

# VERGİYE KARŞI DİRENME ŞEKİLLERİ VE VERGİ İNZİVASI

Elif PÜRSÜNERLİ ÇAKAR\*

## ÖZET

*Mükellefler vergiye karşı çeşitli şekillerde direnmektedirler.*

*Bu çalışmanın amacı, vergi inzivasi ile diğer vergiye direnme biçimlerini birlikte değerlendirmek suretiyle, vergi inzivasi hareketinin özelliklerini ortaya koymaktır. Vergi inzivasi, vergi baskısı sonucunda ortaya çıkan bir vergiye direnme biçimidir.*

*Vergi inzivasi, tek bir bireyin veya bir birey topluluğunun, Devlete yönelik vergi yükümlülüklerini yerine getirmemek amacıyla yasal ikametgâhlarını terk ettikleri bir davranış biçimidir.*

*Vergi baskısı, mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerinin dışında kalmak amacıyla başka yerlere taşınmalarına neden olmaktadır. Vergi inzivasi hareketiyle vergi mükellefleri; çalışmayı bırakmakta, topraklarını terk etmekte ve vergi yükümlülüklerini gerçekleştirmek zorunda bulunmayacakları alanlara göç etmektedirler.*

***Anahtar Kelimeler:** Vergi inzivasi, vergi baskısı, vergiye karşı direnme, yasal ikametgah, mali ikametgah.*

## THE TYPES OF FISCAL RESISTANCE AND FISCAL ANACHORESIS

### ABSTRACT

*The tax payers are resisting to tax in several forms.*

*The purpose of this study, is to determine the particularities of fiscal anachoresis movement, treating together with the other fiscal resistance forms. Fiscal anachoresis is a type of fiscal resistance, which is the result of a fiscal oppression.*

*Fiscal anachoresis, is a form of conduct, where a certain individual or a group of individuals, vacate their legal residence, in order to avoid tax obligations imposed by the State.*

*Fiscal oppression causes tax payers to relocate in order to avoid their tax related obligations. Through the act of fiscal anachoresis; the tax payers quit working, leave their lands and immigrate to other places where they will not fulfill their tax obligations.*

***Keywords:** Fiscal anachoresis, fiscal oppression, fiscal resistance, legal residence, financial residence.*

\* Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Öğretim Üyesi

## VERGİYE KARŞI DİRENME ŞEKİLLERİ VE VERGİ İNZİVASI (\*\*)

### GİRİŞ

Mükellefler; vergi düzenlemeleri, vergi oranları ve vergi yüküne karşı çeşitli tepkiler vermektedirler. Bu tepkiler, vergiye karşı çeşitli direnme şekillerinde ortaya çıkmaktadır.

Vergi baskısı, bir ülkede mükelleflerin vergi ile ilgili tutum ve davranışlarını, muhatap olabileceklerini düşündükleri vergi işlemleri ve sorunlarını göz önünde tutmak suretiyle belirlemelerini ifade etmektedir<sup>1</sup>.

Geniş anlamda vergi baskısı, vergi gelirlerinin yanı sıra sosyal güvenlik kesintilerini de kapsarken, dar anlamda sadece vergi gelirlerini kapsamaktadır<sup>2</sup>.

Vergiye karşı direnme ise; Devlet'in egemenlik gücüne dayanarak vergi koymasına karşı değil, mali zorlamaya karşı gösterilen bireysel veya toplumsal tepkileri ifade etmektedir<sup>3</sup>.

Mali zorlama durumunda, vergilendirme yetkisinin, vergi ilkelerini aşama aşama ihlâl edecek şekilde aşırı kullanımı söz konusu olabilmektedir. Özellikle, savaş ve doğal afetlerle karşı karşıya kalma, ekonomik kriz gibi olağanüstü koşulların yaşandığı dönemlerde toplumun olumlu duyarlılıklarının da göz önünde tutularak, mali ihtiyaçların mali kaynaklara aşırı yüklenme ile karşılanması yoluna gidilebilmektedir<sup>4</sup>.

Vergi inzivası ise, vergi baskısı nedeniyle kişilerin vergi yükünün dışında kalmak amacıyla, vergi ortamından uzak kalabilecekleri başka yerlere (bölgelere) gitmelerini, göç etmelerini ifade etmektedir. Bir başka ifadeyle vergi inzivası, vergi baskısı sonucunda ortaya çıkan pasif bir direnişi ifade etmektedir<sup>5</sup>.

Tarihte vergi inzivası hareketinin sayısız örnekleri bulunurken, günümüzde çağdaş toplumlarda bu hareketin hangi durumlarda gerçekleşmiş sayılabileceği bu çalışmada incelenmeye çalışılmıştır.

---

\*\* Çeviren: Doç. Dr. Elif PÜRSÜNERLİ ÇAKAR

<sup>1</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.196.

<sup>2</sup> BARILARI et DRAPÉ, Lexique Fiscale, 1992, s.115.

<sup>3</sup> BOUVIER, Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L'Impôt, 2003, s.152-153.

<sup>4</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.185.

<sup>5</sup> BOUVIER, 2003, s.185.

## **I- VERGİYE KARŞI DİRENME ŞEKİLLERİ**

Vergilendirme yoluyla kişilerin veya toplulukların mali ve iktisadi güçlerinde bir azalma ortaya çıkması, vergiye karşı tepki duymalarına neden olmaktadır<sup>6</sup>.

Vergi baskısı sonucunda mükellefler veya vergi sorumluları, vergiye karşı çeşitli direnme şekilleriyle bu tepkilerini ortaya koyabilmektedirler. Vergi baskısına karşı direnme ise, vergi ile ilgili yükümlülüklerin şekil ve bileşimlerine ilişkin olarak ortaya çıkmaktadır<sup>7</sup>.

Vergi baskısına bağlı olarak ortaya çıkan vergiye karşı direnme şekilleri aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Bunlar; vergi grevi, verginin reddi, vergi yansımaları, vergi planlaması, kayıt dışı ekonomi ve vergi cennetleri, vergi karşıtı siyasi partiler, birlikler ve baskı grupları, vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ile vergi inzivasıdır.

Vergi inzivasının, tarihsel süreçte vergiye karşı direnme şekilleri arasında oldukça büyük bir önem taşıdığı görülmektedir.

Vergiye karşı direnme biçimleri; bireysel, kurumsal, toplu (kolektif) veya toplumsal nitelik taşımakta ve bu niteliklerin biri veya birkaçı bir arada bulunabilmektedir.

### **A- VERGİ GREVİ**

Vergi grevi; vergi ödememe konusunda kolektif (toplu) bir direnişi ifade etmektedir.

Vergi grevinin en tipik örneğini 1953 yılında Pierre Poujade adlı kişinin önderliğinde başlatılan olay oluşturmaktadır. Bu olay mali literatüre Poujade olayı olarak geçmiştir. Poujade'nın vergi ödemeye bireysel olarak başlattığı bu tepki, kısa sürede diğer kişilerin katılmalarıyla yaygınlaşmış ve sonraları sosyal niteliğini yitirerek, siyasal bir örgütlenme biçimine dönüşmüştür<sup>8</sup>.

