

İŞLETME VERGİCİLİĞİ *

Dr. Salih ŞANVER (M. A.)

İst. İkt. ve Tic. İlimler Akademisi

I. Giriş

Vergi problemleri, ötedenberi, geleneksel disiplinimiz olan kamu maliyesinin ana konularından biridir. Kamu maliyesi içinde vergi problemleri *Vergiler* veya *Vergi nazariyesi* adı altında incelenir.

Zamanla kamu maliyesi yanında doğan yeni bazı disiplinler de vergi problemlerini kendilerine konu edinmişlerdir. *Vergi hukuku*, *vergi politikası* ve *işletme vergiciliği* kamu maliyesine göre yeni disiplinlerdir.

Vergi problemlerini inceleyen dört disiplinden herhangi biri bir diğerini yok ederek onun yerine geçmemekte, herbir disiplin vergiler gibi çok yönlü bir konunun bir yönünü incelemekte, böyle olunca da bütün disiplinler birbirlerini tamamlamaktadırlar.

Yirminci yüzyılın başından bu yana gibi uzunca bir zaman aralığı ele alınırsa, yeni disiplinlerin üçünün de doğuşu aynı devreye raslar. Bu hem zaman olma durumuna rağmen, bugüne kadar vergi hukuku ile vergi politikası üzerinde hayli çalışma yapılmış ve bu iki disiplin iyiden iyiyeye geliştirilmiştir. İşletme vergiciliği ile ilgili çalışmalar ise tartışmalı, dağınık ve tek tek kalmıştır. İşletme vergiciliğini bir bütün (bir sistem) haline getirme çabaları günümüzde devam etmektedir.

Oysa olaylar, işletme vergiciliği üzerindeki çalışmalarımızı artırmak için yeter nedenler getirmektedir :

İşletmelerin vergi yükü yüzyılımızın başından bu yana boyuna artmakta, Devletin işletme gelirinden aldığı pay sermaye oluşumunu etkilemeyecek ve işletmenin güvenliğini tehlikeye düşürmeyecek oranda ol-

* Bu yazı konusu, yazarın İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisine verdiği "İşletme vergiciliği ve Türk vergi sistemi" isimli doçentlik tezinde daha etraflıca incelenmiştir. Bu tez, henüz yayınlanmamıştır.

maktan gittikçe uzaklaşmaktadır. Vergilerin az olduğu zamanlarda işletmeler vergileri bir masraf unsuru sayıp, işletmenin fiat politikası üzerinde fazla düşünmek durumunda değildiler. Az vergiler yatırımın kârlılığını da etkilemediğinden yatırım kararları vergileri düşünmeden verilebilirdi. Evvelce, bir masraf vergisi olan gider vergileri de yoktu¹. Bundan başka, geçmişde, vergilemenin gerektirdiği düzeltmeler ticari bilançoda yer almıyor; ticari bilanço alacaklıların korunması prensibi ile, gizli yedeklerin oluşumunu böylece işletmenin güvenliğini sağlayabiliyordu. Bugün ise vergi bilançosunun ticari bilançodan uzaklaşması olayı ile karşılaşyoruz. Genel bir gidiş olarak vergiler yalnız artmakla kalmamakta vergi çeşitleri de çoğalmaktadır. Bu durum işletmelerin vergileme olgusu üzerinde daha yoğun durmalarını gerektirmektedir.

Vergi yükünün sürekli artışı nedeni yanında, işletmelerin vergileme ile stratejik plânda uğraşmalarını gerektiren diğer neden, vergilerin salt mali amaçlar dışında iktisadî politikanın (ve sosyal politikanın) bir aracı olarak kullanılma eğiliminin vergi sistemlerine yerleşmekte oluşu vakasıdır. Keynesçi anlamda vergi politikası vergi sistemlerinde temelli değişiklikler meydana getirmektedir. Vergi politikası; iktisadî faaliyetin Devletçe öngörülen hukukî şekiller (veya birleşmeler) içinde yapılmasını, iktisadî yoğunlaşmaları (Konzentration), işletmelerin ofinansmanının, bazı sektör ve gurupları, belli büyüklükteki işletmeleri tercih etmekte (veya etmemekte) ve bütün bunlara vergi yükü bakımından müsait davranılmasını (veya davranılmamasını) benimsemektedir. Bu suretle vergi politikası işletme davranışlarını değiştirecek nedenler yaratmaktadır.

Vergilerin artışı ve vergi politikası uygulaması olaylarından başka, modern vergi sistemlerinin stopaj hükümleri, işletmelere sanki vergi dairesinin bir servisi olma ödevini vermektedir. Bu nedenle, işletmelere yeni masraflar yüklenmektedir.

Sıraladığımız üç durum, işletmelerin kendi başlarına etki yapamayacağı olaylardır. Diğer bir deyişle, bu olaylar işletmelerin dışında var-

1) Eski Yunan, Eski Mısır, Bizans ve Roma İmparatorluklarındaki gider vergisi benzeri vergilerle İspanya'nın meşhur "Alcabala" sı ve 19. yüzyılda Bremen ve Birleşik Devletlerdeki gider vergileri bir yana; günümüzdeki anlamı ile gider vergileri (muamele vergileri) 1916 yılında Almanya'da başlamıştır. 1918 de Fransa, 1919 da İtalya, 1921 de Belçika, 1926 da Türkiye, 1929 da Amerika, 1940 da İngiltere, 1941 de İsveç ve İsviçre, muamele vergileri koymuşlardır. Bkz. Schmolders G. Die Umsatzsteuern, Handbuch der Finanzwissenschaft iç. II, s. 566 - 567.

dır ve bir işletme bu olayların gidişini tersine çevirememektedir. İş âleminin hütünü ile, bir baskı gurubu olarak, vergilerin artışına ve vergi politikası uygulamasına engel olması mümkün ve olağan ise de², köklü gerekçelere dayanan toplum ekonomisi yönünden bu baskı kolayca benimsenememektedir. Günümüzde gelişmiş ülkeler olsun, az gelişmiş ülkeler olsun, kamu maliyesini ve vergi politikasını iktisadî istikrarın ve iktisadî büyümenin bir aracı olarak kullanmaktadırlar.

İşletmeler; bir taraftan, sermaye oluşumunun zedelediği, işletmelerin güvenliğinin tehlikeye girdiği iddialarına dayanarak politik baskı yolları ile vergilerin artışına ve iktisadî politika uygulamasına karşı koyarken diğer taraftan da, veri vergi sisteminde davranışlarını plânlamaktadırlar. Kolay ölçülemeyen sermaye oluşumu ve işletme güvenliği soyut kavramları yerine, veri vergi sisteminde işletmelerin kendileri için vergi tasarrufu sağlayıcı davranışlarda bulunmaları somut ve ölçülebilir bir durumdur. İşletmelerin modern vergi Devletine iki ana reaksiyonu, davranışlarını vergi tasarrufu sağlayıcı yönde ayarlamaları ve vergilerin işletme hesaplarında doğurduğu değişiklikleri gözetmeleri, olmuştur. Vergi bilânçosunun işletmenin durumunu daha iyi yansıtan ticari bilânço (daha doğrusu işletme bilânçosunu) peçelemesine meydan verilmemektedir.

Kamu maliyesi veya vergi hukuku veya vergi politikası, mevcut çerçeveleri ile, işletmelerin vergileme karşısındaki reaksiyonlarını, diğer bir deyişle, vergiler ile işletmeler arasındaki ilişkileri tahlil ve izaha yetmemektedir. Ayrıca bir işletme vergiciliğine de ihtiyaç vardır.

II. İşletme vergiciliği kavramı

İlk yaklaşımda, işletme vergiciliği kavramı, işletmeler ile vergiler arasındaki ilişkilerin incelenmesi anlamını taşır, demekle yetineceğiz. Bu, işletme vergiciliğinin pek genel ve renksiz bir tanımıdır. İşletme vergiciliği kavramı, ancak, bundan sonraki iki paragrafda, işletme vergiciliğinin gelişmesi ile işletme vergiciliğinin görevleri hakkındaki açıklamalarla berraklığa kavuşacaktır.

2) **Schmölders G.** Finanzpolitik, Springer Verlag, 1955, s. 92 de; baskı guruplarının (Pressure groups) aktörlerine, milletvekillerinin ve hükümet memurlarının masörü (Masseur) dendiğini, bunların koridor veya üçüncü meclisi (Lobby, Couloir, Salle des pas perdus, Third House, Drittie-Kammer) meydana getirdiğini, yazmaktadır.

