *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.
- Güvenç, İnci, Tuay, Elif, *Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı*, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 51, Ankara, 2007.
- Işık, Abdulkadir, *Kamu Maliyesi*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2014. (Kısaca Işık A.)
- Işık, Hüseyin, *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç Ve Örtülü Sermaye-Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 2005/370, Ankara, 2005.
- İpek, Jale G., Akıntürk, Turgut, *Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri Kişiler Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002.
- Jacobs, Vernon, Duke, Richard, *The Controlled Foreign Corporation Tax Guide*, Offshore Press, Inc., Third Edition, ISBN 1-934175-04-8, Kansas, 2007.
- Karabacak, Nihal Samsun, *Avrupa Birliği'nin Vergileme Alanındaki FISCALIS Programı Ve Türkiye'nin Katılımı*, T.C. Maliye Bakanlığı AB Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayınları, Ankara, 2010.
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.
- Karatepe, Yalçın, *Türev Piyasalar*, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Yayın No: 587, Ankara, 2000.
- Kılıçoğlu, Ahmet M., *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.
- Kırca, İsmail, *Hukuki Yönüyle Borsa Opsiyon işlemleri*, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, Ankara, 2000.

Kutlu, Erol, Yazıcı, Resul, İslatince, Hasan, Erdiñ, Zeynep, Gürsoy, Bülent, *Ekonomik Analiz*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2776, Eskişehir, 2013.

Larin, Gilles N., Buote, Chantal, Duong, Robert, *Aggressive Tax Planning and Inherent Risks: Would Canada Benefit by Adopting Tools Developed by Some of Its Trading Partners*, Québec, 2006.

Monsenego, Jérôme, *Taxation of Foreign Business Income Within The European Internal Market*, Stockholm School of Economics Publish, ISBN: 978-91-7258-845-5, Stockholm, 2011.

Murphy, Kristina, *Regulating More Effectively: The Relationship Between Procedural Justice, Legitimacy And Tax Non-Compliance*, Australian National University Working Paper No: 71, ISBN: 0642768714, Canberra, 2005.

Murphy, Kristina, Sakurai, Yuka, *Aggressive Tax Planning: Differentiating Those Playing The Game From Those Who Don't*, Centre For Tax System Integrity Research School Of Social Sciences Australian National University, Working Paper No:25, ISBN: 0642768242, Australia, 2001.

Mutluer, Kamil, Heper, Fethi, Dönmez, Recai, Üyümez, M. Erkan, *Vergi Hukuku*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 1536, Eskişehir, 2006.

Oğuzman, M. Kemal, Öz, Turgut, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1995.

Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2013.

Öner, Cihat, *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2010.

Öz, Semih, *Uluslararası Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri*, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.

Özdemir, Biltekin, *Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Özer, Levent, *Vergilemede Global Eğilimler*, Scala Yayıncılık, İstanbul, 2009

Poroy, Reha, Tekinalp, Ünal, Çamoğlu, Ersin, *Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000.

Prosser, Kevin J., Murray, Rebecca, *Tax Avoidance*, Sweet & Maxwell Publish, London, 2012.

Pulaşlı, Hasan, *Şirketler Hukuku Temel Esaslar*, Karahan Yayınevi, Adana, 2009.

Sağlam, Meltem, *Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011.

Saraç, Özgür, *Küresel Vergi Rekabeti Ve Ulusal Vergi Politikaları*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Saruç, Naci Tolga, *Vergi Uyumunu*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2015.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2013.

Thorne, Danielle, *The Double Irish And Dutch Sandwich Tax Strategies: Could A General Antiavoidance Rule Counteract The Problems Caused By Utilisation Of These Structures?*, Victoria University of Wellington LLM Research Paper, Laws 516: Taxation, Domestic And International, New Zealand, 2013.

Uludağ, Arda, Turunç, Sencer, *Uluslararası Toplumun Gelişmekte Olan Ülkelere Yaklaşımı*, Vergi & Kalkınma, Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, Ankara, 2014.

Vaidyanathan, Akanksha Jalan, *Tax Havens: Conduits for Corporate Tax Malfeasance*, Working Paper No: 458, Indian Institute of Management Bangalores, Bangalores, 2014.

Yaşa, Memduh, *AK İktisat Ansiklopedisi*, Ak Yayınları, İstanbul, 1973.

Yıldız, Habib, *Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2005.

Yılmaz, Gülay Akgül, *Kayıt Dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları*, İSMMMO Yayınları, İstanbul, 2006.

2) MAKALELER:

Acinöroğlu, Serkan, “Vergiden Kaçınma Ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği’nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 379, Yıl: 2013 (Mart), SS. 188-197.

Akbey, Ferhat, “Türkiye’de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme”, *Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 29, Sayı: 1, Yıl: 2014, SS. 63-103.

Akçaoğlu, Ertuğrul, “ABD Vergi Hukukunda Özün Şekle Üstünlüğü İlkesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl: 2012, Sayı: 2, SS. 171-186 (kısaca, Öz).

Akkaya, Mustafa, “Vergi Borcunu Etkileme Çabalarının Anayasal Vergilendirme İlkelere Karşısındaki Konumu”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur Yaltı), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 26-43 (kısaca Etkileme).