Bu hareketten 15 yıl sonra, Rhône-Alp'lerinde başlayan Nicoud hareketi de vergi grevinin bir başka örneğini oluşturmaktadır. Poujade hareketinin aksine Nicoud hareketi, ekonomik açıdan gelişmiş bir bölgede gerçekleşmiştir. Bu hareketin sebebi, küçük esnaf ve işletmecilerin vergi

---

<sup>6</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.156.

<sup>7</sup> CHOUVEL, l'Essentiel des Finances Publiques, 2003, s. 57.

<sup>8</sup> ERDEM, ŞENYÜZ ve TATLIOĞLU, Kamu Maliyesi, 2009, s.154.

düzenlemeleri ile getirilen yüksek vergi oranlarından olumsuz etkilenmeleri ve vergi yüklerinin artmasıdır<sup>9</sup>.

1960'lı yılların sonundan 1970'li yılların sonuna kadar ABD (Amerika Birleşik Devletleri)'nde de, vergi grevi niteliğindeki hareketlere rastlanmıştır.

Vergi grevi, Devlet müdahaleciliğinin azaltılmasına yönelik neo-liberal düşüncelerin gelişmesiyle ortaya çıkmıştır. 1960'lı yılların sonunda kayıt dışı ekonominin belli bir boyuta ulaşmasıyla aynı döneme denk gelen bu hareket, esas olarak Kaliforniya'da 6 Haziran 1978 tarihli yasa ile yayılmaya başlamıştır. Bu yasa ile Emlâk Vergisi oranının düşürülmesi kabul edilmiş ve Anayasa'nın XIII. Maddesinde yerini almıştır. Bu yasanın yürürlüğe girmesiyle birlikte "American Tax Reduction Movement" (Amerika Vergi İndirimi Hareketi) isimli vergi oranlarındaki muhtemel artışların sınırlandırılmasına yönelik vergi grevi hareketi ortaya çıkmıştır<sup>10</sup>.

Vergi grevi, bireysel nitelikte ortaya çıkabileceği gibi, kolektif (toplu) ve hatta toplumsal bir vergiye karşı direnme biçimine de dönüşebilmektedir.

## **B- VERGİNİN REDDİ**

Verginin reddinden bahsedebilmek için, her şeyden önce bir verginin yasa ile konulmuş olması gerekmektedir. Vergi konulduktan sonra, toplumsal tepkiler üzerine, bu verginin kaldırılmış olması gerekmektedir<sup>11</sup>. Eğer, tepkilere rağmen vergi kaldırılmıyorsa, verginin reddinden bahsetmek mümkün değildir<sup>12</sup>.

Verginin reddi, vergiye karşı toplumsal bir tepkidir. Fransa'da 1953 yılında gerçekleşen Poujade Hareketi, verginin reddinin örneğini oluşturmaktadır<sup>13</sup>.

## **C- VERGİNİN YANSIMASI**

Verginin yansımaları, vergi baskısı sonucunda ortaya çıkan bireysel veya kurumsal nitelikli bir vergiye karşı direnme biçimidir. Vergi yansımalarının kolektif (toplu) veya toplumsal niteliği bulunmamaktadır.

---

<sup>9</sup> BOUVIER, s.157.

<sup>10</sup> LAURENT et REICHMAN, Théories Contre L'Impôt, 2009, s.3.

<sup>11</sup> ARDANT, 1965, s. 730.

<sup>12</sup> AKGÜL YILMAZ, 2007, s.166.

<sup>13</sup> AKGÜL YILMAZ, 2007, s.166.

Vergiye ödeyen kimsenin, iktisadi imkânlardan faydalanmak suretiyle, verginin bir kısmı veya tamamını başkası veya başkalarına devretmesi, vergi yansımaları olarak ifade edilmektedir<sup>14</sup>.

Faaliyet ve girişimlerinde ayarlamalar yapmak suretiyle, vergiyi ödemiş olan kişi, vergi yükünü bir başkasına aktarabilmektedir<sup>15</sup>.

Verginin yansımaları durumunda, verginin kanuni mükellefi ile fiili mükellefi aynı kişi olmamaktadır<sup>16</sup>.

#### **D- VERGİ PLANLAMASI**

Vergi planlaması, mikro (kişisel) ve makro (Devlet açısından) vergi planlaması olmak üzere iki grupta incelenebilmektedir<sup>17</sup>.

Mikro vergi planlaması; mükelleflerin ve vergi sorumlularının; iktisadi ve mali imkânlarıyla ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemeleri, yasalara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarıyla ödemeleri gereken vergi tutarını asgariye indirme çabalarıdır<sup>18</sup>.

Makro vergi planlaması ise; Devletin duyduğu finansal ihtiyacın en uygun kaynaklardan, toplumun yaklaşımlarını, tavır ve davranışlarını dikkate almak suretiyle verginin konulma amaçlarına uygun olarak maksimum hizmeti sağlayacak şekilde vergi uygulamasının gerçekleştirilmesidir<sup>19</sup>.

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 bulunmalarıdır<sup>20</sup>.

Vergi planlaması gerçek kişiler tarafından yapılabileceği gibi, kurumlar tarafından da gerçekleştirilebilmektedir. Bu yönüyle, vergi planlamasının bireysel ve kurumsal nitelikte bir vergiye karşı direnme biçimi olduğunu ifade etmek mümkündür.

---

<sup>14</sup> AKGÜL YILMAZ, 2007, s.153.

<sup>15</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.311.

<sup>16</sup> MUZELLEÇ, 1997, s. 45.

<sup>17</sup> AKDOĞAN, Vergilendirme Bilinci ve Vergi Planlaması, 1996, s.357- 362.

<sup>18</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.189.

<sup>19</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.190.

<sup>20</sup> AKGÜL YILMAZ, 2007, s.164.

## **E- KAYIT DIŞI EKONOMİ VE VERGİ CENNETLERİ**

Kayıt dışı ekonomi; bir taraftan çok yüksek oranda vergilendirilmeye engel olmak, diŐer taraftan da bazı avantajlardan yararlanmak için beyan dışı bırakılan her türlü geliri ifade etmektedir. Kayıt dışı ekonomi, vergi karşıtı hareketlerin baŐladıŐı dönemlerle eŐ zamanlı olarak ABD’de ortaya çıkmıŐ olan bir olgudur<sup>21</sup>. Kayıt dışı ekonomi, Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) hesaplarını elde etmede kullanılan ve bilinen istatistiksel yöntemlere göre tahmin edilemeyen gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü olarak ifade edilmektedir<sup>22</sup>.

Mükelleflerin vergiye karşı direnme çabaları, kayıt dıŐılıŐa sebep olan önemli bir etkindir. Hatalı veya eksik diye nitelendirilebilecek ekonomik ve mali politikalar uygulanması sonucunda, vergi gelirlerinin Devlet tarafından etkin olarak kullanılmadıŐına dair oluşan inanç, mükelleflerin vergi ödemeye karşı direncini arttırmakta; sıkça çıkan vergi afları ise düzenli vergi ödeyen mükellefler aleyhine haksızlıŐa yol açmaktadır<sup>23</sup>.