Vergiler etkisindeki işletme davranışlarını kendine konu edinen işletme vergiciliği, işletmenin davranışlarını, veri vergi sisteminde *Vergi tasarrufu sağlayacak* yönde gerçekleştirmeğe uğraşacağını varsayar. Bu varsayım, firma teorisindeki kârın azamileştirilmesi prensibinin vergi olgusunda kullanılmasından başka birşey değildir.

Vergi tasarrufu, işletme vergiciliğinin münferit konularının değerlendirme ölçüsüdür. İşletme, veri vergi sisteminde, daha az vergi ödeyeceği için, diğer bir deyişle, daha az vergi yükü ile sorumlu kılınacağı için, bir davranış diğerlerine tercih eder.

Bir anlayışa göre, işletmenin vergi tasarrufu sağlayıcı şekildeki davranışları, vergi kanunlarının boşluklarından faydalanması olarak nitelendirilebilir. Şu noktayı açık seçik belirtelim: İşletme vergiciliğinin amacı işletmeye en az vergi ödeme yollarını ilim halinde öğretmek değildir; işletme iktisadının ölçüleri ile değerlendirerek, aynı iki iktisadî olayın farklı vergi yüklerine maruz bırakılıp bırakılmadığını araştırmaktır. Bir örnekle, aynı iktisadî dalda çalışan, aynı bilanço neticelerini elde eden, bir anonim şirket halindeki işletme ile bir kollektif şirket halindeki işletmenin, değişik miktarlarda vergi ödemesi iktisadî denklik prensibine uygun mudur? Bu soru, cevabını ölçülebilir şekilde işletme vergiciliğinde bulur.

İktisadî denklik prensibi, aynı iki iktisadî olayın aynı şekilde vergilendirilmesi demektir. İktisadî denklik ölçüsü, yalnız işletmeler yönünden değil, vergi otoritesi yönünden de önemlidir. Kanun koyucu ve uygulamacı, kanunların konulmasında ve uygulanmasında iktisadî denklik prensibini kolluyor mu, yoksa sadece hukukî şekle mi bağlı kalıyor? Kanun koyucu, kanun gerekçesinde, örneğin, kurumların gerçek kişilere göre daha ağır vergilendirilmesini öne sürdüğü halde; Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi olarak çıkarılan iki kanun, kanun gerekçesine ters olarak kurumun daha hafif vergi yükü altında kalması olayına varabiliyor mu? Bunlar ve benzeri sorular işletme vergiciliğinin tahlilleri ile ölçülür şekilde cevaplandırılabilmekte ve böylece vergi politikası için daha tutarlı neticelere varılabilmektedir.

Vergi tasarrufu kavramı yanında *vergi peçeleme* kavramı da işletme vergiciliğinin temel kavramlarından biridir. Bu kavram, işletmenin gerçek iktisadî durumunu peçeleyerek hukuken geçerli şekil ve işlemlerle az vergi ödemesinin, böyle yollara başvurmasının neticelerini değerlendirmek için kullanılmaktadır. İşletme olagelen ve alışılmış hukukî şekli kullanmıyorsa — hukukî şekli sui-istimal ediyorsa — vergi peçeleme

olayı ile karşılarız. Biraz sonra, işletmenin hukukî şekil seçimi bölümünde, bu olay üzerinde etraflıca duracağız.

Vergi kaçakçılığı, tamamen vergi hukukunun ve ceza hukukunun konusu olup, işletme vergiciliğini ilgilendirmemektedir.

III. İşletme vergiciliğinin gelişmesi

İşletme vergiciliği, bu isim altında, bilhassa Almanya'da doğmuş ve orada bir disiplin haline gelmiştir³. Disiplinin Almanya'daki tarihi seyri, böyle bir disiplinin gerekli olup olmadığını gösterecek mahiyettedir. Bu itibarla, bu paragrafta işletme vergiciliğinin Almanya'daki tarihi gelişimi kısaca verilecektir. Gelişim 1920 yıllarında başlamış, günümüzde de devam eder bulunmuştur.

Aufermann ve *Maier*, tarihi gelişimin devrelere ayrılarak incelenebileceği kanısındadırlar.

Aufermann, gelişimin;

1. Gelişme devresi (1919 - 1925)
2. Mahsup devresi (1925 - Bugün)
3. Kritik devre (1945 - Bugün)

olarak üç devreye ayrılabilirliğini öne sürmektedir⁴.

İşletme vergiciliğinin ancak ticarî bilânçoda (veya işletme bilânçosunda) vergi kanunlarının gerektirdiği düzeltmelerle ilgilenebileceği ve sadece ticarî bilânço ile vergi bilânçosu ilişkilerinin neler olduğu probleminin işletme vergiciliğinin konusunu teşkil ettiğini benimseyen görüş, işletme vergiciliğinde *mahsup nazariyesi* (*Verrechnungsllehre*) diye isimlendirilmektedir. *Aufermann*'ın ikinci devresi, mahsup nazariyesinin doğuşu ve bugüne kadar gelişi ile ilgilidir.

1923 de işletme vergiciliği konusunda ilk sistematik eseri yayınlayan *Findeisen*, daha o zaman, işletme faaliyetlerine vergilerin tesirini incelemekle, mahsup tekniğini değil, vergilerin etkisindeki *işletme davranışlarını* işletme vergiciliğinin konusu yapmıştı.

3) Almanya'da, disiplin için en çok kullanılan deyim "**Betriebswirtschaftliche Steuerlehre**" terimidir. İngilizcede böyle bir deyim yoktur. Bu deyim, İngilizcede Vergi Plânlaması "**Tax planning**" terimi karşışmaktadır.

4) *Aufermann, E.* Entwicklungsphasen der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 1954, s. 271 vd.

1945 yılına kadar, işletme vergiciliğine ait kitaplarda mahsup nazariyesi ağır basmıştır. Aufermann, 1945 den sonra, işletme vergiciliğinde işletme davranışlarının incelenmesi problemlerinin iyice canlandığı devreyi *kritik devre* olarak adlandırmaktadır.

Wöhe, işletme vergiciliğinin tarihi gelişim seyrinde mahsup tekniğinin ağır bastığını kabul etmekte, işletme davranışlarının incelenmesinin de gerekli olduğunu belirtmekte, işletme vergiciliğinde gelişme devresinin bugün de devam ettiği, kritik devrenin ise işletme vergiciliğinin doğuşu ile başladığı sebepleri ile Aufermann'ın devreler ayrımını reddetmektedir⁵.

Maier'in devreler ayrımı ve bu devrelerin özellikleri⁶, aşağıdaki açıklamalarımızı teşkil edecektir.

A. Öncüler (1919 - 1925)

Daha Birinci Dünya Savaşından önce, vergi kanunlarının değerlendirme hükümleri ile ilgili yazılar yayımlanmış, böylece vergiler ile işletmeler arasındaki ilişkilerin incelenmesine başlanmıştır.

Findeisen, 1923 deki ünlü kitabından⁷ önce, 1919 dan itibaren yayınladığı makalelerde, vergi avukatının vergi olgusunun işletme iktisadi tarafına önem vermesi gerektiği tezini savunmuştur. Findeisen, makalelerinde şu iki soruyu cevaplandırmağa uğraşmaktadır :

1. Tüccar, kanuni vergi hükümlerini yerine getirmek için neler yapmalıdır?

2. Tüccar, mümkün olan en az vergiyi ödemek için neler yapabilir?

Birinci sorunun cevabı, tüccara vergi hukukunu öğretmektir. İkinci soru vergi kanunlarını tasvirden ötede bir cevabı gerekli kılar. Bu cevap işletme vergiciliğinde bulunur. Findeisen, bu devrede ikinci soruyu, işletme vergiciliğinin bugünkü ikili cephəsi ile cevaplandırabilmiş değildir. Daha fazla, hangi vergilerin masraf niteliğinde olduğu, böylece yansıtılabileceği, hangi vergilerin kazançtan pay niteliğinde olduğu, Findeisen tarafından bu devrede incelenmiştir.

5) **Wöhe G.** Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 1965, 1966, Cilt I, s. 26.

6) **Maier, H.** Der Stand der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, (Tez) Berlin, 1958, Nürnberg: s. 4 - 21.

7) **Findeisen, F.** Unternehmung und Steuer (Steuerbetriebslehre), Stuttgart, 1923.