- Akman, Şefik Taylan, "Vergi Hukukunda "Peçeleme" Kavramının Hukuksal ve Sosyolojik Analizi", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, Yıl: 2008, SS. 26-48.
- Aktan, Coşkun Can, Vural, İstiklal Y., "Vergi Rekabeti", *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 22, Yıl: 2004 (Ocak-Haziran), SS. 1-18.
- Aktel, Mehmet, "Küreselleşme Süreci Ve Etki Alanları", *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2, Yıl: 2001, SS. 193-202.
- Akyıldız, Hüseyin, "Tartışılan Boyutlarıyla 'Homo Economicus'", *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, Yıl: 2008, SS. 29-40.
- Altınışik, Songül, " Hizmetiçi Eğitim Ve Türkiye'deki Uygulama", *Eğitim Yönetimi*, Sayı: 3, Yıl: 2 (Yaz 1996), SS. 329-348.
- Altınok, Derviş, "Hakkın Kötüye Kullanımı Yasağı Altında Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonucu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 366, Yıl: 2012 (Şubat).
- Anbarlı, Şeniz, "Bir Pasif Direnme Modeli Olarak Sivil İtaatsizlik", *Cumhuriyet Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:2, Sayı: 1, Yıl: 2001.
- Arıkan, Zeynep, "Avrupa Vergi Sisteminin Birbirine Yaklaştırılması Gayretleri ve Türk Vergi Sistemi", *İzmir Ticaret Odası Dergisi*, Sayı: 3, Yıl: 1991 (Mart).
- Aydın, Erkan, "Vadeli İşlem Ve Opsiyon Sözleşmelerinden Sağlanan Gelirlerin Gelir Vergisi Kanunu Geçici Madde 67 Kapsamında Vergilendirilmesi", *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt: XXV, Sayı: 2, Yıl: 2008, SS. 363-383.
- Ayrıçay, Yücel, "Türev Piyasaların Gelişmekte olan Piyasalara Olası Etkileri", *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, Yıl: 2003, SS. 1-19.
- Bak, Başak, "Borsa Opsiyon Sözleşmesi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 64, Sayı: 4, Yıl: 2009, SS. 39-75.
- Balcı, Süleyman Hayri, "Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 347, Yıl: 2010, SS. 34-43.
- Bankman, Joseph, "The Economic Substance Doctrine", *Southern California Law Review*, Volume: 74, Issue: 5, SS. 5-30.
- Barker, William B., "The Ideology of Tax Avoidance", *Loyola University Chicago Law Journal*, Volume: 40, Issue: 2, Chicago 2009, SS. 229-251.
- Barlas, Nami, "Dürüstlük Kuralı Ve Hakkın Kötüye Kullanılması Yasağının Alman Medenî Kanunundaki Düzenlenme Tarzı Ve Eleştirisi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, Cilt: LV, Sayı: 3, Yıl: 1997.

- Batirel, Ömer Faruk, “Türk Vergi Yönetimi”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Seri: 29, Yıl: 1983-1984, SS. 127-136.
- Berkay, Ferhan; Armağan, Ramazan, “Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 5, Yıl: 2011, SS. 88-106.
- Bilgin, Handan Kaynar, “Türkiye’de Vergi Ahlakının Belirleyicileri”, *ODTÜ Gelişme Dergisi*, Sayı: 38, Yıl: 2011(Ağustos), SS. 167-190.
- Bilici, Nurettin, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur YALTI), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 197-216.
- Birgili, Erhan, Akyel, Nermin, Karaca, Nevran, “Futures Sözleşmeler ve Muhasebeleştirilmesi”, *Muhasebe ve Finans Dergisi*, Sayı: 26, Yıl: 2005 (Nisan), ISSN:2146-3042, SS.109-119.
- Bıyan, Özgür, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununda Tek Ortaklı Şirket: Zorunlu Bazı Düzenlemelerin Vergi Hukukunda Yarattığı Eksiklik”, *Mali Çözüm*, İSMMMO Yayınları, Yıl: (Temmuz-Ağustos), SS. 91-109.
- Bozkurt, Batuhan Levent, “Avrupa Birliği’nde Kurumlar Vergisi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 150, Yıl: 2006 (Ocak-Haziran), SS. 90-106.
- Bulut, Nihat, “Hak ve Özgürlüklerin Sınırlandırılma Nedeni Olarak Genel Ahlak”, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: IV, Sayı: 1-2, SS. 29-47.
- Bulutoğlu, Kenan, “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon Poujade Hareketi”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı 4, Yıl: 1958.
- Buyrukoğlu, Selçuk, Erasa, İrem, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 375, Yıl: 2012 (Kasım), SS. 116-127.
- Cenikli, Elvan, Şahin, Deniz, “Türk gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri”, *İnternet Uygulamaları Ve Yönetimi Dergisi*, Cilt:4, Sayı: 1, Yıl: 2013, SS. 37-51.
- Coşkun, Neslihan, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları ve Uluslararası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, SS. 153-170.
- Cravens, Karen S., “Examining The Role Of Transfer Pricing As A Strategy For Multinational Firms”, *International Business Review*, Volume: 6, Issue: 2, Year: 1997, SS. 127-145.

Çelikkaya, Ali, Bişgin, Aytül, “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye’nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, Yıl: 2012 (Temmuz-Aralık), SS. 76-94.

Çonkar, Kemalettin, Ata, H. Ali, “Riskten Korunma Aracı Olarak Türev Ürünlerin Gelişmiş Ülkeler ve Türkiye’de Kullanımı”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: IV, Sayı. 2, Yıl: 2002, SS. 1-17.

Çölgezen, Övül, "Şeffaflık ve Bilgi Değişimi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:344, Yıl: 2010, SS. 101-107.

Darby, Joseph B., Lemaster, Kelsy, “International Tax Planning Double Irish More Than Doubles The Tax Saving: Hybrid Structure Reduces Irish, U.S. And Worldwide Taxation”, *Practical US/ International Tax Strategies-A Twice Monthly Report On US/International Tax Planning*, Volume: 11, Issue: 9, Year: 2007 (May), SS. 2-16.

Deak, Daniel, “Macar Vergi Hukuku’nda Hukukun Kötüye Kullanılması”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur YALTI; Çeviren: Gamze Gümüşkaya), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 65-102.

Değirmencioğlu, Cansın, “Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancının Zararlı Vergi Rekabetine Etkisi”, *Mali Çözüm*, Eylül-Ekim 2013, İSMMMO Yayınları, SS. 163-169.

Demirbaş, Tolga, “2013 Yılı Merkezi Yönetim Bütçesinin Değerlendirmesi”, *Bursa Bilanço*, Sayı: 1442, Yıl: 2013 (Ocak/Şubat).

Dijk, Michiel Van, Weyzig, Francis, “The Global Problem of Tax Havens: The Case Of The Netherlands”, *Stichting Onderzoek Multinationale Ondernemingen (SOMO) Paper*, 2008 (May).

Donohoe, Michael P., “Financial Derivatives In Corporate Tax Avoidance: A Conceptual Perspective”, *Journal Of American Taxation Association, Forthcoming Accepted Paper Series*, Year: 2014, SS. 1-45.

Edizdoğan, Nihat, Gümüş, Erhan, “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 164, Yıl: 2013 (Ocak-Haziran), SS. 99-119.

Egeli, Halûk, Dağ, Mehmet, “Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 163, Yıl: 2012 (Temmuz-Aralık), SS. 13-146.