Kayıt dışı ekonominin boyutları, vergi rekabeti sonucunda, vergi cenneti ülkelerin ve off-shore bankacılık (kıyı bankacılıŐı) faaliyetlerinin yaygınlaşmasıyla geniŐlemiŐtir.

Vergi cenneti bir ülke, genellikle düşük vergi oranlarına sahip yer olarak tanımlanmaktadır<sup>24</sup>. Vergi uygulaması olmayan ya da çok düşük oranda vergi uygulanan ülkelere vergi cenneti ülkeler denilmektedir<sup>25</sup>. Vergi cennetleri, düşük vergi oranlarının uygulandıŐı, ticari gizlilik taŐıyan ve oŐunlukla off-shore finans merkezleri olarak bilinen yerlerdir<sup>26</sup>. Off-shore finans merkezleri (kıyı bankacılıŐı bölgeleri), 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 bankalardır<sup>27</sup>.

Birçok vergi cenneti, doŐal kaynakların kıtlıŐı nedeniyle sanayi ülkesi olmaya uygun olmayan ülkelerdir. Fiziki yatırımları teŐvik edememelerinden

<sup>21</sup> LAURENT et REICHMAN, 2009, s.13.

<sup>22</sup> ÇİLOĞLU, 1998, s. 23.

<sup>23</sup> US, 2004, s.11-12.

<sup>24</sup> GÜNAYDIN, 1999, s.76.

<sup>25</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.192.

<sup>26</sup> YILDIZ, 2005, s.54.

<sup>27</sup> Z, 2005, s.166.

dolayı finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cazibe ortamı yaratmaya çalışmakta ve bankacılık, muhasebe, hukuk hizmetleri sunarak; iletişim, otel, ofis araç ve gereçleri gibi altyapı hizmetleri sağlayarak, birey ve kurumların vergi yüklerini azaltmayı önermektedirler<sup>28</sup>.

Mükellefler, sermayelerini vergi cennetlerine yönelmekle birlikte, çoğunlukla fiziksel olarak vergi cennetlerine yerleşmemektedirler. Vergi cennetlerine yönelik olarak, gerçek kişiler açısından mali ikametgâh değiştirilmekte ancak fiziki olarak yer değiştirmesöz konusu olmayabilmektedir.

Kurumların vergi cennetlerine yönelmeleri durumunda ise, vergi yükünü azaltmak amacıyla mali ikametgâhlarının değiştirmeleri gerekmektedir. Vergi cennetlerinde üs şirket veya kanal şirket uygulamalarının da yaygın olduğu görülmektedir<sup>29</sup>.

Vergi cennetlerine yönelme, vergiye karşı bireysel veya kurumsal nitelikteki bir vergiye karşı direnme biçimi olarak ortaya çıkmaktadır.

## **F- VERGİ KARŞITI SİYASİ PARTİLER, VERGİ KARŞITI BİRLİKLER VE BASKI GRUPLARI**

Vergi karşıtı siyasi partilerin, özellikle Kuzey Avrupa’da, siyasi parti programlarına vergi oranları ve vergi yükümlülüklerindeki indirim projelerini dahil ettikleri görülmektedir.

Vergi karşıtı birliklere örnek olarak, 1930 yılında Fransa’da oluşturulan “Fédération des Contribuables” (Mükellef Federasyonu) ve 1980’li yılların ortasında oluşturulan ve vergi mükelleflerinin yüksek oranda vergilendirilmelerine karşı toplumsal bir örgütlenmeyi ifade eden “Ligue des Contribuables” (Mükellef Birliği) verilebilmektedir<sup>30</sup>.

Baskı grupları ise, kanunların parlamentoda görüşülmesi aşamasında vergi ile ilgili yükümlülükler ve vergi oranlarının düşürülmesi konularında baskı yapmak veya mükellefleri, vergilendirme ile ilgili mevzuat ve uygulama sonuçları ile ilgili olarak bilgilendirmek ve önlem almayı amaçlamaktadırlar<sup>31</sup>.

Vergi karşıtı partiler, birlikler ve baskı grupları, Devletin vergilendirme yetkisine değil, yüksek vergi oranlarına ve vergi yükünün bireyler arasındaki dağılımı konularındaki eşitsizliklere karşı çıkmaktadırlar<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> ÖZ, 2005, s. 128.

<sup>29</sup> Bkz. KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ Ve DÖNMEZ, 2008, s. 314-315.

<sup>30</sup> BOUVIER, 2003, s. 158.

<sup>31</sup> GROSCLAUDE ET MARCHESSOU, 1998, s. 44.

<sup>32</sup> BOUVIER, 2003, s. 157.

Vergi karşıtı partiler, birlikler ve baskı gruplarınca gerçekleştirilen vergiye karşı direnme biçiminin, toplumsal niteliği ağır basmaktadır.

### **G- VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE VERGİDEN KAÇINMA**

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma, bireysel veya kurumsal nitelikte ortaya çıkan vergiye karşı direnme biçimleridir. Burada, vergi borcu doğmuş olmasına rağmen, vergi kanunlarına aykırı düşen hareketlerle, verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesidir<sup>33</sup>.

Vergi kaçakçılığı, vergiye karşı direnişin bireysel nitelikteki örneğini oluşturmakta ve amaç olarak, vergi yükünün tümünün veya bir kısmının dışında kalma çabasını ifade etmektedir. Vergi kaçakçılığının gerçekleşmesi için, vergi yükünün dışında kalma çabalarına yönelik eylemlerin yasaları ihlâl etmek suretiyle gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir<sup>34</sup>.

Vergiden kaçınma ise, vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade etmektedir<sup>35</sup>. Vergiden kaçınma durumunda mükellefler, vergi yasalarını ihlâl etmeksizin ve vergi yasalarına uygun davranmak suretiyle vergi yükünün dışında kalmaktadırlar<sup>36</sup>.

Vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma vergiye karşı bireysel nitelikte iken; vergi inzivası, tarihte sık görülen biçimiyle bireysel nitelikte olabileceği gibi, toplumsal nitelikte de ortaya çıkabilmektedir<sup>37</sup>.

### **II- VERGİ İNZİVASI İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR**

Vergiyi doğuran olaya neden olunsun veya olunmasın, bir kısım mükelleflerin, vergi idaresi karşısında kendilerini yeterince güçlü hissetmemeleri, vergi uygulamasını yeterince bilmemeleri, sıkıntıya düşebilecekleri gibi nedenlerle, vergi ortamından uzak kalmayı yeğlemeleri söz konusu olabilmektedir<sup>38</sup>.

Vergi inzivasını gerçekleştirenler; çalışmayı bırakmakta, mal varlıklarını ve topraklarını terk etmekte ve vergiye tabi olmayacakları, vergi yükünün dışında kalacakları yerlere, topraklara, bölgelere göç etmektedirler<sup>39</sup>.