Gider vergilerinin etkilerinin de, diğer yazarlarca, oldukça etraflı olarak incelendiği bu öncüler devresinin genel özellikleri şöylece özetlenebilir :

Bir taraftan vergi hukuku, diğer taraftan defter tutma usulü işletme vergiciliği için çıkış noktaları olmuştur. Vergi kanunlarının lâfzi tefsiri devam etmektedir. Vergi ile işletme arasındaki organik bağ henüz kurulmamıştır. Verginin ticaret tekniğine etkileri incelenmekte, işletme iktisadına etkileri daha incelenmemektedir.

B. İşletme vergiciliğinin doğuşu (1923 - 1930)

Findeisen, 1923 de, "Teşebbüs ve vergi" isimli ünlü eserini yayınladı. Bu eserinde, vergi ile işletme arasındaki ilişkilerin işletme iktisadi yönünden tahlil ve tenkidinin yapılmasını, vergi yükünün işletmelerde belli olaylara ve oluşumlara yol açtığını öne sürüyordu. Böylece, Findeisen, vergi ile teşebbüs ilişkisini yeni bir düzeye koyuyordu. İşletme vergiciliği, onda, vergi tekniğinden de vergi hukukundan da ayrı bir şeydi. Kitabının önsözünde aynen şunları yazıyordu :

"Vergi işletme bilgisi (Die Steuerbetriebslehre), tüccarın vergi tekniği ile karıştırılmamalıdır. Vergi tekniğinden, kanuni vergi mükellefiyetini yerine getirmeğe yöneltilmiş teşebbüs tedbirlerinin tümünü, anlamız.

Vergi işletme bilgisi, vergi hukuku ile de karıştırılmamalıdır. Vergi işletme bilgisi vergi hukuku ile ilişkiler kurar : Ancak bu, ya cari vergilemeyi mukayeseli olarak vermek, ya da teşebbüsün gelecekteki vergilemesini araştırmak, böylece istikbaldeki vergi hukuku üzerine tasir yapmak, içindir."

Findeisen, 1920 den evvel, Frankfurt Üniversitesinde işletme vergiciliği öğretimine başlamıştı. Findeisen'in, 1920 de, Frankfurt'tan Nürnberg'e geçmesi ile, Frankfurt Üniversitesinde işletme vergiciliği öğretimi önce *Schmidt* sonra *Aufermann* tarafından yürütülmüştür.

Grossmann da 1920 dan itibaren, Leipzig Yüksek Ticaret Okulunda, işletme vergiciliği öğretimi yapıyordu.

Devrenin özelliği şöylece belirtilebilir :

Bu devrede işletme vergiciliğinin ikinci yönü belirmiştir. Findeisen, vergilerin etkisindeki işletme davranışlarına ağırlık vermektedir, işletme vergiciliğini vergi hukukundan açıkca ayrı tutmaktadır. Vergi hukuku, ancak, işletme vergiciliğinin üzerinde çalıştığı ham maddeyi temin et-

mektedir. Vergi hukuku işletme iktisadî açısından değerlendirilmelidir. İşletme vergiciliği, vergi hukuku ile işletme iktisadının bir karması (kon-
glemerat) olmayıp, bağımsızdır.

C. Mahsup devresi (1930 - 1945)

Bu devre, Aufermann'a göre 1923 de, Maier'e göre 1930 da, başla-
maktadır. Maier, 1925 dan 1930'a gelene kadar işletme vergiciliği alanın-
da herhangi bir eser yayınlanmadığından, Aufermann'ın bu devreyi 1925
de başlatmasına itiraz etmektedir.

1930 dan sonra, işletme vergiciliğinin görevleri ve diğer ilimlere
karşı sınırlandırılması problemleri üzerinde büyük tartışmalar olmuştur.

Mahsup nazariyesinin kurucusu *Helpenstein*, bu nazariyenin baş
savunucusu *Aufermann* ve *Grossmann* devrenin üç önemli ismidir⁸

Helpenstein, vergi hukukuna *iktisadî görüş* kavramını getirmiştir.

İşletme vergiciliğinde mahsup nazariyesinin baş temsilcisi olan
Aufermann, "işletme vergiciliği" adlı eserinin birinci ve ikinci baskıla-
rında başlıca mahsup tekniğini incelemiştir. Ancak, *Aufermann*'ın ölü-
münden sonra yayınlanan üçüncü baskıda, artık mahsup tekniği ilk bas-
kılarıdaki kadar kitaba hâkim değildir. Vergilemenin maliyetlere, yer se-
çimine, hukukî şekil seçimine ve finansmana tesirleri, ayrı ayrı fasıllar
halinde üçüncü baskıda yer almaktadır.

Grossmann, ticarî bilânço ve vergi bilânçosu ayırımına büyük önem
vermiştir.

D. Kritik devre (1945 - Bugün)

İkinci Dünya Savaşı sonrasında bu yana, evvelce ağır basan mah-
sup tekniği ile birlikte, vergilemenin işletme davranışlarına etkilerinin
incelenmesine de aynı önem verilmeğe başlandı.

Artık, bugün, işletme vergiciliğinin ikili yönünden hangisinin ağır
bastığı konusu tartışmalı değildir. Ancak mahsup tekniği yönündeki bil-
gilerimiz oldukça geliştiği halde, davranışlarla ilgili bilgilerimiz henüz
gelişme halindedir.

8) *Helpenstein*, F. Stellung und Aufgabe der Betriebswirtschaftlichen
Steuerlehre als Lehrfach, 1931. ve Wirtschaftliche und Steuerliche Erfolgs-
bilanz, 1932. *Aufermann*, E. Grundzüge der Betriebswirtschaftlichen Steuer-
lehre, 1941, 1950, 1959. *Grossmann* H. görüşleri çeşitli makalelerde toplan-
mıştır.

Bu paragrafı kaparken işletme vergiciliğinde yöntem hakkında kısaca şunlar söylenebilir :

İşletme vergiciliği, önceleri hesap işleri ve mahsup nazariyesi ile ilgili usulleri tasviri olarak gösteriyordu. Sonra, işletme davranışlarının incelenmesini de konu edinince, ampirik - tüme varım metodunu kullanmağa başladı, daha sonra da matematik - tümdengelim metoduna doğru yöneldi. Bu yöntem gelişimi, işletme iktisadınıninki ile aynıdır⁹.

IV. İşletme vergiciliğinin görevleri

Buraya kadar, işletme vergiciliğinin görevleri hakkında, dolayısıyla, bazı açıklamalar yapmış bulunuyoruz. Bu paragrafta, bunları toplayacağız.

İşletme vergiciliği, vergilerin cebri oluşu ve vergilerin güttüğü gayeler (mâli, iktisadî ve sosyal) problemleri ile ilgilenmez, verginin meşruiyeti nazariyelerini tartışmaz. Vergi kanunlarının tedvini problemi de işletme vergiciliğinin konusuna girmez. Vergiler işletme yönünden veri (Data) dir. Her vergi, işletmede ya — ücret, faiz, ham madde gibi — masraf unsurudur, ya da kazançtan paydır; verginin o veya bu niteliği işletme için aynı sonucu doğurur : İşletmenin öz sermayesini azaltır.

Vergi sistemindeki, vergi oranlarındaki ve vergi teşviklerindeki her değişiklik, işletmede intibaklar yaratır. İşletme vergiciliği, bu intibaklarda işletmeye yararlı olur. O halde, vergilerin varlığı dolayısıyla işletmeler için doğan problemlerin tahlil ve izahı işletme vergiciliğinin görevidir, denilebilir.

İşletme vergiciliğinin görevleri, ikisi olan hukukla (*lex lata*) biri, olması gereken hukukla (*lex ferenda*) ilgili olmak üzere üçe ayrılabilir. Bunları sırası ile belirtelim.

A. Olan hukukla (*Lex lata*) ilgili görevler

1. Vergiler işletmeci kararlarına nasıl tesir eder? İşletme, vergilemeden doğan vergi yükünü karşılamak için hangi davranışlarda bulunur? Bu soruların cevaplarını aramak, toplu bir deyişle, işletmelerin veri vergi sisteminde kanunen müsaade edilen yollarla vergi yükünü en aza indirmek imkânlarını tahlil etmek, işletme vergiciliğinin birinci görevidir. İşletmeler vergi yükünü en aza indirmeyi; yer, hukukî şekil, büyük-

9) Wöhe, G. age. s. 5

lük, sermaye yapısı seçimleri ve birleşme, istihsal, sürüm, yatırım, finansman politikaları ile gerçekleştirmeğe uğraşırlar. Bütün bunlar "Vergilemenin işletme yapısına ve fonksiyonlarına tesiri" genel başlığı altında incelenebilir¹⁰.