- Erdönmez, Pelin Ataman, “Kurumsal Yeniden Yapılandırma”, *Bankacılar Dergisi*, Sayı: 44, Yıl: 2003, SS. 23-42.
- Erkuş, Hakan, Ateş, Leyla, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumlar Ve 5520 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemenin İrdelenmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 310, Yıl: 2007.
- Evans, Chris, “Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies”, *Univestry Of New South Wales Faculty Of Law Research Series*, Paper: 40, Year: 2008.
- Ferhatoğlu, Emrah, “Uluslararası Vergi Rekabeti Ve Sürükletici Güçleri”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 1, Yıl: 2006 (Haziran), SS. 79-96.
- Fisher, Jasmine M., “Fairer Shores: Tax Heavens, Tax Avoidance And Corporate Social Responsibility”, *Boston University Law Review*, Volume: 94, Issue: 337, SS. 337-365.
- Freedman, Judith, “Interpreting Tax Statutes: Tax Avoidance And The Intention Of Parliament”, *Law Quarterly Review*, Issue: 123, SS. 53-90.
- Fuest, Clemens, Spengel, Christoph, Finke, Katharina, Heckmeyer, Jost H., Nusser, Hannah, “Profit Shifting and “Aggressive” Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform”, *World Tax Journal*, October 2013.
- Gençoğlu, Ümit Gücenme, Ertan, Yasemin, “Türkiye’de Örtülü Sermaye Ve Örtülü Kazanç Dağıtımı: İMKB 50 Endeksinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Yıl: 2012 (Ekim), SS. 85-100.
- Giray, Filiz, “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları”, *Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 9 Yıl: 2005, SS. 93-122.
- Gök, A. Kerim, “Vergi Direncinin Gelişimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: XXII, Sayı: 1, Yıl: 2007.
- Gökbunar, Ali Rıza, Selim, Sibel, Yanıkkaya, Halit, “Türkiye’de Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörler Üzerine Bir Araştırma”, *Ekonomik Yaklaşım*, Cilt: 18, Sayı: 63, SS. 69-94.
- Gülşen Gedik, “Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi. Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 17, S. 3-4, SS. 85-112.
- Güney, Selami, Bozkurt, Ramazan, “Türkiye’deki Transfer Fiyatlandırma Uygulamalarının Vergisel Ve Diğer Faktörler Dikkate Alınarak İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 50, Yıl: 2011 (Nisan), SS. 149-166.

- Güngör, Gonca, “Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 2, Yıl: 2011, SS. 69-78.
- Güngör, Kamil, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 40, Yıl: 2001 (Nisan).
- Güngör, Kamil, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Sorunu”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 136, Yıl: 2001 (Ocak-Nisan), SS. 49-76.
- Harari, Moran, Sitbon, Ofer, Kedar, Ronit Donyets, “Aggressive Tax Planning And Corporate Social Responsibility In Israel”, *Accountancy Business And Public Interest*, Volume: 12, Year: 2013, SS. 1-46.
- Hazman, Gülsüm Gürler, “Vergi Bilincini Etkileyen Muhtemel Dışsal Etkenlerin Lojistik Regresyon Analizi ile Tespiti”, *Akademik İncelemeler*, Cilt: 4, Sayı: 1, Yıl: 2009, SS. 53-71.
- İbiş, Cemal, “İşletmelerde Vergi Planlaması”, *Mali Çözüm*, Sayı: 68, Yıl: 2004 (Temmuz-Ağustos-Eylül), SS. 72-79.
- İlhan, Gökalp, “Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması Ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu”, *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 2, Yıl: 2007, SS. 1-23.
- Kahriman, Hamza; Tepekule, Umut, “Uluslararası Vergilemede Yeni Bir Otomatik Bilgi Değişim Uygulaması Olarak FATCA”, *Prof. Dr. Naci Birol Muter’e Armağan*, Editörler Ramazan Gökbunar, Mustafa MİYNAT, Birol Kovancılar, Tülin Canbay, Serkan Cura, Manisa 2014, SS. 85-106.
- Kanamugire, Jean Chrysostome, “A Critical Analysis Of Tax Avoidance In The South African Income Tax Act 58 of 1962, As Amended”, *Mediterranean Journal of Social Science*, Volume: 4, Issue: 6, Year: 2013 (July), SS. 351-363.
- Kaplan, Steven N., Strömberg Per, “Leveraged Buyouts and Private Equity”, *Journal Of Economic Perspectives*, Volume: 23, Issue: 1, Year: 2009 (Winter), SS. 121-146.
- Karadağ, Neslihan Coşkun, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Cilt: 1, Yıl: 2009, SS. 693-745.
- Karasu, Sibel, “Vergi Cennetlerinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri”, *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 109, Yıl: 2008 (Ekim).

- Kargı, Nihal; Karayılmazlar, Ekrem, “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 3, Yıl: 2009, SS. 21-37.
- Kargı, Veli; Yüksel, Cihan, “Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Seri: 54, Yıl: 2010, SS. 24-44.
- Kavulich, Jerome J., “Income Tax-Three Party Sale-Leasebacks-True Leases Or Financing Techniques? Frank Lyon Co. V. United States, 435 U.S. 561 (1978)”, *Western England Law Review*, Volume: 1, Issue: 3, Year: 1978-1979, SS. 601-622.
- Kaygusuzoğlu, Mehmet, “Finansal Türev Ürünlerden Forward Sözleşmeleri Ve Muhasebe İşlemleri”, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 2, Yıl: 2011, SS. 137-149.
- Kıldış, Yusuf, “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 309, Yıl: 2007.
- Kılıç, Ramazan, “Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı”, *Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 14, Yıl: 2011, SS. 363-376.
- Kleinbard, Edward D., “Stateless Income”, *Florida Tax Review*, Volume:11, Issue:9, Year: 2011, SS. 700-774.
- Krahmal, Andriy, “International Hybrid Instruments: Jurisdiction Dependent Characterization”, *Houston Business And Tax Law Journal*, Volume: 5, Year: 2005, SS. 2-29.
- Larin, Gilles N., Duong, Robert, Jacques, Marie “Policy Forum: Responses To Aggressive Tax Planning-A Study Framework”, *Canadian Tax Journal*, Volume: 56, Year: 2008, SS. 143-159.
- Loomis, Stephen C., “The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Havens”, *ST. Mary’s Law Journal*, Volume: 43, Issue: 825, Year: 2012, SS. 825-854.
- Nar, Mehmet, “Küresel Forum Çalışmaları: Vergilendirmede Bilgi Değişimi Üzerine Güncel Bir Değerlendirme”, *International Periodical For The Languages, Literature And History Of Turkish Or Turkic*, Cilt: 9, Sayı: 5, Yıl: 2014 (Bahar), SS. 1631-1649.