<sup>33</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009 s.170.

<sup>34</sup> BOUVIER, 2003, s.154.

<sup>35</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.169.

<sup>36</sup> AKGÜL YILMAZ, 2007, s. 163.

<sup>37</sup> BOUVIER, 2003, s.157.

<sup>38</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s.196.

<sup>39</sup> BRILL, 1988, s. 243.



Vergi inzivası, kişilerin veya kişi topluluklarının yasal ikametgâhlarını, Devlet'e karşı yükümlülüklerini yerine getirmemek amacıyla terk etmelerini ve başka bölgelere yerleşmelerini ifade eden bir vergiye karşı direnme biçimidir<sup>40</sup>.

Vergi inzivasında, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasının veya olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Her iki durumda da mükellefler yasal ikametgâhlarını terk etmekte ve vergi ile ilgili maruz kaldıkları veya kalabilecekleri vergi yükümlülüklerinden kurtulmak için başka yerlere taşınarak (yasal ikametgâhlarını değiştirerek) vergi inzivası hareketini gerçekleştirmektedirler<sup>41</sup>.

### III- TARİHTE VERGİ İNZIVASI

Tarihte vergi inzivasının en önemli örneği, Yunan ve Roma işgali altındaki (M.Ö. 332- 395) Mısır'da görülmüştür<sup>42</sup>. Yunan işgali sırasında birçok kişi veya topluluk, savaş sonrasında ortaya çıkan mali ve ekonomik güçlüklerin giderilmesi amacıyla getirilen mali yükümlülükleri yerine getirmemek için, vergi yükünün dışında kalabilecekleri alanlara, çöllere ve dağlara yerleşmişlerdir<sup>43</sup>.

Mısır'da Roma işgali sırasında vergi inzivası hareketini engellemek için şehirde yaşamının getirdiği mali yükümlülüklerden kaçınmak amacıyla, şehir dışında bulunan ıssız alanlara veya çöllere ve rahiplere katılmak suretiyle şehir dışına yerleşilmesini çok ağır bir şekilde cezalandıran yasalara rağmen, vergi inzivası hareketinin engellenemediği görülmektedir. Vergi inzivasının sadece çöllerde, dağlarda veya ıssız bölgelerde değil, tam olarak Devlet kontrolünün gelişmediği şehirlere yakın (perifer) bölgelerde de ortaya çıktığı görülmektedir<sup>44</sup>.

Vergi inzivası hareketi, tarihte ilk olarak M.Ö. 332 yılında, vergi yükümlülüklerini yerine getirmemek için başta çiftçiler olmak üzere küçük esnaf ve ticaret erbabının, yaşadıkları şehirleri terk ederek, rahipler ve din adamlarının koruyuculuğu altında tapınaklara sığınmalarını ile başlamıştır<sup>45</sup>.

---

<sup>40</sup> BOUVIER, 2003, s.157.

<sup>41</sup> BOUVIER, 2003, s.158.

<sup>42</sup> Bkz. TURHAN, 1977, s. 10 vd.

<sup>43</sup> PROUDHON, 2002, s. 23.

<sup>44</sup> BRILL, 1998, s. 244.

<sup>45</sup> BAGNALL AND FRIER, 1994, s. 37-38.

Tarihsel gelişim süreci boyunca, toplu (kolektif) nitelikteki vergi inzivası hareketi, bir tapınakta toplanmış bulunan ve Devlet yöneticileriyle geri dönüş pazarlığı yapan belli gruplar ile sınırlı olarak kayıtlara geçmiştir. Bununla birlikte bireysel nitelikteki inzivaların daha yaygın olarak gerçekleştiği kaydedilmiştir. Hatta, bazen bu hareket o kadar şiddetli olmuştur ki, vergi baskısının yüksek olduğu bölgelerde bulunan kasabaların boşaldığı bile görülmüştür<sup>46</sup>.

Vergi inzivasının örneklerini Zenon (Xenon) Arşivlerinde görmek mümkündür<sup>47</sup>.

İsis'deki Memfis tapınağına sığınanlar vergi inzivasının ilk örneklerini oluşturmaktadır<sup>48</sup>.

Ptolémée Emergète'in (M.Ö. 118) vergi inzivasına gidenlere yönelik olarak çıkardığı "geri dönüş yasası", ile vergi inzivasını gerçekleştiren kişilerin, yaşadıkları (ikamet ettikleri) bölgelere ve işlerinin başına dönmeleri durumunda; kaçakların hiçbir şekilde ceza almayacakları, kaçaklara yardım eden Devlet memurlarının cezalandırılmayacağı ve vergi yükümlülüklerinin ve borçlarının azalacağı yönünde teminat vermesi de, vergi inzivası olgusunun örneklerini ortaya koymaktadır<sup>49</sup>.

Papirüs'te de, (M.Ö. 114) Menchers'in, savaşın getirdiği ekonomik güçlükler nedeniyle, vergi yükümlülüklerinin artması nedeniyle, çiftçilerin topraklarını terk ettikleri ve Narmouthi tapınağına yerleştiklerini gösteren Appolonios ve Panakestor arasındaki yazışmalara ait kayıtlar bulunmaktadır<sup>50</sup>.

Vergi inzivası ile ilgili bir başka belge ise, Mısır'ın Roma işgali döneminde, kaçakların komşularının toplu inziva hareketlerini Devlet memurlarına bildirmeleri için düzenledikleri belgelerdir<sup>51</sup>.

#### **IV- ÇAĞDAŞ TOPLUMLARDA VERGİ İNZİVASI**

Çağdaş toplumlarda ise, 1960'lı yılların başından 1980'li yılların başına kadar, vergi inzivasının mantığını barındıran bazı hareketlere rastlandığını söylemek mümkündür.

---

<sup>46</sup> CAMERON AND GARNSEY, 1992, s.13.

<sup>47</sup> ROSTOVFTZEFF, 1922, s. 145 ve PAUX, 1931, s.121.

<sup>48</sup> BRILL, 1988, s. 246.

<sup>49</sup> BRILL, 1988, s. 246.

<sup>50</sup> ABECASSIS and ARDISSON, 1995, s. 4.

<sup>51</sup> GREEN, 1993, s. 68.

1958 yılında ABD'nin durgunluğa girmesi ve 1974 yılında ortaya çıkan petrol kriziyle birlikte, Dünya ekonomisinde yaşanan olumsuzluklar sonucunda çalışanların vergi yüklerinde önemli ölçülerde artışlar yaşanmıştır.

Bu dönemde çalışanların elde ettikleri gelire uygulanan vergi oranlarındaki artışa bağlı olarak, özellikle serbest meslek erbabının işlerini ve yaşadıkları bölgeleri terk edip başka bölgelere yerleşmelerinde vergi inzivası hareketinin mantığının bulunduğunu ifade etmek mümkündür<sup>52</sup>.

Bu kişilerin, işlerini bırakmak suretiyle, daha rahat bir hayat tarzı için buldukları yerlerden başka bölgelere yerleşmeleri olgusunun temelinde vergi inzivası hareketinin mantığının bulunduğunu ifade eden görüşler bulunmaktadır<sup>53</sup>.