2. İşletme vergiciliğinin ikinci görevi, vergilemenin işletme hesaplarında yarattığı tesirleri incelemektir: Ticarî bilânço - vergi bilânçosu ilişkileri, değerlendirme hükümleri ve vergi matrahlarının tâyini, burada yer alan konulardır.

Böylece, carî vergi sisteminin (lex lata) analizi biter.

B. Olması gereken hukukla (lex ferenda) ilgili görevler

Gelecekteki vergi kanunlarının yapılmasına ve bugünkü vergi kanunlarının yorumlanmasına tesir etmek, işletme vergiciliğinin üçüncü görevini meydana getirir.

Yukarıda, işletme vergiciliğinde iktisadî denklik prensibine değinmiştik. Bugün, maalesef, iktisadî denklik prensibinden uzaklaşma — sadece, hukukî şekil veya finansman farklı diye aynı iki iktisadî olayın farklı vergilendirilmesi — olayı ile karşılaşırız. İşletme vergiciliği, analiz neticeleri ile, kanun koyucuya ve kazai mercilere iktisadi göstergeler temin eder, böylece adı geçen prensibin gerçekleşmesinde faydalı olur. İşletme vergiciliği tahlillerinde ilim sahasında kahr, değer hükümlerine yer vermez.

İşletmenin en çok kâr prensibi, Devletin gelir ihtiyacı prensibi ile çatışabilir. O zaman, kamu maliyesi veya vergi politikası ile güdülen gayeler işletmenin gayelerine uyuyor mu, uymuyor mu? problemi doğar. Bu, kamu maliyesinin pek dikenli *vergilerin hacmi ve dağılımı* meselesidir¹¹.

Ekonominin içinde bulunduğu durum, daha fazla kamu harcamalarını gerekli kılıyorsa veya yatırım - tasarruf miktarları Devlet bütçesi ile denkleştirilecekse, vergi politikası vasıtalarına müracaat edilir. Bu halde verginin ilk gayesi gelir temin etmek olur; işletmenin gayesi ile çatışıyor diye, vergi miktarının artışından, tüm ekonomi politikası yönünden, vazgeçilemez.

Vergi kanunları, iktisadî teşvik tedbirleri ile veya menfaat guruplarının baskıları yüzünden, teorik olarak miktarı veri olan vergi yükünü,

10) Wöhe, G. age. s. 7.

11) Bkz. Musgrave R. A. The Theory of Public Finance, Mc Graw Hill, 1959, s. 74 vd.

İktisadî denklik prensibine aykırı bir şekilde dağıtabilirler. Bu halde, analiz neticelerine dayanarak, ters dağıtmama imkânlarını kanun koyucuya ve kazai mercilere göstermek işletme vergiciliğinin görevi olur.

Özetlersek, analitik incelemede, hacim problemi — vergilerin miktarı — vergi politikasının, dağıtım problemi de işletme vergiciliğinin konusudur.

Şimdi, işletme vergiciliği kavramına tekrar dönebiliriz.

İşletme vergiciliği disiplini, sadece mevzu hukuku tahlil ve tenkitle yetinmemekte, vardığı neticeleri gelecekteki hukuk üzerinde de geçerli kılmağa çalışmaktadır. Diğer bir deyişle, işletmelerin gayeye uygun olarak vergilendirilmesi söz konusudur. Vergileme, iktisadî denklik prensibini gerçekleştirdiği ölçüde, işletme iktisadî yönünden gayeye uygundur.

Bu düşüncelerle yalnız “işletme ve vergiler” deyimi statik kalmakta, gayeye uygulugu, dinamik yönü iyice belirtememektedir. Bundan dolayı, “işletme vergiciliği” deyimi, ikinci kelimesi ile gayeyi de içine aldığından tercih edilmelidir. Diğer taraftan, söz konusu gaye hem işletme ve hem de vergi alıcı — Devlet — tarafından kollanacaksa, “vergicilik” deyimi bu durumu iyi ifade etmektedir. Bu anlamda, vergicilik deyimi vergiler deyiminden daha geniştir.

V. İşletme vergiciliğinin tasnifi

İşletme vergiciliğinin tasnifi, tasnifi yapan yazarın disiplinin ilimdeki yeri, kapsamı ve görevleri hakkındaki görüşüne bağlı kalmaktadır. Herhangi bir tasnif, disipline girecek konuların seçilmesinde ve sınırlanmasında, belli ve tutarlı esaslara dayandığı ve neticede bir bütüne (bir sisteme) varabildiği ölçüde önem kazanır.

Yazarlarca, işletme vergiciliği için pek çok sistem teşebbüsleri yapılmıştır. Bu sistem teşebbüslerinin dayandığı prensipler üzerinde durmuyoruz¹². Tam bir işletme vergiciliği sistemi konularını başlıca üç bölümde toplar :

Birinci bölümde; işletme vergiciliği kavramı, işletme vergiciliğinin gelişmesi, görevleri, ilimdeki yeri, komşu disiplinlerle ilişkileri ve tasnifi incelenir, arada yöntem problemlerine değinilir. Böylece, işletme vergiciliğine ait genel bilgileri içine alan bu bölüm “işletme vergiciliğine giriş” başlığını taşır.

12) Bkz. Wöhe, G. age. Cilt I de, başlıca sistem teşebbüsleri, prensipleri ile birlikte verilmiştir.

İkinci bölüm; vergilemenin işletme hesap işlerine etkilerinin açıklanmasına, vergi bilançosu ile servet durumu çıkarılması problemlerine ayrılır. Değerleme, amortismanlar, karşılıklar ve yedekler konuları bu bölümde yer alır.

Üçüncü bölümde; vergilemenin işletme davranışlarına (kararlarına) etkileri verilir. Bu davranışlar; işletmenin kuruluş devresinde, işleyiş devresinde ve sona erme devresinde olmak üzere üç paragrafda toplanır. Yer ve hukukî şekil seçimi ile işletmelerin büyüklüğüne ve sermaye yapısına vergilemenin tesirleri birinci paragrafda; tedarik ve ambarlama, istihsal, sürüm, birleşmeler, yatırım ve finansman üzerine vergilemenin tesirleri ikinci paragrafda; tasfiye ve devir hallerinde vergilemenin etkileri de üçüncü paragrafda; incelenir.

Saydığımız konulardan bir tanesi — Hukukî şekil seçimi — bundan sonraki açıklamalarımızı teşkil edecektir.

VI. Hukukî Şekil seçimi

Vergi ile teşebbüsün hukukî şekli arasındaki ilişkiler üzerinde ötedenberi durulmuştur¹³. İşletme vergiciliğinin, davranışlar bakımından, en iyi işlenen ve geliştirilen konusu, budur.

Schmölders,

— Kazanç kavramının gelir kavramına özdeş olması,

— Kazanca bağlı vergilerin gelir ve kurumlar vergisi diye ikiye ayrılması, sebepleriyle, vergi etkisinde hukukî şekil seçimi problemi doğar, der¹⁴.

I. Şahıs Şirketi mi - Sermaye Şirketi mi?

Kuruluşda, işletme hukukî şeklini seçerken; ortakların sayısı, ortakların birbirleriyle ilişkileri, sermayenin toplanması ve mali mesuliyet faktörleri yanında, vergi faktörünü de stratejik plânda gözetir.

Şahıs şirketi (veya tek firma) ile sermaye şirketini, vergi bakımından, karşılaştırırken sadece kanuni vergi nisbetlerini mukayese etmek yetmez;

13) Findeisen F. Die Unternehmungform als Rentabilitätsfaktor, Berlin, 1924; Beuck W. Steuerlich zweckmaessige Gosellschaftsformen, Berlin, 1931.

14) Maier H. age. s. 116 naklen; Schmölders G. Allgemeine Steuerlehre, Berlin, 1958, s. 121 - 120.

işletme vergiciliği yönünden, ödenen vergilerin miktarının da, zamanının da birlikte mukayesesi gerekir. Ancak bu şekilde, iki şirketin vergi yükleri ortaya konabilir. Vergi yükü hesabında, reel vergiler ve gider vergileri hesaba katılmaz¹⁵.

Vergi yükü mukayesesinde — diğer bütün şartlar aynı tutularak¹⁶ — şahıs şirketinin, sermaye şirketine çevrildiği farzedilir.