Notes, “The Expanding Definition of “Security”: Sale-Leasebacks and Other Commercial Leasing Arrangements”, *Duke Law Journal*, Volume: 1972, Issue: 6, Year: 1972, SS. 1221-1250 (kısaca: Notes).

Odabaş, Sultan, “Vergi Yönetimine İlişkin İlke Ve Hedefler Buldan Araştırması”, Editörler: İrfan Ertuğrul, Turgut Tok, *23-24 Kasım 2006 Buldan Sempozyumu*, Pamukkale Üniversitesi Yayınları, ISBN: 978-975-6992-21-0, Denizli 2006, SS. 83-815.

Organ, İbrahim, “İşletmelerde Vergisel Bir Planlama Unsuru: Transfer Fiyatlandırması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 301, Yıl: 2006.

Organ, İbrahim, Çavdar, Fatih, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Uluslararası Alanda Yaşanan Sorunlar”, *İnternet Uygulamaları ve Yönetimi Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, Yıl: 2012, SS. 63-84.

Organ, İbrahim, Yegen, Baki, “Vergi Bilinci Ve Vergi Ahlakı Oluşumunda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü: Adana Örneği”, *Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 27, Sayı: 4, Yıl: 2013, SS. 241-271.

Ömürbek, Nuri, Çiçek, Hüseyin Güçlü, Çiçek, Serdar, “Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 153, Yıl: 2007 (Temmuz-Aralık), SS. 102-122.

Öncel, Mualla, “Avrupa Ekonomik Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması”, *Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No: 460, Ankara 1981, SS. 714-741.

Öz, Ersan, Yaraşır, Sevinç, “Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (Prof. Dr. Şerafettin Aksoy’a Armağan), Seri: 52, Yıl: 2009.

Pedersen, Jan, “Tax Exploitation”, *Scandinavian Studies in Law*, Volume: 35, Year: 1991.

Pürsünlerli Çakar, Elif, “Vergiye Karşı Direnme Şekilleri Ve Vergi İnzivası”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, Y.2013, Sa. 1-2.

Pürsünlerli Çakar, Elif, “Vergi Kalkan: Dolaysız Vergilere Üst Sınır Uygulaması Ve Fransa Örneği”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XII, Sayı: 1-2, Yıl: 2008, SS. 585-600 (kısaca: Vergi Kalkanı).

Pürsünlerli Çakar, Elif, Saraçoğlu, Fatih, “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği)”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, Yıl: 2014, SS. 51-68 (kısaca: Vergi Polisi).

- Pürsünlerli Çakar, Elif, Saraçoğlu, Fatih, “Vergi Yurttaşlığı: Kavram, Unsurları ve Geliştirme Yöntemleri”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, Yıl: 2015 (Ocak), SS. 39-49 (kısaca: Yurttaşlık).
- Saban, Nihal, “Vergi Usul Kanunu 3,B,1’in –Neliği”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur Yaltı), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 141-167.
- Saraçoğlu, Fatih, “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 2, Yıl 2000, SS.79-96.
- Saraçoğlu, Fatih, “Vergilendirme Yetkisi Ve Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı: 3, Yıl: 2003, SS. 175-189.
- Sargöllü, Ersin, “Muvazaa”, *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 4, Yıl: 1989, SS. 665-678, s. 676.
- Sarıaslan, Osman, “Küreselleşmenin Temel Türk Kanunlarına Etkileri”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, Sayı: 1, Yıl: 2010 (Nisan), SS. 335-362.
- Savaş, Hasan Hüseyin, “Örtülü Sermayede Borcun Devamlı Kullanılma Koşulu Ve Öz Sermayeye Oranı”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 18, Yıl: 2 (Haziran 1999).
- Savaşan, Fatih, Odabaş, Hakkı, “Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı: 10, Yıl: 2005, SS.1-28.
- Saymen, Ferit Hakkı, “Kanuna Karşı Hile İstimali”, *İstanbul Barosu Mecmuası*, Yıl: 1940, SS. 476-492.
- Schizer, David M., “Sticks And Snacks: Derivatives And Curtailing Aggressive Tax Planning”, *Southern California Law Review*, Volume: 73, Year: 2000, SS. 1339-1406.
- Taşkın, Yasemin, “Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış”, *Mali Çözüm*, Sayı: 109, Yıl: 2012 (Ocak-Şubat), SS. 69-76.
- Taşkın, Yasemin, “Vergi Psikolojisi Ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Seri: 54, Yıl: 2010, SS. 68-90.
- Taylar, Yıldırım, “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukukî Güvenlik İlkesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 307, Yıl: 2007.
- Taytak, Mustafa, “İlköğretim II. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, Yıl: 2010 (Ocak-Haziran), SS.496-512.