Bu kişilerin göç ettikleri/yerleştikleri bölgelerde ise, mali zorlama daha düşük olmaktadır<sup>54</sup>.

Vergi inzivası hareketinin, ekonominin küreselleşmesi ile birlikte kurumlar için de geçerli olmaya başladığını ifade etmek mümkündür. Kurumlar da, vergi baskısının daha az olduğu Devletlere yerleşme kararı alabilmektedirler<sup>55</sup>. Kurumlarda vergi yükünün azaltılması amacıyla yer değiştirmelerinde belirleyici kriter tam ve dar mükellefiyet ile uluslar arası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olmaktadır. Ayrıca, yasal ikametgah kavramının, çağdaş toplumlarda yerini mali ikametgaha terk ettiği görülmektedir.

## **V- VERGİ İNZİVASI, YASAL İKAMETGAH VE MALİ İKAMETGAH KAVRAMLARI**

Yasal ikametgâh kavramı, ülkelerin yasalarında tanımlanmış olan ikametgahtır. Yasal ikametgâh kavramına ulaşmak için ülkeler; hukuksal, ticari ya da ekonomik bağlantılara yönelik kriterlerden birini ya da birkaçını bir arada kullanmaktadırlar.

Yasal ikametgah kavramı ülkelerin kendi yasalarında tanımlanmıştır.

Türkiye'de gerçek kişiler için yasal ikametgâh kavramına ulaşmak için Medeni Kanun (MK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nun, Kurumlar açısından

---

<sup>52</sup> BRILL, 1988, s. 251; BOUVIER, 2003, s. 157.

<sup>53</sup> BOUVIER, 2003, s. 157; CHOUVEL, 2003, s. 24.

<sup>54</sup> VALLÉE, 1997, s. 37.

<sup>55</sup> JULIEN, 2007, s. 5.

yasal ikametgahın tespiti için ise; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Medeni Kanun'un (MK) birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye'de ikametgah kavramı kanunlarda aşağıdaki şekilde belirlenmektedir.

Türkiye'de, vergilendirme ile ilgili işlemler için ikametgah kavramının tespitinde, GVK Md. 4/1 ile Medeni Kanun'a atıf yapılmıştır. Medeni Kanun'da ise ikametgah kavramı yerine yerleşim yeri ifadesi yer almaktadır. Bu Kanun'a göre yerleşim yeri; bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir (MK Md. 19/1). Bu kural, ticari ve sınai kuruluşlar hakkında uygulanmaz (MK Md. 19/3).

Vergi hukuku açısından vergi ikametgâhı; ülkelerin tam vergi yükümlülüğü içerisinde gerçek ve tüzel kişileri vergilendirebilme haklarına sahip olabilmeleri için, gerçek kişilerin ülke içinde fiziki veya hukuki olarak bir ikamete mahsus ikametgâha sahip olabilmeleri veya ülke içerisinde belli bir süre oturmaları; tüzel kişilerin de o ülkede iş merkezi veya kanuni merkeze sahip olmaları hali olarak tanımlanabilmektedir<sup>56</sup>.

Türk vergi hukukunda, gerçek kişilerin tam veya dar mükellef olarak Gelir Vergisi'ne tabi olmaları tabiiyet (şahsılık) ilkesi ve ikamet (mülkilik) ilkesine göre belirlenmekte<sup>57</sup>; tüzel kişilerin vergilendirilmesinde ise "kanuni merkez" veya "iş merkezi"nin bulunduğu yere göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet tesis ettirilmektedir.

GVK Md. 4/1 ile; ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar (ikametgâh, MK'nun 19. ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir) ve GVK Md 4/2'de yer alan; bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez) hükmü ile ikametgâh ve oturma kavramlarını tanımlamış ve kimlerin Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı ortaya konulmuştur.

Kurumlar açısından yasal ikametgâh kavramı ise, MK. Md. 51'de "kuruluş belgesinde başka bir hüküm bulunmadıkça işlerin yönetildiği yer" olarak tanımlanmıştır.

---

<sup>56</sup> BAYRAKLI, 1990, s. 6,7.

<sup>57</sup> Türkiye'de gerçek kişi tam mükelleflerde mali ikametgah; yerleşmiş olma (ikametgah veya oturma süresi) ile uyruklu ölçütleri; dar mükelleflerde ise terleşmemiş olma ve elde etme ölçütlerine göre belirlerken; tüzel kişilerde, tam ve dar mükelleflerde kanuni merkez ve iş merkezi kavramları dikkate alınarak belirlenmektedir. Uluslar arası belirleyici ölçütler ise; daimi mesken, hayati çıkarlar merkezi, mutad oturma yeri, uyruklu ve etkin yönetim merkezidir. Bkz ARIKAN, 2007, s. 19-43.

KVK'nın 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde, gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir (KVK Md.3) hükmü ile tam mükellefin tanımı yapılmıştır.

Son yıllarda küreselleşmenin ortaya çıkması ve uluslar arası işgücü ve sermaye hareketlerinin yaygınlaşmasıyla birlikte yasal ikametgah kavramının yerini mali ikametgaha bıraktığı görülmektedir. OECD ve Birleşmiş Milletler de, gerçekleştirdiği çalışmalar sonucunda, vergilendirme ile ilgili yükümlülükler açısından mali ikametgâh kavramını tanımlamışlardır. OECD tarafından hazırlanan ve ilk olarak 1963 yılında yayımlanan Gelir ve Servet Vergilerinde Çifte Vergilendirme Anlaşma Modeli'nin 4. maddesinde mali ikametgah tanımlanmıştır. Buna göre; “bir akit devletin mukimi deyimi, o devletin kanunları gereğince, ikametgahı, meskeni, yönetim merkezi veya diğer benzer yapıda herhangi bir kritere dayanılarak vergi mükellefiyetine tabi bulunan kişi anlamına gelir” (Md. 4/1.fıkra). Fakat mukim deyimi, yalnızca bu devletteki kaynaklardan elde edilen gelirler veya bu devlette bulunan servet nedeniyle vergi mükellefi olan kişileri (dar mükellefleri) kapsamamaktadır<sup>58</sup>.

Kişi, daimi olarak kalabileceği bir meskene sahip bulunduğu akit devletin mukimi sayılacaktır. Eğer kişinin her iki devlette de daimi meskeni varsa, bu kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati çıkarlarının merkezi) akit devletin mukimi sayılacaktır. Kişinin hayati çıkarlarının merkezinin hangi akit devlette olduğu belirlenemiyorsa veya bu kişinin her iki akit devlette daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu durumda, bu kişi kalmayı adet edindiği akit devletin mukimi sayılacaktır. Kişinin her iki akit devlette de kalmayı adet edindiği bir meskeni varsa veya her iki akit devlette de böyle bir meskeni bulunmuyorsa, kişi vatandaşı olduğu akit devletin mukimi sayılacaktır. Kişi her iki akit devletin de vatandaşıysa veya hiçbir akit devletin vatandaşı değilse, akit devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmalar sonucu olayı çözümleneceklerdir (Md.4/2.fıkra). Gerçek kişiler dışında kalan bir kişi, Md.4/1'e göre; akit devletlerin her ikisinde de mukim sayılıyorsa, bu kişi etkin yönetim merkezinin bulunduğu akit devletin mukimi sayılacaktır (Md. 4/3)<sup>59</sup>.