Gelir ve Kurumlar vergisi kanunlarımızın mevcut hükümleri karşısında, iki şirketin vergi yüküne etki eden başlıca iki unsur;

— Sermaye Şirketlerinde, işletme sahiplerinin de, işletmeden ücret ve benzeri karşılıkları alabilmeleri¹⁷,

— Sermaye şirketlerinde, yedekler (ve dağıtılmayan kârlar) politikasının, işletmenin istediği şekilde ayarlanabilmesi, imkânlarıdır.

Her iki imkân da, sermaye şirketi ortaklarının gelir vergisi yüküne göre, şirketin kurumlar vergisi yükünü azaltır ve dinamik analizle¹⁸, sermaye şirketini, şahıs şirketinden daha az vergi öder hale getirir.

Kurum kazancından ortaklara % 10 ücret ödendiği faraziyesi ile, iki nevi şirketin — Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarımızın bugünkü vergi nisbetlerine göre — vergi yükü, arka sahifedeki tabloda verilmiştir.

Tablonun I. kısmı, statik vergi yüklerini göstermektedir. Bu kısımdaki statik vergi yükleri; (Kurumlar vergisi - Gelir vergisi) farkları ve sermaye şirketlerinde — stopaj düştükten sonra, kâr dağıtmama halinde — kalan miktarlar olarak, tablonun II. kısmına alınmıştır. Tablonun II. kısmında, — vergiden sonra — % 10 hasılâ faraziyesi ile tabli dinamikleştirilmiş; üç, beş ve on yıllık yedekler politikası göz önünde tutulmuştur.

15) Malları ilgilendiren bu vergiler iki nevi şirkette aynıdır.

16) Aynı iş yapılacak aynı kazanç sağlanacak yani iktisadi muhtevada bir değişiklik olmayacak, sadece şekil değişecektir.

17) Vergi kaza mercilerinin temettü ikramiyelerini (idare meclisine verilen) masraf saymaları karşısında, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği No. 5 ile bunlar dahi gider sayılmıştır.

18) Para değeri aynı kaldığı kabul edilerek 10 sene sonra ödenen 1 lira vergi, bugün ödenen 1 lira vergiye eşit değildir.

I.	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi + Gelir Vergisi	Ücret + Kur. Ver. + Tüm Dağıt. = Toplam
(%)	30	3 + 18	+ 21.60 (13.50) = 42.6
"	40	4 + 18	+ 23.80 (13.50) = 50.8
"	50	5 + 18	+ 36.— (13.50) = 50. -
"	60	6 + 18	+ 43.20 (13.50) = 67.2

Not : Tüm dağıtma içine kanuni yedekler de katılmıştır.
Parantez için % 5 kanuni yedeksiz stopaj miktarıdır.

II.	% 60	% 50	% 40	% 30
Farklar (%)	7.2	9	10.8	12.6
Kalan Vergi	9.7	22.5	15.3	8.1
3 yıl	9.83	7.45	5.06	2.68
5 yıl	18.15	13.75	9.39	4.89
10 yıl	47.34	35.86	24.38	12.91

Not : Mükellep hasılâ faktörleri sırasile 0.331, 0.611, 1.594 dür.

100	Kurum kazancı
10	Ücretler (ortaklara)
<hr/>	
90	
18	Kurumlar vergisi % 20
<hr/>	
72	Tüm dağıtılacak kazanç
4.50	Kanuni yedek (90 X % 5)
<hr/>	
67.50	Stopaj matrahı
13.50	Stopaj (% 20)
<hr/>	
<hr/>	

Kurum kazancından doğan gelirin tümünün doğduğu yılda gelir vergisine tâbi tutulduğu farzedilirse¹⁹; kurumlar vergisi yükü, % 12.6 ile % 7.2 (Gelir vergisi nisbeti sırasile % 30 ve % 60 olan mükellefler için) arasında kalmaktadır. Gelirin tümünün dağıtıldığı faraziyesi sermaye şirketi lehinedir, zira şahıs şirketinde gelir vergisinin ödenmesi anı ile sermaye şirketinde gelir vergisinin ödenmesi anı arasında en az bir yıllık zaman aralığı mutlaka vardır.

Sermaye şirketinde dağıtılmayıp bırakılan gelirin — vergiden sonra — % 10 hasılâ getirdiği faraziyesi ile 3 yıllık bir yedekler politikası sonunda, ortakları % 60 gelir vergisi nisbetinde olan sermaye şirketi; kurumlar vergisi artı gelir vergisi olarak, şahıs şirketinin ödediği gelir vergisinden (9.83 - 7.29 = 2.65) %, 2.63 nisbetinde, daha az vergi ödemektedir!

19) Kanunî yedeklerin dâhi vergilendiği farzedilmiştir.

İşletme vergi plânlaması için tablodan çıkan sonuç şudur:

Üç yıllık bir yedekler politikası ile, ortakları % 60 ve % 50 gelir vergisi nisbetinde bulunan bir şirket, sermaye şirketi olarak kurulmalıdır. Aynı hal, 5 yıldan fazla süreli bir yedekler politikası ile, % 40 gelir vergisi nisbeti için de geçerlidir.

Görülüyor ki, maliye teorisine dayandırılmak istenen çift vergileme iddiası, problem işletme vergiciliği yönünden tahlil edilirse, vârit değildir. Kurumlar vergisi kanunu gerekçemizde, sermaye şirketlerinde fazladan bir vergi ödeme gücü görüldüğü ve bu sebeple Kurumlar vergisi kanununun çıkarılacağı yazılı olduğu halde; kanun, bazı kurumların değil fazladan bir vergi ödemek, kurumlar vergisi artı gelir vergisi olarak, daha az vergi ödemelerine imkân vermektedir²⁰. Anonim şirketlerin vergi yolu ile teşviki ise, kanunumuzda öngörülmemiş, aksine kurumlar vergisi aleyhinde bulunanlar, anonim şirketlerin teşviki için verginin kaldırılmasını istemişlerdir.

Bühler, çift vergilemeye rağmen, sermaye şirketlerine bir kaçış olayından bahseder²¹: *Sermaye şirketlerine kaçış veya vergi sığınacağı* deyimi bugün Almanya'da ve Amerika'da hemen hemen bütün yazarlar tarafından kullanılmaktadır.

Wöhe, 1937, 1949, 1956 ve 1965 yılları için yaptığı vergi yükü mukayeseleri hesapları ile Almanya'da, zamanla sermaye şirketinin vergi avantajının kanun koyucu tarafından kaldırıldığını göstermiştir²². Bugün Almanya'da, Kurumlar vergisi nisbeti dağıtılmayan kârlarda % 51, dağıtılan kârlarda % 15 dir. Kurumlar vergisi hemen hemen bütün ülkelerde dağıtılmayan kârlar için daha yüksek nisbettedir²³. Nisbetin bu şekilde tesbiti, sermaye şirketlerinin şahıs şirketine göre avantajını orta-

20) **Kazgan H.** Prof. Kaldor ve Türkiye'de Sermaye Şirketleri, İM IX, 5, s. 198 vd. da; tamamen kalitatif tahlille, Kaldor'un Kurumlar vergisini artırmayı teklif eden raporunu kesin olarak redetmektedir. Kantitatif (hesaba dayanan) tahlil, artırma meselesi üzerinde pekâlâ iyice düşünmemiz gerektiğini ortaya koymaktadır. Bkz. **Bulutoglu K.** Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi, MEK. 1961, s. 86 - 87 de, Kurum avantajını belirtmiştir.

21) Bühler, C. Steuerrecht, I, 2. baskı, 1953, s. 186; **Schmölders G.** age. s. 121 de, **Wöhe G.** age. II/1, s. 21 de, Limitet Şirkete kaçış (Flucht in GmbH) **Raby W. L.** The Income Tax and Business Decisions, 1964, s. 149 da, Kurumlar vergisi sığınacağı (The corporate tax shelter) deyimlerini kullanırlar

22) **Wöhe G.** age. II/1, s. 135 vd.

23) Bkz. Genel Vergi Reformu Raporu, İstanbul, 1961, s. 167 - 68.

dan kaldırmakta ve iktisadî denklik prensibini gerçekleştirmektedir. Amerika ve Kanada Kurumlar vergisinde müterakkiyet gibi görünen, kademeli kurumlar vergisi nisbetleri de, sermaye şirketinin avantajını kaldırmaya matuftur²⁴. Zira avantaj, yüksek kurum kazançlarına doğru gidildikçe artmaktadır.