- Topuz, Seçkin, Canbolat, Ferhat, “Kira İlişkisinin Devri - (Yeni) Türk Borçlar Kanununun İlgili 323’üncü Maddesinin Değerlendirilmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı: 95, Yıl: 2011, SS. 97-134.
- Tosuner Mehmet, Demir, İhsan Cemil, “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlâk Düzeyi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: X, Sayı: II, Yıl: 2008, SS. 355-373.
- Tosuner Mehmet, Demir, İhsan Cemil, “Toplumsal Bir Olgu Olarak Vergi Ahlâkı”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 3, Yıl: 2007, SS. 1-20.
- Tosuner Mehmet, Demir, İhsan Cemil, “Vergi Ahlâkının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 1, Yıl: 2009, SS. 1-15.
- Tunç, Hasan, “Demokrasi Türleri Ve Müzakereci Demokrasi Kavramı”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XII, Sayı: 1-2, Yıl: 2008, SS. 1113-1132.
- Tunçer, Mehmet, “Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi Ve Türkiye”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 57, Sayı: 3, Yıl: 2002, SS.107-128
- Üstün, Yusuf, “Normlar Hiyerarşisi Ve Kooperatiflerin Denetimi Meselesi”, *Tematic Ticaret ve Mevzuat Araştırmaları Dergisi*, Sayı: 2, Yıl: 2014, SS. 1-10.
- Weber, Dennis, “Avrupa Vergi Hukuku’nda Hukukun Kötüye Kullanılması: Genel Bir Bakış Ve Avrupa Birliği Adalet Divanı’nın Dolaysız Ve Dolaylı Vergi İçtihatlarında Bazı Yeni Eğilimler”, *Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi*, (Editör: Billur Yaltı; Çevirenler: Gülşen Gedik, Nuray Aşçı Akıncı), Beta Yayınevi, İstanbul 2014, SS. 237-319.
- Weisbach, David A., “An Economic Analysis of Anti-Tax Avoidance Doctrines”, *John M. Olin Law & Economics Working Paper*, No: 99 (2d Series), 17 May 2002, Chicago 2002.
- William, L. Vallee, “Sale-Leaseback Transactions By Tax-Exempt Entities and the Need For Congressional Guidelines”, *Fordham Urban Law Journal*, Volume: 12, Issue: 2, Article: 5, Year: 1983, SS. 349-381.
- Xynas, Lidia, "Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010: The Regulatory Responses and Taxpayer Compliance", *Revenue Law Journal*, Volume: 20, Issue. 1, Article 2, Year: 2010.
- Yaraşır, Sevinç, “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 379, Yıl: 2013 (Mart), SS. 175-187.

Yıldız, Habib, “Avrupa Birliği Vergi Politikası Ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: X, Sayı:3-4, Yıl: 2006, SS. 549-569.

Yılmaz, Elif, “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı Ve Muvazaa İle Mukayesesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Sayı: XVII, Yıl: 2013, SS. 1757-1781.

Yüce, Mehmet, “Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 78, Yıl: 2004 (Haziran).

Yücer, İpek, “Alt Kira (Sub-Leasing)”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 57, Sayı: 3, Yıl: 2008, SS. 791-829.

Zucman, Gabriel, “Taxing Across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits”, *Journal of Economic Perspectives*, Volume: 28, Issue: 4, Year: 2014 (Winter), SS. 121–148.

3) TEZ VE PROJELER:

Acarkan, İrem, *Avrupa Toplulukları'nda Kurumlar Vergisi Uyumlaştırması Ve Ekonomik Etkilerinin Türkiye Açısından Değerlendirmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2007.

Biçer, Yalın, *Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Vergi Politikaları Ve Değerlendirilmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2006.

Çiftçi, Özgür Himmet, *Türev Piyasalar Ve Türk Bankacılık Sektöründeki Uygulamalar*, Yayınlanmamış Tezsiz Yüksek Lisans Bitirme Projesi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2011.

Çomaklı, Şafak Ertan, *Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi Ve Vergisel Kayıtdışılık*, Atatürk Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri, Proje No: BAP/2003/295, ISBN: 978-975-01665, Erzurum 2007.

Donohoe, Michael Patrick, *Financial Derivatives In Corporate Tax Avoidance*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, University Of Florida, Florida 2011, s. 19 (kısaca Derivatives).

Gedik, Gülşen, *Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2012.

Gökçe, Cihan, *Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı Ve Türkiye Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2006.

Karakaş, İskender Emrah, *Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları Ve Türk Vergi Sistemindeki Çalışmalar*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir 2010.

Keskin, Ayşe Dilşad, *Swap İşlemi ve Hukuki Niteliği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2011.

Muter, Naci B., Sakıncı, Süreyya, Çelebi, A. Kemal, *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum Ve Davranışları Araştırması-Manisa İli Vergi Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması*, Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Manisa 1993.

Nurcan, Belma, *Türev Piyasa İşlemlerinin Vergilendirilmesi ve Örnek Ülke Uygulamaları*, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü, Ankara 2005.

Önal, Debi Konukcu, *Türkiye’de Ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi Ve Analizi*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2011.

Özdemir, Oya, *Gider Vergileri Alanında Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Müktesebatı İle Uyumlaştırılması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta 2008.

Randeberg, Morten, Selvik, Helge, *A Study Of Tax Minimization Strategies In Multinational Companies With Focus On The Coca-Cola Company And IKEA*, (Unpublished Master Thesis), Norwegian School of Economics- Financial Economics And International Business, Bergen 2014.

Şaan, Ayşe, *Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne 2008.

Talqvist, Daniel, *Tax As A Key Driver In Motivating Company Investments: The Case Of Debt Push Down*, Master’s Thesis, Accounting And Financial Management, Stockholm School Of Economics Department Of Accounting And Business Law, Stockholm 2007.

Uyanık, Oğuz Alp, *İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri 2013.

4) RAPORLAR, KOMİSYON KARARLARI VE DİĞER ÇALIŞMALAR:

An Roinn Airgeadais Department of Finance, *Technical Paper on Effective Rates of Corporation Tax in Ireland*, April 2014.

Australian Taxation Office, *The Australian Taxation Office's Management Of Aggressive Tax Planning*, ISBN: 0642807507, Canberra 2004.

Canada Revenue Agency, *2006-2007 Canada Revenue Agency Annual Report*, Canada.

Canada Revenue Agency, *2006-2007 Canada Revenue Agency Annual Report To Parliament*, Canada.

Council Directive 77/799/Eec Of 19 December 1977 Concerning Mutual Assistance By The Competent Authorities Of The Member States In The Field Of Direct Taxation, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:31977L0799>.

European Commission (EC), *“Communication From The Commission To The European Parliament And The Council- An Action Plan To Strengthen The Fight Against Tax Fraud And Tax Evasion”*, 6.12.2012 COM(2012) 722 Final, Brussels 2012. (kısaca Communication).

European Commission, *Comission Recommendation Of 06.12.2012 On Aggressive Tax Planning*, 06.12.2012 C (2012) 8806 Final, Brussels 2012. (kısaca Recommendation).

European Commission, *Commission Decision Of 23.4.2013 On Setting Up A Commission Expert Group to Be Known As The Platform For Tax Good Governance, Aggressive Tax Planning and Double Taxation*, 23.04.2013 C(2013) 2236 Final, Brussels 2013. (kısaca Expert).

European Commission, *Commission Recommendation Of 6.12.2012 On Aggressive Tax Planning*, Brussels, 6.12.2012 C (2012) 8806 Final.

European Commission, *Commission Recommendation of 6.12.2012 On Aggressive Tax Planning*, Brussels, 6.12.2012 C (2012) 8806 Final.