Birleşmiş Milletler Modeli'nin 4. maddesinde de mali ikametgah tanımlanmıştır. Buna göre; bir akit devletin mukimi, o devletin kanunları

---

<sup>58</sup> Bkz. ARIKAN, 2007, s. 132.

<sup>59</sup> Bkz. ARIKAN, 2007, s. 133.

gereğince ikametgahı, meskeni, kuruluş yeri, yönetim merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir ölçüt nedeniyle vergi mükellefiyetine tabi tutulan kişi anlamına gelir ve vergiyi devletin, politik bir alt bölümünün ya da mahalli bir idarenin alması durumu değiştirmez. Mukim değimi dar mükellefleri kapsamaz. Birleşmiş Milletler modelinin 4/2. ve 3. maddesi OECD modeli ile paralellik taşımaktadır<sup>60</sup>.

OECD modelinde ikametgah (yerleşim yeri) ilkesi kabul edilmiş ancak istisnalara yer verilmiştir. Gerçek kişilerin dışındaki kişilerin gelirleri, fiili iş merkezinin bulunduğu, gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirler varlığın bulunduğu, servetler, bu malların bulunduğu, bazı gelir unsurları (serbest meslek kazançları, ücretler, faaliyetin icra edildiği ülkede) vergilendirilmektedir<sup>61</sup>.

Birleşmiş Milletler modelinde ise, kaynak ülke (gelirin doğduğu yer) ilkesine öncelik tanınmış, ancak kaynak ülke ilkesinin yanı sıra OECD modelinin ikametgah ilkesinin yumuşatılmış şekline de yer verilmiştir<sup>62</sup>.

1969 yılında OECD modelinin Türkiye'ye uygun olmayan yönlerinin değiştirilmesiyle oluşturulan Türk Modeli oluşturulmuştur. Türk Modeli, OECD Modeline dayanan ikametgah devletinin vergilendirme yetkisine bağlanan bazı gelirlerin kaynak devlet tarafından vergilendirilmesine bağlanmış ve gelirin olabildiğince doğduğu ülkede vergilendirilmesini öngörerek OECD Modelinin temel çizgisinden ayrılmıştır<sup>63</sup>. Ancak Türk Modeli eski ve kullanılmayan bir metin olup, geçerliliği bulunmamaktadır<sup>64</sup>.

Türk Modelinden hareketle Türkiye'nin diğer ülkelerle yapmış olduğu anlaşmalarda gerçek veya tüzel kişilerin hangi ülkenin vergilendirme alanına gireceği "mali ikametgah" ölçüsünden hareketle tespit edilir<sup>65</sup>.

Mali ikametgah kavramı Türk modelinin 4. maddesinde ele alınmıştır. Buna göre; bir akit devletin mukimi deyimi, o devletin kanunları gereğince ikametgahı, meskeni, kanuni merkezi, iş merkezi veya diğer benzer mahiyette herhangi bir kritere istinaden vergiye tabi tutulan tüm kişileri belirtir<sup>66</sup>.

---

<sup>60</sup> ARIKAN, 2007, s. 133.

<sup>61</sup> KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ ve DÖNMEZ 2008, s. 342 ve ARIKAN 2007, s. 138.

<sup>62</sup> Bkz. ARIKAN, 2007, s. 138-139.

<sup>63</sup> ARIKAN, 2005, s. 142.

<sup>64</sup> YALTI SOYDAN, 1995, s. 50.

<sup>65</sup> ARIKAN, 2007, s. 142.

<sup>66</sup> ARIKAN, 2007, s. 141.

Türk Modeli Md.4/3'de; gerçek kişi dışında kalan bir kişinin Md. 4/1 hükmüne göre, akit devletlerden birinin mukimi sayılması halinde, kanuni merkezin bulunduğu akit devletlerin mukimi sayılır ifadesiyle, kanuni merkezin belirleyici olması sağlanmıştır<sup>67</sup>.

Vergilendirme yetkisinin tespiti açısından mali ikametgâh kavramının dikkate alınması, özellikle vergi cenneti ülkelerde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunda önem taşımaktadır.

Mali ikametgâh; "Devletin vergi alma hususunda hukuki ve fiili gücü kullanmasına esas teşkil eden bir bağlantı noktası olarak oturan, bulunulan ya da işlerin yürütüldüğü yerdir"<sup>68</sup>. "Bir vergi mükellefinin belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yerdir"<sup>69</sup>.

Tüzel kişilerin mali ikametgâhları, bazen ülke ile ilgili hukuksal bağlantıya, bazen de ticari ya da ekonomik bağlantıya göre tespit edilir. Mali ikametgâh tespit edilirken, hukuksal açıdan; kanuni merkez, kayıtlı merkez, kuruluş yeri gibi ölçüler dikkate alınırken, ticari ya da ekonomik bağlantı yönünden ise; fiili duruma bakılır ve yönetim yeri, ana iş yeri, iş merkezi, merkezi yönetim ve denetim yeri, hissedarların mukim olduğu yerler dikkate alınır<sup>70</sup>.

Mali ikametgâhın tespiti, özellikle çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından önem taşımaktadır. 20. yüzyılın başlarında vergi cennetlerinin miktarında önemli artışlar olmuş ve bu artışlar 21. yüzyıla uzanmıştır. Dünyada dolaşımdaki paranın yaklaşık yarısı vergi cennetlerinde toplanmıştır. Ancak, bu durumların çok azında yatırımcılar, gerçekten fiziki olarak vergi cennetlerine yerleşmişlerdir<sup>71</sup>.

Dolayısıyla, vergi inzivası hareketinin gerçekleştiğini ifade edebilmek için, mali ikametgâh kavramının ortaya konulması ve dikkate alınması gerekmektedir.

## **VI- VERGİ İNZIVASI VE VERGİNİN İKAME ETKİSİ**

Tarihte vergi inzivasının gerçek kişilerin Gelir Vergisi yükünde meydana gelen artışlar sonucunda gerçekleştiği görülmektedir. Bu yönüyle,

<sup>67</sup> TUNCER, 1974, s. 246-247 ve ARIKAN, 2007, s. 141.

<sup>68</sup> ARIKAN, 2007, s. 7.

<sup>69</sup> TUNCER 1990, s. 6 ve ARIKAN 2007, s. 7.

<sup>70</sup> ARIKAN, 2007, s. 7-8.

<sup>71</sup> ARIKAN, 2007, s.12.

vergi inzivası hareketinin verginin ikame etkisi sonucunda ortaya çıktığı söylenebilmektedir.