Dağıtılmayan kârların daha yüksek nisbetde vergiye tâbi tutulmasının bir sebebi iktisadî denklik prensibinin gerçekleştirilmesi ise, diğer sebebi de, sermaye piyasasının genişlemesini sağlamaktır²⁵. Fonlar şirketlerde kaldıkça, piyasaya dökülmedikçe, sermaye piyasası kurulamaz.

Ülkemizde, sermaye piyasası kurulması konusunu tartışan bazı yazarlarımız²⁶, bu problemi de, vergi avantajları sağlanmasına bağlı görmektedirler. Sermaye piyasası ile otofinansman birbirini yerine müesseselerdir, birbirini tamamlayan müesseseler değildir. Bunlardan biri var iken, öbürü yoktur. Aynı anda, hem otofinansmanı hem de sermaye piyasası kurulmasını vergi yolu ile teşvik etmemiz mümkün değildir. Vergi yönünden sermaye piyasası üzerinde durulurken, bu ikilemin göz önünde bulundurulması gerekir.

24) Amerika, ilk 25.000 Dolar % 22, Sonrası % 48; Kanada ilk 10.000 dolar % 20, üstü % 50. Bkz. **Bulutoglu K.** Vergi Politikası, İstanbul, 1962, s. 196, müterakkiyet için.

25) **Wöhe G.** age. I, s. 83.

26) Bkz. **Eroğuz Ö.** Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesi, MEK. 1965, s. 51 ve ihtiyatların Sermayeye Çevrilmesi Karşılığında Verilen Bedelsiz Hisse Senetleri ve Vergilendirme, İH XI, 12. Bkz. **Ahıska A.** Sermaye Piyasasının Teşekkülü Yönünde Alınması Gerekli Mâli Tedbirler, İM XIII, 7, s. 256.

Eroğuz, katıyetle, **Ahıska**, ihtiyatla; sermayeye kalbedilen yedeklerin vergilendirilmemesi gerektiğini savunmaktadırlar. Gerekçeleri de hatalı olan bu görüş benimsenirse, Kurumlar önce bütün kazançlarını yedeğe alırlar, sonra sermayeye kalbederler, sonra da kurumlardan her yıl elde edecekleri geliri getirecek miktarda hisse senetlerini satarlar. Neticede, kurumdan gelir elde eden hiçbir mükelleften % 35 dan fazla vergi alamamış oluruz. Bu görüş, kurumlar vergisini kaldırmaya müncer olmakla kalmaz, gelir vergisini de yarıdan biçer. Amerika'da, 1920 yılında Federal Mahkeme bu hatalı görüşü benimsemişti (Eisner v. Macomber Case). Kongre, Mahkeme doğru karar vermiş olmalıdır diyerek, kanunu tadil etti. Fakat Mahkeme, kendi hatasını görerek, 1937 yılında (Koshland v. Helvering Case), kanuna rağmen ilk kararını değiştirdi. Kongre, 1954 yılına kadar, Mahkeme kararını tekrar değiştirir mi? diye beklemedi. 1954 yılında, bütün hisse senetlerinin satışından doğan kârları vergiye bağladı, hem de Kurumlar Vergisinin % 46 nisbetinde olduğu bir ülkede. Bkz. **Smith D. T.** Federal Tax Reform McGraw, 1961, s. 234 vd.

Kurumlara, evvelce söz konusu ettiğimiz vergi avantajlarının, ofo-finansman sebebiyle tanındığı kanunda ve gerekçede derpiş edilmemiştir. Esasen sermaye şirketine ofo-finansman dolayısıyla vergi avantajı tanıyıp, şahıs şirketine tanınamamanın iktisadî dayanağı yoktur.

Böylece yüksek kurum kazançları için kurumlar vergisi nisbetini artırmanın iki ilmi dayanağı olduğu kanaatine varıyoruz:

İktisadî denklik prensibinin gerçekleştirilmesi ve sermaye piyasası kurulmasına yol açılması.

Vergi sistemimizde, Kurumlara tanınan diğer bir avantaj da, bunların, vergi ve para cezalarını ve gecikme zamlarını gelir vergisi matrahi dışında tutabilmeleridir. Saydıklarımız sadece kurumlar vergisi matrahına dahildir²⁷. Bu avantaj dolayısıyla, sermaye şirketinin ceza yükü azalmaktadır.

2. Şahıs ve Sermaye Şirketlerinin Özel ve Karma Şekilleri

Gerek Kurumlar vergisi avantajı dolayısıyla, gerekse Gelir vergisinin müterakkiyetinden kaçınmak için özel ve karma şirketler, mükellefler tarafından itibar görmektedir.

a) Aile Şahıs (veya Sermaye) Şirketleri

Bu özel şirket şekli ile;

— Kazanç aile fertleri arasında dağıtılarak müterakkiyetten kaçınılır²⁸,

— Aile fertlerinin her birine ücret verilerek kurumlar vergisinin matrahi azaltılır,

— İntikal edecek servetin, veraset ve intikal vergisine tâbi olması da önlenmiş olur²⁹.

b) Komandit Şirket

Bu şirket şeklinde, kazancını sadece Kurumlar vergisine tâbi olarak biriktirmek ve tekrar nemalandırmak isteyenlerle, kazancını hemen gelir olarak elde etmek isteyenler bir araya gelir³⁰.

27) G. V. K. md. 96.

28) Bkz. **Ervandar F.** Memleketimizde Vergi Kaçakçılıkları ve Vergi Murakabesi, MEK. 1965, s. 37.

29) Bkz. **Rbay W. L.** age. s. 151; **Bulutoglu K.** age. s. 199.

30) Ticaret Kanunumuza göre, adi komandit şirkette, gerçek kişi olmayan komandite ortak olamaz; bu durum, Almanya'da tartışmalıdır.

Bühler, bu şirket nevinin ticaret hukukunda da vergi dolayısıyla doğduğunu söyler; bu şirket şeklinin yayılmamış bulunması olayı karşısında, gelecekte bu şeklin benimseneceğini önerir³¹.

c) Çift Şirket

İşletmelerin, bir sermaye bir de şahıs şirketine ayrılmasına "Çift Şirket hali" denir³². Çift şirket şekli, son yıllarda batı ülkelerinde çok yaygındır, bizde de çoğalmaya başlamıştır.

Çift şirket şekli ile Gelir ve Kurumlar vergisinin yükü zamana göre, kolaylıkla, ayarlanır, verginin ödenmesi geciktirebilir. Üzerinde kanun koyucu, iki şirket şeklinin birinin vergi yükünü diğerine nazaran ağırlaştırırsa; çift şirket, hafif vergi yükü olan hangisi ise, ona geçmek imkânını bulur³³.

aa) Mülkiyet (Sahiplik) Şirketi - İşletme Şirketi

Bir şahıs şirketinin işletme varlığının bir sermaye şirketine kiralanması ile bu çift şirket şekli doğar. İki şirketin de ortakları hemen hemen aynı kişilerdir.

İşletme şirketi, sahip şirkete kira öder. Vergi istifadeleri şunlardır: Sahip şirketin kira geliri ve sermaye şirketinin ortaklarına ödediği ücretler gelir vergisine tâbi tutulur. Bunlar sermaye şirketinde masraf kaydedilir. Kalan Kurumlar vergisine tâbi olur ve dağıtılmaz. Böylece, çift vergiden kaçınılmış olunur.

Bizde, gayrimenkül sermaye iratları % 20 götürü gidere de tâbi olduğundan, sahipliğin tek kişi üzerinde toplanmasına gayret edilir³⁴. Hele kiralanan malların amortismanı dolmuşsa veya mukayyet değerleri küçük ise, bu suretle muazzam vergi istifadesi sağlanır.

Gerçi, bu durumda örtülü kazançlar problemi doğar³⁵. Fakat, vergi dairesi örtülü kazançlarda, yapılan akdi tüm batıl kılmayıp, emsaline göre kısmen batıl kıldığından, vergi istifadeleri çift şirkette daima vardır.

31) Bühler O. Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne, Frankfurt, 1956, s. 187.

32) Almandaca "Die Doppelgesellschaft" deyimi karşılığıdır.

33) Bühler O. age. s. 190 da; bu nitelik, elâstikiyet sağlar, der.

34) Gayrimenkül blânçoda ise, o zaman kira geliri, ticari kazançtır, % 20 götürü giderden istifa edilemez.