European Commission, *Commission Recommendation Of 6.12.2012 Regarding Measures Intended To Encourage Third Countries To Apply Minimum Standards*

Of Good Governance In Tax Matters, 6.12.2012 C(2012) 8805 Final, Brussels 2012 (kısaca Minimum Standards).

European Commission, *European Economy: The Economic Adjustment Programme for Portugal 2011-2014*, Occasional Papers 202-2014 October, Brussels 2014 (Kısaca: Economy).

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper on the Recommendation On Aggressive Tax Planning*, Brussels, January 2014 Taxud/D1/.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper on the Recommendation On Aggressive Tax Planning*, Brussels, January 2014 Taxud/D1/30.05.2014.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Follow-up Of The Commission Recommendation Regarding Measures Intended To Encourage Third Countries To Apply Minimum Standards Of Good Governance In Tax Matters*, Meeting Of 06.02.2014, DOC: Platform/005/2014/EN, Brussels 2014.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Recommendation On Aggressive Tax Planning*, Meeting Of 06.02.2014, DOC: Platform/006/2014/EN, Brussels 2014.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Follow-up Of The Commission Recommendation Regarding Measures Intended To Encourage Third Countries To Apply Minimum Standards Of Good Governance In Tax Matters*, Meeting Of 10.07.2014, DOC: Platform/008/2014/EN, Brussels 2014.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On Criteria Applied by EU Member States To Establish Lists Of Non-Cooperative Jurisdictions*, Meeting Of 19.11.2014, DOC: Platform/11/2014/EN, Brussels 2014.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Follow-up Of The Commission Recommendations Of 06 December 2012, Criteria Applied by EU Member States To Establish Lists Of Non-Cooperative Jurisdictions*, Meeting Of 02.03.2015, DOC: Platform/1/2015/EN, Brussels 2015.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Draft Rules Procedure*, Meeting Of 10.07.2013, DOC: Platform/001/2013/EN, Brussels 2013.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Draft Work Program*, Meeting Of 16.10.2013, DOC: Platform/002/2013/EN, Brussels 2013.

European Commission, *Proposal For A Directive Of The European Parliament And Of The Council-On The Fight Against Fraud To The Union's Financial Interests By Means Of Criminal Law*, 1.7.2012 COM(2012) 363 Final, Brussels 2012.

European Commission, *Platform For Tax Good Governance-Discussion Paper On The Recommendation On Aggressive Tax Planning*, Brussels 2014.

Finances Québec, *Aggressive Tax Planning*, ISBN: 978-2-550-55081-5, Québec 2009.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *2015 Yılı Performans Programı*, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 188, Ankara 2015 (Ocak).

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planı (2008 – 2010)*, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No: 87.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Mükelleflerin Hakları Ve Ödevleri Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 185, Ankara 2014 (Nisan).

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Rehber*, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 114, Ankara 2010.

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Vergilendirme Bülteni*, Sayı: 7, Yıl: 2013 (Ağustos).

HM Revenue & Customs, *Helpsheet 302*, Tax Year 6 April 2013 to 5 April 2014.

HM Treasury-HM Revenue & Customs, *Tackling Aggressive Tax Planning In The Global Economy: UK Priorities For The G20-OECD Project For Countering Base Erosion And Profit Shifting*, ISBN: 978-1-909790-89-6, March 2014.

House Of Commons Chambre Des Communes Canada, *Report of the Standing Committee on Finance-Tax Evasion And The Use Of Tax Havens*, 41st Parliament, First Session, 2013 May.

House of Commons Committee of Public Accounts, *Tax Avoidance: Tackling Marketed Avoidance Schemes-Twenty-ninth Report of Session 2012–13*, London 2013.

International Fiscal Association, *GAARs in Developing Countries*, IFA Research Paper, 23 October 2013.

New York State Bar Association (Tax Section), *Report On Corporate Tax Shelters*, 10 May 1999.

OECD, *Action Plan On Addressing Base Erosion And Profit Shifting*, ISBN 978-92-64-20270-2, OECD Publishing, 2013. (Kısaca Action).

OECD, *Addressing Base Erosion And Profit Shifting*, ISBN 978-92-64-19265-2, OECD Publishing, 2013, s. 79-80 (kısaca BEPS).

OECD, *Addressing Tax Risks Involving Bank Losses*, ISBN 978-92-64-08867-2, OECD Publishing, 2010 (kısaca Bank).

OECD, *Aggressive tax Planning Based On After- Tax Hedging*, OECD Publishing, 2013.

OECD, *Aggressive tax Planning Based On After- Tax Hedging*, OECD Publishing, 2013.

OECD, *Aggressive tax Planning Based On After- Tax Hedging*, OECD Publishing, 2013.

OECD, *Corporate Loss Utilisation Through Aggressive Tax Planning*, ISBN 978-64-11921-5, OECD Publishing, 2011 (kısaca Corporate).

OECD, *Çok Uluslu İşletmeler Ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*, Paris 2001, (Çeviren: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Referans No: P-2007-142, İstanbul 2007).

OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy And Compliance Issues*, OECD Publishing, March 2014 (kısaca: Hybrid).

OECD, *Neutralising The Effect Of Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD/G20 Base Erosion And Profit Shifting Project, OECD Publishing, ISBN: 978-92-64-21879-6, 2014, s. 29 (kısaca: Neutralising).

OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing, ISBN: 978-92-64-09018-7, 22 July 2010, s. 63-105 (kısaca: TP).

OECD/Council of Europe, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing, Paris 2011. (Kısaca Assistance).

Office Of Tax Policy Department Of The Treasury, *The Deferral of Income Earned Through U.S. Controlled Foreign Corporations*, A Policy Study, December 2000.

Report Of The Auditor General Of Canada, *Aggressive Tax Planning*, Chapter 3, ISBN 978-1-100-23502-8, Ottawa 2014.

South African Revenue Service, *Discussion Paper On Tax Avoidance, Law Administration*, South African Revenue Service, November 2005, SS. 19-27 (Kısaca SARS).

South African Revenue Service, *Tax Avoidance And Section 103 Of The Income Tax Act, 1962- An Interm Response*, South African Revenue Service, March 2006 (kısaca SARS 2006).