Verginin ikame etkisini bazı yazarlarca aşağıdaki şekilde şekilde tanımlanmaktadır.

Vergi dolayısıyla, boş zamanın maliyeti (çalışma sonucunda sağlanan vergi sonrası gelirin tutarı) azalmakta olduğundan, mükellef boş durmayı tercih edecektir<sup>72</sup>.

İkâme etkisi, marjinal vergi oranına bağlı olarak ortaya çıkmakta, mükelleflerin çalışmaları üzerindeki etkisi ise; ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı arasındaki farka bağlı olarak gerçekleşmektedir<sup>73</sup>.

Verginin ikame etkisinin ortaya çıkması ile kişi veya topluluklar, vergi düzenlemelerine bağlı olarak marjinal vergi oranlarında ortaya çıkan artış sonucunda, çalışma yerine boş zamanı tercih edebilmektedirler Verginin ikame etkisi ise, çalışmanın bırakılması sonucunu doğurmaktadır<sup>74</sup>.

Bu etkinin devamında ise kişi veya toplulukların, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmek zorunda bulunmayacakları alanlara göç etmeleri suretiyle vergi inzivası gerçekleşmektedir<sup>75</sup>.

Vergi nedeniyle net geliri azalan kişinin, eski gelir düzeyini devam ettirebilmek için daha fazla çalışması verginin gelir etkisini, daha fazla çalışması yerine aylıklığı tercih etmesi ise verginin ikame etkisini göstermektedir<sup>76</sup>.

Mükelleflerin, vergi borçlarını ödedikten sonra ellerinde kalan gelirlerinin, gerçekleştirdikleri çalışmanın yoğunluğuna ve ağırlığına kıyasla daha düşük olduğunu düşüncesiyle mükellefler çalışmayı bırakmaktadırlar. Vergi mükellefleri daha sonra, vergi ile ilgili yükümlülüklerini gerçekleştirmek zorunda bulunmayacakları yerlere göç etmekte/ yönelmekte, yasal ikametgâhlarını terk etmekte ve vergi inzivası hareketini gerçekleştirmektedirler.

Vergi inzivası hareketi; verginin ikame etkisine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Mükellefler, boş zamanı tercih etmelerinin yanı sıra, fiziksel

---

<sup>72</sup> AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 2009, s. 488.

<sup>73</sup> Bkz. BALSEVEN, 2003, s. 220-221.

<sup>74</sup> BOUVIER, 2003, s. 157.

<sup>75</sup> BRILL, 1988, s. 121.

<sup>76</sup> ERDEM, ŞENYÜZ ve TATLIOĞLU, 2009, s. 195.



olarak da başka bölgelere göç etmekte, yasal ikametgâhlarını terk etmekte ve böylelikle vergi yükünün dışında kalmaya çalışmaktadırlar.

Günümüzde vergi inzivasından bahsedebilmek için yasal ikametgah kavramını yerini mali ikametgahın aldığını söylemek gerekmektedir. Mükelleflerin, vergi yükünün dışında kalmak amacıyla mali ikametgahlarını terk etmeleri durumunda vergi inzivası gerçekleşmiş olacaktır.

## **SONUÇ**

Vergi baskısı sonucunda oluşan vergiye karşı direnme şekillerinden vergi kaçakçılığı, vergi planlaması, vergi yansımaları, vergiden kaçınma, vergi cennetlerine yönelme hareketleri kolektif (toplu)/toplumsal nitelik arz etmeyen, bireysel veya kurumsal nitelikte ortaya çıkan tepkiler iken; vergi grevi bireysel olarak da başlasa, kolektif (toplu) ve toplumsal bir tepki şekline dönüşen bir nitelik taşımakta, verginin reddi ise toplumsal niteliği ağır basan bir vergiye karşı direnme biçimi olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi inzivası ise, hem bireysel hem de kolektif (toplu) ve toplumsal niteliği itibariyle, vergi baskısı sonucunda ortaya çıkan, diğer vergiye karşı direnme şekillerinden farklılık göstermektedir. Vergi inzivasının bireysel bir hareket olarak başlatıp, tarihte toplu/toplumsal bir harekete dönüştüğü görülmektedir.

Geçmişte vergi inzivası hareketinin gerçekleştiğinden bahsedebilmek için, yasal ikametgah kavramını tespit etmek gerekmektedirken, günümüzde vergi inzivasının oluşmasını mali ikametgah kavramının tespitine bağlamak gerekmektedir.

Gerçek kişilerin vergilendirilmesinde vergi inzivası hareketinin gerçekleşmesi için, vergi baskısına bağlı olarak ortaya çıkan vergiye karşı direnme hareketinin, bir yer değiştirme (terk etme/göç etme) özelliğini taşıması diğer bir ifadeyle fiziksel bir yer değiştirmenin söz konusu olması ve sonuç olarak yasal ikametgâhın (günümüzdeki gerçekleşme biçimi itibariyle mali ikametgâhın) terk edilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde kurumlar açısından vergi inzivasından bahsedebilmek için de; mali ikametgâhın terk edilmesi, değiştirilmesi gerekmektedir.

Günümüzde, vergiye karşı direnme şekillerinden sadece vergi cennetlerine yönelmede ikametgahın değiştirilmesi söz konusu olmaktadır.

Ancak, vergi cenneti ülkelere yönelmenin gerçekleşmiş olması ve bu durumda vergi inzivasının gerçekleştiğinin ifade edilebilmesi için fiziksel yer değiştirme veya yasal ikametgahın değiştirilmesi şart değildir. Vergi

cenneti uygulamalarında, günümüzde vergilendirme ile ilgili ödevlerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak belirleyici olan ikametgâh kavramı, mali ikametgâhtır. Diğer bir ifadeyle, vergi cenneti ülkelere yönelmede, mükelleflerin mali ikametgahlarını değiştirmeleri durumunda vergi inzivası hareketinden söz edebilmek mümkün olacaktır.

Vergi baskısına karşı mükelleflerin diğer direnme şekillerinde ise; fiziksel olarak yer değiştirme ve yasal (mali) ikametgâhlarını taşımaları olgusu/koşulu ortaya çıkmamaktadır.

Vergi inzivası hareketi, vergilendirmenin ikame etkisi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Vergi sonrası marjinal vergi oranlarındaki artış, kişilerin veya toplulukların çalışma yerine boş zamanı tercih etmelerine neden olmaktadır.

Vergi inzivası, tarihi süreçte vergiye karşı direnme şekilleri içinde önemli bir yer tutmuşken; çağdaş toplumlarda da belli bir dönemde, ulusal düzeyde, özellikle serbest meslek erbabının elde ettikleri gelirlere uygulanan yüksek vergi oranları nedeniyle bu kişilerin çalışmayı bırakmaları, başka bölgelere taşınmak suretiyle yasal ikametgâhlarını terk etmelerinde, vergi inzivasının mantığının bulunduğu ifade eden görüşler bulunmaktadır.