35) Bkz. K. V. K. md. 17.

Ülkemizde, geçtiğimiz enflasyon devresinden gelme ve dövizin iktisadî değeri ile değil politik değeri ile kurulmuş tesisler fazladır. Örneğin, evvelce 1 milyon liraya iktisap edilmiş bir tesisin bugünkü değeri 10 milyon liradır³⁶.

Mevcut tesisi ile, bir anonim şirkete katılmak isteyen kişi veya mevcut şahıs şirketlerini bir anonim şirkete çevirmek isteyen kişiler; bu tesisleri yeni şirkete sermaye olarak koymak yerine, kiralama tercih etmektedirler. Sermaye olarak koyma ile kiralama tercihleri hiçbir iktisadî sebebe dayanmamakta, tamamen vergi istifadesine bağlı kalmaktadır. Kiralama yoluna giden kişiler, hem devir kazançlarından kaçınmakta ve hem de kira içinde yeni değer üzerinden amortisman ayırma durumuna girmektedirler.

bb) İstihsal Şirketi - Sürüm Şirketi

Bu çift şirket şeklinde, istihsal bir şahıs şirketinde, sürüm bir sermaye şirketinde yapılır. İki şirket arasındaki fiat problemleri mühimdir. Gene örtülü kazançlar meselesi ortaya çıkar.

3. Vergide Kaçamak (Vergi Peçelemesi)

İşletme vergiciliğinde, hukukî şekil seçimi konusu, iki şirketin vergi yükü farklarının incelenmesinden ibaret değildir. İktisadî denklik prensibine dayanan işletme vergiciliğinin, şekil seçimi için ortaya koyduğu problem şudur:

Mükellef, medenî hukukun şekil imkânlarını kullanarak, iktisadî durumunu peçelemek böylece, vergide kaçamak yapmak hakkına sahiptir mi?

Alman Vergi Uygulama Kanununun 6 ncı maddesinde "Hukukun suistimali" başlığı altında;

"1) Mükellef, medenî hukukun şekil ve kuruluş şartlarını kötü kullanarak, vergi mükellefiyetinde kaçamak yapamaz veya onu azaltamaz."

"2) Bir kötü kullanma varsa, vergiler iktisadî olgulara, olaylara ve ilişkilere uygun bir hukukî kuruluşta nasıl alınacak idi ise, ona göre alınır³⁷." denmiştir.

36) Bu fark sadece enflasyon farkı değildir, farkın içinde politik döviz fiyatları ile ithal tahditlerinden doğan rant da yer alır.

37) Steueranpassungsgesetz (Vergi intibak kanunu) md. 6. **Rechtsmissbrauch** : 1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglich-

Amerikan vergi uygulamasında da "Federal vergileme, şekle değil esasa dayanır." prensibi vardır³⁸.

Medenî hukuk şekillerini mahir bir kullanışla³⁹ vergi borcunu azaltma fiiline vergi peçelemesi veya vergide kaçamak (Steuerungumgehung) denir⁴⁰. Vergide kaçamak yapmak fiilinden doğan akit (hukukî şekil) peçeleme akdidir.

Peçeleme akdi ile muvazaa akdi arasında fark vardır. Muvazaada, gerçek akit gizlenmiştir, görünen akit üçüncü şahıslara karşı muteber kılınmak istenmektedir. Muvazaayı, vergi hukuku ve işletme vergiciliği haydi haydi tanımaz. Peçeleme akdinde ise, yapılan akit, medeni hukuk için muteberdir, vergi hukuku için muteber değildir. Peçeli akitde taraflar, peçeli akdin yalnız şeklini değil muhtevasını dahi yerine getiriyor olabilirler. Fakat, vergi hukuku vergiyi azaltmaya yönelmişse, peçeli akdi tanımamaktadır.

Örtülü kazançlar da peçeleme akit olduğundan — peçeleme akdi kavramı ölçülü kazançlardan geniştir — ilk örneği bunlardan verelim: Bir şirket, Müdürüne ayda 50.000 lira ücret ödemişse ve emsal 10.000 lira ise, vergi hukuku bu akdi vergide kaçamak (örtülü kazanç) sayar. Aradaki farkı — 40.000 lirayı — Kurumlar vergisi matrahına alır. Gerçekte, Şirket müdürüne ayda 50.000 lirayı ödüyordur ve hukuken bu miktarı, vergi kaza mercileri örtülü kazanç saydı diye, müdüründen geri talep etmeğe hakkı yoktur. Akit, medenî hukuk yönünden muteberdir, vergi hukuku yönünden muteber değildir.

keiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. 2) Liegt ein Missbrauch vor so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben waeren.

38) Federe Devlet kanunları, komantid şirketi (limited partnersnip) şahıs şirketi sayar; "Federal taxation deals with substance and not with form" prensibi ile bunlar kurumlar vergisine tâbi tutulur. Kurum kavramı hukukî değil iktisadidir: 1) Devamlılık 2) Yönetimin merkezleşmesi 3) Sınırlı sorumluluk 4) Ortaklığın serbest devri, şartları varsa o kuruluş kurumdur. Bkz. Raby W. L. age. s. 84 - 85.

39) Kottke K. Steuerersparung, Steuerungumgehung, Steurhinterziehung, Freiburg, 1963. s. 141. Dietl J. Die erlaubte Steuerersparung durch rechtliche Gestaltung wirtschaftlicher Verhältnisse, Nürnberg, 1965, s. 49.

40) Bütün maliyecilerimizin kullandığı "kanunî vergi kaçakçılığı" kendi içinde çelişiktir: Kanun kaçakçılığı tanımaz, kaçakçılığın kanunisi olmaz. Kaçakçılık (Hinterziehung) ve kaçamak (Umgehung) ayrı kavramlardır.

Bizde, tatbikattan aldığımız, bir peçeleme akdi misali şudur:

Gelir Vergisi Kanunumuzun 73 üncü maddesi, usul ve furu'un ikâmetine tahsis edilen meskenlerde kira şartı aramaz. Kardeşler arasında böyle bir tahsise kanun cevaz vermemiştir. Bir babanın kendi oturduğu bir katı, bir oğlunun iki katı vardır, diğer oğlunun katı yoktur. İki katı olan oğul, bir katını kardeşine tahsis etmek istemektedir. Kanun bu halde, kardeşe tahsis edilen katta kira şartı arayacaktır. Baba, problemi şöyle çözmüştür: Kendi katını, katsız oğluna tahsis etmiş, iki katlı oğlunun bir katını da kendisine tahsis ettirmiştir! Ortada bir muvazaa akdi medenî hukuk bakımından yoktur. Dolambaçlı yoldan vergi iç edilmektedir: Ayrı bir olayda bir kardeş bir kardeşe kat tahsis etmiş ise vergi ödenmektedir.

Şimdi, babanın bu çözümünü, vergi hukuku kabul edecek midir? Bu çözümün aynısı bir misal, Almanya'da peçeleme akdi için okul misali olarak yaygındır⁴¹.

Peçeleme akdi problemi, *iktisadî tefsir* — *hukukî tefsir* ikilemine dayanmaktadır.

Peçeleme akdine ait kanun maddesi Almanya'da 1934 yılından beri vardır. Vergi kaza mercilerinin bir ara büsbütün iktisadî tefsir yoluna kaymaları olayı karşısında, iktisadî tefsirde ne kadar ileri gidilebileceği sorusu belirmiştir⁴². İktisadî tefsir, tüm benimsenirse, o zaman her akdi peçeleme akdi saymak mümkün hale gelir, bu halde ise *hukuk emniyeti* kalmaz. Almanya,da halen ikili tefsir konusunda hareketli tartışmalar vardır. Vergi hukukçuları, *hukuk emniyetine*, işletme vergicileri, *iktisadî olaya* öncelik verilmesinde ısrar etmektedirler.

Alman Vergi Mahkemesi, sayısı pek çok olan değişik kararlarından sonra, şimdiki halde orta yolda karar kılmıştır : Cari ve müteamel olmayan şekli benimsememekte, böyle bir şekil mükellef tarafından kullanılmışsa bunu peçeleme akdi saymaktadır.