T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği Ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, *Gelir İdaresinde Etkinlik Arayışları*, Çevirenler: Pınar ACAR, Gamze Kösekahya, Pelin Kuzey, Hakan Karabacak, Nihal Samsun, Hülya Soylu, Devrim Aşkın, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 2002.

The Federal Ministry For Economic Cooperation and Development, *Addressing Tax Evasion And Tax Avoidance In Developing Countries*, Published by Deutsche Gesellschaft Für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) Gmbh, Eschborn 2010.

TÜBİSAD, *Türkiye’de E-Ticaret Pazar Tanımlama ve 2013 Pazar Büyüklüğü Ölçümlene Çalışması*, İstanbul 2014.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, *Faaliyet Raporu*, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Strateji, Dış İlişkiler Ve Veri Analizi Şube Müdürlüğü Yayını, Ankara, 2014.

5) KONFERANS VE TEBLİĞLER:

Information Management Network (IMN), *The 2nd Annual East Coast Municipal Derivatives Conference-Executive Brief*, 10-12 December 2007, Naples/Florida.

Thuronyi, Victor, *Taxation Of New Financial Instruments*, Ad Hoc Group Of Experts on International Cooperation In Tax Matters, Tenth Meeting, Geneva, 10 - 14 September 2001.

Weeghel, Stef van, “GAAR v. SAAR – or both?”, *Anti-Avoidance Rules In Taxation: Striking A Balance*, Asian Tax Authorities Symposium, 4-5 September 2012, Kuala Lumpur.

Gravelle, Jane G., *Tax Havens: International Tax Avoidance And Evasion*, Congressional Research Service (CRS), CRS Report For Congress, 23 January 2013.

6) İNTERNET ve DİĞER KAYNAKLAR:

AB Nedir?, (Erişim) <http://avrupa.info.tr/tr/avrupa-birligi/ab-nedir.html>, 19.04.2015.

- Aktan, Coşkun Can, “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, (Erişim) http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf, 23.07.2015.
- Avcı, Yakup, “Yeni Finansal Ürünlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanılması”, (Erişim) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/yakup/004/>, 15.01.2015.
- Aygül, Emrah, “Yeni Bir Finansman İmkânı "Satıp Geri Kiralama" (Sale And Leaseback) İşlemi”, (Erişim) <http://www.alomaliye.com/2013/emrah-aygul-yeni-bir-finansman.htm>, 30.11.2014.
- Baker, Philip, “Tax Avoidance, Tax Evasion & Tax Mitigation”, (Erişim) http://www.taxbar.com/articles/Tax_Avoidance_Tax_MitigationPhilip_Baker.pdf, 25.05.2014.
- Benari, Gideon, “Tricky Tax: Two Tax Avoidance Schemes Explained”, Cover art & Illustrations, 2009 (April), (Erişim) http://www.financialtransparency.org/wp-content/uploads/2009/06/Tricky_Tax_GBenari.pdf?80f948, 21.10.2014.
- Biyani, Özgür, “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Beyan Sistemi Çalışmıyor”, (Erişim) <http://www.dunya.com/gelir-uzerinden-alinan-vergilerde-beyan-sistemi-calismiyor-229884h.htm>, 19.08.2014.
- Biyani, Özgür, “Tüm Yönleriyle Transfer Fiyatlandırması”, (Erişim) <http://www.vergidanismani.com/sayfa.aspx?iid=236#.VUX-hfnt1Bc>, 03.05.2015.
- Corporate Tax Rates Table, (Erişim) <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>, 19.08.2014.
- Corporation Tax Basis of Charge, (Erişim) <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/basis-charge.html>, 17.12.2014.
- Corporation Tax Deductions, (Erişim) <http://www.revenue.ie/en/tax/ct/deductions.html>, 20.12.2014.
- Deloitte, (Erişim) “General Anti-Avoidance Rules India And International Perspective”, <https://goo.gl/hgb1n8>, 19.04.2014.
- Deloitte, “Netherlands Highlights 2014”, (Erişim) <http://goo.gl/N5BfWI>, 24.12.2014.
- Demir, Murat; “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörler”, *E-Akademi-Hukuk, Ekonomi, Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, Yıl: 2009 (Ağustos), S.90, Parg.2, (Erişim) <http://goo.gl/u9I3U2>, 09.04.2014.

Department of the Treasury Of USA, “The Problem of Corporate Tax Shelters-Discussion, Analysis and Legislative Proposals”, July 1999, (Erişim) <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/ctswwhite.pdf>, 06.08.2014.

Dış Borç/Yatırım Takası Nedir? (*Debt/Equity Swap*), (Erişim) <http://goo.gl/SuRBih>, 01.03.2015.

Duff, David G.; “Tax Avoidance In The 21th Century”, (Erişim) <http://ssrn.com/abstract=1457453>, 19.04.2014.

Duport, Jim, “Understanding Sale Leaseback Transactions”, (Erişim) <http://lucernex.com/files/wp-content/uploads/2009/12/LseMod-Sale-Leaseback.pdf>, 03.12.2014.

Elçin, Bora, “Türev Finansal Araçlar Ve Vergilendirilmesi”, (Erişim) <http://www.meritymm.com/wp-content/uploads/2013/05/turevvergilendirme.pdf>, 30.12.2014.

Ercan, Metin; “Kitabına Uygun Vergi Kayıpları”, (Erişim) <http://goo.gl/Cu38qd>, 21.08.2014.

Ernst & Young, “GAAR Rising-Mapping Tax Enforcement’s Evolution”, February 2013, (Erişim) <http://goo.gl/8Rl2HA>, 10.05.2015.

Eskicioğlu, Osman, “Çağdaş Vergi Anlayışının İşlam Hukuku Açısından Eleştrisi”, (Erişim) <http://www.enfal.de/vergi.pdf>, 21.02.2014.

Finance Act 2010, (Erişim) <http://www.irishstatutebook.ie/pdf/2010/en.act.2010.0005.pdf>, 18.12.2014.

General Anti Avoidance Rule, (Erişim) <http://www.sataxguide.co.za/general-anti-avoidance-rule-gaar/>, 08.12.2014.

HM Revenue & Customs, “Guidance from Anti-Avoidance Group”, (Erişim) <http://goo.gl/6eqXo4>, 05.07.2014.

HMRC, “CG45100-Groups Of Companies: Cg Definition: Outline”, (Erişim) <http://goo.gl/nJSpdV>, 15.11.2014.