Uluslar arası düzeyde ise, günümüzde, vergi cennetlerine yönelme vergi inzivası hareketinin çağdaş toplumdaki örneğini oluşturmaktadır. Çağdaş toplumlarda, ekonominin küreselleşmesiyle birlikte, kurumlar açısından da vergi inzivası hareketinin söz konusu olduğunu ifade edilebilmektedir.

## **NOTLAR**

(1) Vergi baskısı; Fransızca'da l'oppression fiscale, İngilizce'de ise, fiscal oppression olarak ifade edilmektedir (Lexilogos, 2010).

(2) Mali zorlama; Fransızca'da l'abus du pouvoir fiscal olarak ifade edilmektedir (Lexilogos, 2010; Bouvier, 2003: 153-154).

(3) Vergi inzivası; Fransızca'da anachoresis fiscale, İngilizce'de ise fiscal anachoresis olarak ifade edilmektedir. (Linguaterra, 2100).

(4) İnziva kelimesi Fransızca bir kelime olup; regat edip bir tarafa çekilmek, bir işe karışmamak, Dünya işlerini bırakmak, dini meditasyona ayrılmış zaman anlamında kullanılmaktadır (Osmanlıca-Türkçe Sözlük, 2010).

(5) Anachoresis kelimesi ise Latince anachoreticus kelimesinden gelmekte olup; kendini yalnızlığa mahkûm eden birleştirici din adamı, münzevi hayatı içinde yalnızlık, çekilmek, münzevi hayatı anlamında kullanılmaktadır (Lexilogos, 2010).

(6) Yasal ikametgâh; Fransızca'da la résidence légale, İngilizce'de ise legal residence olarak ifade edilmektedir.

(7) Mali ikametgâh 1963 tarihli OECD Modeli'nin 4. maddesinde fiscal domicile olarak ifade edilmiştir.

#### KAYNAKÇA

- ABECASSIS, Frédéric and ARDISSON, Denis, Les Magistrats Egyptiens Variation Sociales sur le Modèle de l'État, Droit et Culture, No: 30, Paris 1995.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2009.
- AKDOĞAN, Abdurrahman, “ Vergilendirme Bilinci ve Vergi Planlaması”, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 1996, C.12, Sayı: 1-2; 357-362.
- AKGÜL YILMAZ, Gülay, Kamu Maliyesi (Ders Notları), Genişletilmiş 2. Baskı, Arıkan Yayıncılık, İstanbul 2007.
- ARDANT, Gabriel , Théorie Sociologique de l'Impôt, The American Historical Association, SEVPEN, Paris 1965.
- ARIKAN, Zeynep, Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.
- BAGNALL, Roger S. and W. FRIER, Bruce, The Demography of Roman Egypt, Cambridge University Press, 1994, Vol. 12, p. 37-38.
- BALSEVEN, Hale, Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Gelir, İkâme ve Mali Etkileri, Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 2003, Cilt:2, s. 217-238.
- BARILARI, André et DRAPÉ, Robert, Lexique Fiscal, Dalloz, Paris 1992.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin, Türk ve Alman Vergi Hukukunda Vergi İkâmetgahı

(Yayımlanmamış Doçentlik Çalışması), Afyon 1990.

BOUVIER, Michel, Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de L'Impôt, 5. Edition, L.G.D.J, Paris 2003.

BRILL, E.J, Forms of Control and Subordination in Antiquity, Edited by: Toru YOUNG- Masaoki DOĞI, The Society for Studys on Resistance Movements in Antiquity, Tokyo 1988.

CAMERON, Averil and GARNSEY, Peter, *The Cambridge Ancient History*, 1992, Volume: 12, A.D, p. 193-337.

CHOUVEL, François, L'Essentiel des Finances Publiques, Gualino Éditeur, Paris 2003.

ÇİLOĞLU, İsmail, Kayıt Dışı Ekonominin İşleyişi ve Kamu Bütçesine Etkisi, *Hazine Dergisi*, 1998, Sayı: 11, s. 23.

ERDEM, Metin; ŞENYÜZ, Doğan ve TATLIOĞLU, İsmail, Kamu Maliyesi, 6. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2009.

Eurostat (2010), İnternet adresi: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/statistics/themes>. Erişim tarihi: 29.12.2009.

GREEN, Peter, Hellenistic History and Culture, University of California Press, Berkeley, California 1993.

GROSCLAUDE, Jacques et MARCHESSOU, Philippe, Procédures Fiscales, Dalloz, Paris 1998.

GÜNAYDIN, İhsan, Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları, *Vergi Sorunları Dergisi*, Mart 1999, Sayı: 126, s. 76.

JULIEN, Serge, “Le Refus de l'Impôt”, <http://www.oboulo.com>. Erişim tarihi: 27.01.2010.

KIZILOT, Şükrü; ŞENYÜZ, Doğan; TAŞ Metin ve DÖNMEZ Recai, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık (Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı), Ankara 2008.

LAURENT, Alain et REICHMAN, Claude, Théories Contre L'Impôt, Les Belles Lettres, Paris 2009.

Lexilogos (2010), İnternet adresi: <http://www.linguaterna.com/inziva>. Erişim tarihi: 14.12.2009. Bkz. Lexilogos.com.

- Linguaterna (2010), İnternet adresi: <http://www.linguaterna.com/anachorésis>. Erişim tarihi: 14.12.2009. Bkz. Lexilogos.com.
- MUZELLEÇ, Raymonde, Finances Publiques, SIREY Edition, Paris 1997.
- Osmanlıca-Türkçe Sözlük (2010), İnternet adresi: <http://www.osmanlicaturkce.com/inziva>. Erişim tarihi: 14.12.2009.
- Petit Robert I, Dictionnaire Alphabétique et Analogique de la Langue Française, Paris 2007.
- PRÉAUX, Claire, l'Économie Royale des Lagides, Arno Press, Bruxelles 1931.
- PROUDHON, P-J., Théorie de l'Impôt, L'Harmattan, Paris 2002.
- ROSTOVFTSEFF, Michael, Large Estate in Egypt in the Third Century B.C, University of Wisconsin, Studies No: 6, Madison 1922.
- TUNCER, Selahattin, Vergi Kanunlarımızda İkametgah Kavramı II, *Vergi Dünyası*, Haziran 1990, Sayı 106, s. 6-7.
- TUNCER, Selahattin, Çifte Vergilendirme ve Vergi Anlaşmaları, EİTİA Yayın No: 112, Sevinç Matbaası, Ankara 1974.
- TURHAN, Salih, Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2550, İstanbul 1977.
- US, Vuslat, Kayıt Dışı Ekonomi Tahmini Yöntem Önerisi: Türkiye Örneği, Türkiye Ekonomi Kurumu, Tartışma Metni, Ankara 2004.
- VALLÉE, Annie, Pourquoi L'Impôt?, Voyage à Travers le Paysage Fiscal, Publi-Union Éditions, Paris 1997.
- YALTI SOYDAN, Billur, Uluslar arası Vergi Anlaşmaları, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Yayın No: 581, İşletme Ekonomisi Dizisi: 55, 1. Baskı, İstanbul 1995.
- YILDIZ, Habib, Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

BOŞ