İktisadî tefsirde sınırlı kalınması, iktisadî denklik prensibi, daha ziyade kanunla (yasama organınca) gerçekleştirilsin, neticesine varır; ik-

41) **Westerfelhaus H.** Verdeckte Gewinnausschüttung als steuerrechtliches und betriebswirtschaftliches Problem. Düsseldorf, 1961. s. 390 - 391. Ana-baba ile çocuklar arasındaki gayrimenkül intikallerinde emlak alım vergisi (Gründerwerbsteuer) alınmaz. Kardeş, kardeşe emlak devretmek istiyor. Önce babaya devir yapılmış, baba da öbür kardeşe devir yapmıştır.

42) **Westerfelhaus H.** age. s. 309 - 393 deki kararlar.

İktisadî denklik prensibi kaldırılınsın, vergi kaza mercileri hiç iktisadî tefsir yapamasın, neticesine varmaz. Bu neticede, batı ülkelerinde, vergi hukukçuları ile işletme vergicileri tam ittifak halindedirler. Batıda, vergi kanunları da iktisadî denklik prensibini gerçekleştirme yönünde gelişmektedir⁴³.

Bizde, vergi kaza mercileri iktisadî tefsir deyimini kesinlikle kullanmazlar. Kaza mercilerimizin, demir karaborsası ve ipotek faizleri için verdikleri kararlar; vergi peçelemesi durumu ile değil, muvazaa ile ilgilidir⁴⁴. Aşağıda, sunduğumuz karar, vergide kaçamak olayı ile tam alakadardır:

“...Dosya münderecatı muvacehesinde ihtilâf; dâvalının ortağı bulunduğu Paksoy Limited Şirketinin teklif yılında elde ettiği geliri şirket ana sözleşmesi gereğince şirket sermayesinin % 15’i nisbetinde ihtiyata ayırıp geri kalanı ortaklar arasında iştirak hisselerine göre dağıtması gerekirken kârın tamamını ihtiyata ayırmış olmasından doğmuştur.

Hadisede dâvalının ortağı bulunduğu Paksoy Limited Ortaklığı aynı soyadını taşıyan 6 ortaktan kurulmuş olup *bu durumdan bilistifade* ortakların şahsi menfaatlerini korumak hususunda bu kararı istedikleri şekilde almaları mümkün bulunmaktadır. Bu imkândan fayadalanarak ortakların teklif yılında tahassül eden kârdan şirket esas mukavelesi ile kararlaştırılan nisbetin üstünde bir miktarını almayarak şirkete terk etmek hususunda verdikleri bir kararın *ticaret kanunu bakımından hükmî şahsa izafesi mümkün bulunsa dahi vergi kanunlarının uygulanması bakımından* ortakların şahsi durumlarına göre ihtiyarları ile alınmış bir karar olarak sayılmasına mâni yoktur.

Aksine bir noktai nazarın kabulü aynı zamanda *bu gibi yollardan vergi borçlarının tecilinin teminine imkân bahşetmek ve Devlet alacağını akibeti meçhul bir duruma düşürmek* demek olur ki, bunun ne hukuken

43) Alman Kurumlar vergisininin 12 inci maddesinde, bir şirketin üst yönetim organına her ne nam ile olursa olsun ödedeği paralar, Kurum matrahından düşülemez. Alman Kurumlar vergisini, aynen bize alan kanun koyucu, bu fıkrayı almamıştır.

Amerikan Kurumlar vergisinde, gayesiz ve vergiden kaçınmaya matuf olarak ayrılan yedekler tanınmaz ve vergiden ayrıca % 27.5 cezaya tâbi tutulur. Bkz. **Internal Revenue Code**, Sec. 531.

44) Bkz. Demir karaborsası kararı için, Vergiler Temyiz Komisyonu umumi Heyeti, 14.1.1959, R. 542 - 546, K. 612 Kararlar dergisi sayı 1, s. 101; Faiz kararları için, sayı 3, s. 130 - 131.

ve ne de vergi mevzuatımız bakımından tecvizi mümkün değildir. Bu itibarla sözü geçen meblâğın teklif yılında elde edilmiş sayılamayacağı hususundaki gerekçede kanunî isabet görülmediğinden dâvacı iddialarının kabulü⁴⁵...”

Görülüyor ki, Danıştay, ihtiyata ayırmayı ticaret kanunu bakımından muteber saymakta ve fakat vergi kanunu yönünden tanımamaktadır. Ortada bir muvazaa durumu — hukuken. — yoktur, şirket ihtiyata ayırmayı gerçekten yapmıştır. O halde Danıştay'ın kararı peçeleme akdini (vergide kaçamağı) tanımamaktan başka bir şey değildir.

Kararın gerekçeleri şunlardır :

- Şirket statüsünde ihtiyata % 15 ayrılacağı yazıdır.
- Ticaret kanunu, statüye rağmen, umumî heyete istediği ölçüde ihtiyat ayırmak hakkını tanımıştır⁴⁶.
- Mükellef durumundan istifade edemez.
- Bu yollardan vergi borcu tecil edilmiş olur.
- Devlet alacağının akıbeti meçhul bir duruma düşer.
- Vergi mevzuatımız bu durumu tecviz etmez.

Devlet Şuramızın, bu kararı ile, iktisadî tefsirde çok geniş davranışını kabul etmemiz gerekir. Zira, anonim şirket de, limited şirket de yedekler politikası ile vergi borcunu tecil ederler. Bu durum, elbette bu şirketlerin istifadelerinedir. Vergi kanunlarımızda, ihtiyatları sınırlayıcı bir hüküm olmadıkça veya vergi nisbetleri, kurumların lehine olmayacak şekilde ayarlanmadıkça, kanun koyucu bu duruma cevaz veriyor, demektir.

Vergi hukuku yönünden, Limited Şirketle Anonim Şirket arasında hiç amma hiç fark yoktur. Normal şirketler ile aile şirketleri de farksızdır. Fark, bunlardan birinin iktisadî denklik prensibine aykırı davranışı ile meydana gelir.

Söz konusu ettiğimiz karara göre, Devlet Şuramız, tüm ihtiyat ayrılacağıın şeklen statüde yazılı olduğu veya şirket nevinin anonim bulunduğu hallerde de yedekler politikasının sınırlanması gerekeceğine karar verebilecek midir? Kanaatimizce, bu sorunun cevabı menfi olacaktır. Çünkü, hiç bir şirketin yedekler politikasının kısıtlanacağı hükmü vergi kanunlarımızdan çıkarılamamaktadır.

45) Danıştay. 4 üncü Daire, S. 1959/6566 K. 1964/5505. Kararlar Dergisi, 93 - 94. s. 111.

46) Türk Ticaret Kanunu, md. 469, 534.

Bununla beraber, kararı benimsiyoruz: Bizce kararın asıl önemi, vergi sistemimizdeki boşluğu — zımnen de olsa — göstermesinde ve — ismi konmasa da — iktisadî tefsire bir başlangıç olmasındadır.

VII. Netice

İşletme vergiciliği hakkında genel bilgiler, bu yazımızın ilk beş paragrafında hayli yer işgal etti. Maliye öğretimi yapan herhangi bir kuruluşumuzun söz konusu disiplini programlarına almamış bulunması durumu, buna sebep oldu. Son paragrafda hukukî şekil seçimi problemi işletme vergiciliği yönünden tartışıldı.

Hukukî şekil seçimi problemi ile — aynı bir yazımıza konu olacak olan — finansman problemi, işletme vergiciliğinin en önemli iki konusudur. İşletme vergiciliği, her iki problemi de işletme vergiciliği açısından eleştirmekte ve iktisadî denklik prensibine göre iki problemi çözmeğe uğraşmaktadır. İktisadî denklik prensibi, aynı iki iktisadî olayın aynı şekilde vergilendirilmesi demektir: Vergi kanunlarının işletmelere aşırı finansman imkânı tanıyan ve işletmeleri hukukî şekil seçiminde serbest bırakan hükümleri, işletmeleri farklı vergi yüküne maruz bırakmak neticesine varmamalıdır.

İktisadî denklik prensibi, kamu maliyesinin baş problemi olan, vergi adaletinin temini probleminden başka bir şey değildir. İşletme vergiciliği, bu problemi elle tutulur hale getirmekte, bize, vergi yükü hesaplarında kullanabileceğimiz bazı ölçüler vermektedir.

Bir vergi sisteminin, kanun koyucunun ve kazaî mercilerin iktisadî denklik prensibini benimsediği ölçüde, vergi adaletini sağlayacak yönde gelişeceği; vergi kanunlarının da, iktisadî denklik prensibini kullandığı ölçüde, daha az çelişik ve daha çok tutarlı hükümlere kavuşacağı meydandadır.