HMRC, “CG45305-No Gain/No Loss Transfers In Groups: The Main Rule”, (Erişim) <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cgmanual/cg45305.htm>, 15.11.2014.

HMRC, “CG45660-Outward Domestication: Deferral Of Capital Gains Charge”, (Erişim) <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cgmanual/cg45660.htm>, 15.11.2014.

Irish Transfer Pricing FAQ, (Erişim) <http://goo.gl/Rymrz0>, 18.12.2014.

IRS Settlement Initiative, (Erişim) <http://www.irs.gov/uac/IRS-Settlement-Initiative>, 04.04.2015.

Jacsonson, Larry, “The Economic Substance Doctrine”, (Erişim) <http://goo.gl/lnSGk8>, 14.07.2014.

Kaya, Murat, “Vergi Kanunları Yönünden Öz Sermaye Ve Önemi”, (Erişim) <http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=2678.0;wap2>, 02.11.2014.

Kirchhoff, Herb, “The Tiebreaker Rule Regarding Tax Deductions for the Same Child”, (Erişim) <http://finance.zacks.com/tiebreaker-rule-regarding-tax-deductions-same-child-2955.html>, 03.04.2015.

Macdonald, Elizabeth, “Apple’s Irish Tax Strategy Explained”, (Erişim) <http://www.foxbusiness.com/government/2013/05/21/apples-irish-tax-strategy-explained/>, 20.12.2014.

Mullis, Kenan, “Check-the-Box and Hybrids: A Second Look at Elective U.S. Tax Classification for Foreign Entities”, (Erişim) <http://goo.gl/IFEAQV>, 19.12.2014.

Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, (Erişim) <http://goo.gl/im6ts4m>, 20.03.2015.

Mükellef Hakları Bildirgesi, (Erişim) <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115>, 17.05.2015.

OECD, “Draft Principles To Enhance The Transparency And Governance Of Tax Incentives For Investment In Developing Countries”, (Erişim) <http://www.oecd.org/ctp/tax-global/transparency-and-governance-principles.pdf>, 17.04.2015.

OECD, “Glossary of Tax Terms, “Avoidance” ”, (Erişim) <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#A>, 23.04.2014.

OECD, “Glossary of Tax Terms, “Evasion” ”, (Erişim) <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E>, 20.04.2014.

Öğrendik, Güray, *İştirakin Devralınması Durumunda Veya İştirakin Tasfiyesi Halinde, İştirakin Kayıtlı Değeri İle Devrolan Ya Da Tasfiye Olan şirketin Özsermayesi Arasındaki Olumsuz Fark Zarar Kabul Edilebilir Mi?*, (Erişim) <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/Guray2013IstirakDev.pdf>, 10.11.2014.

Pfizer Merger Plan Raises Issue Of Corporate Tax Shifting, (Erişim) <http://www.cbc.ca/news/business/pfizer-merger-plan-raises-issue-of-corporate-tax-shifting-1.2641562>, 16.11.2014.

Reed, Philip, “The "Residual Value" of Leasing”, (Erişim) <http://www.edmunds.com/car-leasing/the-residual-value-of-leasing.html>, 03.12.2014.

Robinson, Doug, “Aggressive Tax Planning - Federal Proposals”, (Erişim) <http://www.cch.ca/newsletters/TaxAccounting/august2010/index.htm>, 10.07.2014.

Nedimoğlu, Ruhi, Vergi Suçlarında Manevi Unsur, (Erişim) <http://www.ankarabarasu.org.tr/siteler/ankarabarasu/tekmakale/1973-4/9.pdf>, 09.04.2014.

Saygılıoğlu, Nevzat, “Gerard Depardieu'nun Vergi İnzivası!”, Erişim Tarihi: 20.07.2015, (Erişim) <http://www.paradergi.com.tr/yaz90-308-12,420@300.html>, 20.07.2015.

Structured Finance Cases Settled, (Erişim) <http://www.ird.govt.nz/aboutir/media-centre/media-releases/2009/media-release-2009-12-23.html>, 02.04.2015.

Şirket Birleşmeleri, (Erişim) <http://www.angelfire.com/co2/muratdinc/sayfa2.html>, 21.07.2014.

Taşdemir, Sedat, “Dolaylı Vergilerin Önemi Artıyor”, (Erişim) <http://goo.gl/fRXVlj>, 26.08.2014.

Tax & Development, “Thin Capitalisation Legislation A Background Paper For Country Tax Administrations”, Initial Draft, 2012 (August), (Erişim) http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20Thin_Capitalization_Background.pdf, 03.11.2014.

Taxation Of Cross-Border Interest And Royalty Payments In The European Union, Directive No: 2003/49, (Erişim) <http://goo.gl/Oqfbc>, 21.12.2014.

Tayfur, Ersin, “Avrupa Birliği'nin Vergi Kaçakçılığı ve Vergi Kaçırma Faaliyetlerine Karşı Mücadelesi”, (Erişim) <http://www.vmhk.org.tr/?p=4527>, 30.05.2014.

Toroslu, M. Vefa; “Sat ve Geri Kirala İşlemleri”, (Erişim) <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mvefatosunlu/002/>, 03.12.2014.

Tunç, Akif, Güneş, Can, “Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemeleri/OECD Raporu Ve Çeşitli Ülke Düzenlemeleri”, (Erişim) <http://goo.gl/GdqcYQ>, 01.02.2015.

Türkiye Cumhuriyeti İle Katılım Ortaklığında Yer Alan İlkeler, Öncelikler, Ara Hedefler ve Koşullara İlişkin 8 Mart 2001 tarihli AB Konsey Kararı (2001/235/AT), (Erişim) <http://goo.gl/BNEvZO>, 15.05.2015.

Uzun, Ertuğrul, “Yorum Yöntemlerini Bilmek Yorum Yapabilmek İçin Yeterli Midir? - Hukuk Doktrini, Klasik Yorum Yöntemleri Ve Hukuki Argümantasyon Teorisi”, (Erişim) <http://erugrulu.home.anadolu.edu.tr/HFSA2010.pdf>, 19.08.2014.

Walker, Lord, *Ramsay 25 Years On: Some Reflections On Tax Avoidance*, (2004) LQR 412.

Warren, Alvin C., “U.S. Income Taxation Of New Financial Products”, (Erişim) <http://eml.berkeley.edu/~burch/Warren.pdf>, 06.02.2015.

