

# VERGİLENDİRMEİN BAZI HUKUKİ TEMELLERİ<sup>1</sup>

Çeviren: Murat YILDIRIM\*

Yazar : Frans VANISTENDAEL<sup>2</sup>

Bölümün Yazımında Katkıda Bulunan ve Editör : Victor THURONYI

*Temsilsiz vergilendirme tiranlıktır.*

James Otis

Batı Avrupa'da ve Kuzey Amerika'da modern mali sistemler Amerikan ve Fransız Devrimlerinin ardından yarım yüzyıl sonra belirmeye başlamıştır. Modern gelir ve ciro vergilerinin henüz olmamasına rağmen 19. yüzyılın yarısına kadar, vergi gelirlerinin olağanüstü artışıyla birlikte bu vergiler için temel yasal çerçeve oluşturulmuştur.

Genellikle temel yasal çerçeve, vergilendirmenin hukukun üstünlüğü ilkesine uygun şekilde yapılacağını belirtmektedir. Bu çerçevenin temelleri şunlardır;

1. Bir vergi sadece hukuka uygun bir şekilde çıkarılan yasa ile konulabilir.
2. Bir vergi tarafsız olmalıdır.
3. Vergi yoluyla elde edilen gelirler yasal kamusal amaçlar için kullanılmalıdır

---

\* Marmara Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı Doktora Programı Öğrencisi

<sup>1</sup> Tax Law Design and Drafting-Vergi Kanunu Tasarımı ve Yazımı (Volume 1: International Monetary Fund: 1996: Editor Victor Thuronyi). *Chapter 2, Legal Framework for Taxation* ; Çevirenin Notu: Makalenin 1-49 sayfaları arasında yer alan kısım ( "V. Division of Tax Powers Between the Central and Local Governments" başlığına kadar) çevrilmiştir. Bu nedenle aklımda "Vergilendirmenin Hukuki Çerçevesi" şeklindeki başlık yerine, bir yanılgıya sebebiyet vermemek için "Vergilendirmenin Bazı Hukuki Temelleri" başlığını kullanmayı uygun bulduk. Makalenin V. Kısma kadar çevrilmesinin sebebi ise Merkezi İdareler ile Yerel İdareler arasındaki vergilendirme yetkisinin bölüşümü konusunun, Türkiye'de genellikle Kamu Yönetimi-Mahalli İdareler ve Yerel Yönetim gibi derslerde ele alınmasıdır. Çevirisi yapılan kısma kadar atıf yapılmış olan kaynaklar (kitap ya da makaleler) çevirinin sonunda bir liste halinde verilmiştir. Bu çeviri IMF (International Monetary Fund) tarafından yaptırılan resmi çeviri değildir ve IMF'in bu çeviri nedeniyle herhangi bir sorumluluğu yoktur. Çeviri, "serbest çeviri" niteliğinde olup, orijinal metindeki paragraf düzeni ile çeviri metnindeki paragraf düzeni ve orijinal metindeki cümle yapısı ile çeviri metnindeki cümle yapısı tamamen örtüşmemektedir. Orijinal metinde dipnotlar kısmında yer alan kitap, makale, mahkeme kararı, açıklamalar çeviri metnine [...] şeklinde dahil edilmiştir. Bu dipnotların, çeviri metnine dahil edilmesinin sebebi okuyucuya ve konu ile ilgili araştırma yapacaklara kolaylık sağlamaktır. Ayrıca asıl metnin doğal bir uzantısı olan, örneğin bir kanun maddesinin dipnotlarda yer alan hükmünün çeviri metnine dahil edilmesiyle okumamanın akıcı bir şekilde devam edeceği düşünülmüştür.

<sup>2</sup> Makalenin Türkçeye çevrilerek Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi'nde yayınlanmasına izin veren Leuven Katolik Üniversitesi. Hukuk Fakültesi Dekanı Sayın Prof. Dr. Frans VANISTENDAEL'a teşekkür ederim.

Hukukun üstünlüğü, bu prensiplerin bağımsız mahkemeler tarafından uygulanmasını öngörmektedir.

Bazı gelişmekte olan ülkelerde ve geçiş ülkelerinde adalet sistemi çeşitli sebeplerle bu rolünü etkili bir şekilde yerine getirememektedir. Bu ise vergi konularında hukukun üstünlüğü ilkesi önünde çok büyük bir engeldir.

Bu çok genel prensiplere ilaveten vergi kanunlarını yapma yetkisi birkaç tip yasal sınırlamanın konusunu oluşturmaktadır. Bunların kaynağı ise;

1. Anayasa ya da bir toplumun temel yapısını teşkil eden temel yasal prensipler
2. Uluslararası Sözleşmeler
3. Vergi kanunlarının mahkemeler tarafından yorumlanması
4. Özel hukuk ve kamu hukukunun genel çerçevesi
5. Bir devletin merkezi ya da federal yapıda olmasına bağlı olan siyasi yapı.

Vergi yasaları bu temel prensipler çerçevesinde hazırlanmalıdır.

### **I. Yasal Temel; Vergi Kanunu Yapma Gücü**

Batı siyasal hareketinin bir çoğunun temeli keyfi vergilendirmeye başkaldırı şeklinde gerçekleşmiştir. Britanya'daki parlamento hükümeti, monarşinin vergi geliri elde etme yeteneğini önemli ölçüde kısıtlamıştı. 17. yüzyıl boyunca seçilmişlerden oluşan bir alt derece yasama organı niteliğindeki Avam Kamarası, vergi kanunları konusunda münhasır bir hakka sahip olmuştur {*Kralın vergiler konusundaki imtiyazları 1628 tarihli Haklar Dilekçesi ve 1689 Haklar Bildirgesi ile sona ermiştir*}. Amerikan Devrimi, Amerikan Kolonileri'nin seçilmiş yasama organının rızası olmaksızın, Britanya'nın Amerikan Kolonileri'ne karşı vergi uygulamalarını protesto etmesiyle başlamıştır. Demokratik hükümetlerin oluşmasıyla yasama organı mali gücün kaynağı haline gelmiştir.

Tarihsel bu gelişmeler sebebiyle bir çok ülkede vergilendirmenin yasal temelde yapılması zorunluluğuna dair anayasal prensipler bulunmaktadır. Bu prensip yasa otoritesi dışında hiçbir şekilde vergi yükümlülüğü getirilemeyeceği anlamına gelmektedir {*Bazen yasa otoriteleri değil Avrupa Birliği gibi yapılar bunun istisnası olabilmektedir. Katma Değer Vergisi'nin minimum oranı ve tarifeleri Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanmakta ve bunlar Avrupa Bakanlar Konseyi tarafından onaylanmaktadır. Fakat istisna gibi gözüken bu halde bile alınan kararların ulusal hukukta uygulanması gerekmektedir*}. Bir çok ülkede vergilendirmenin yasal temelde yapılması zorunluluğu prensibi o ülkelerin anayasalarında yazılıdır {*Bundes-Verfassungsgesetz [Avusturya Federal Anayasası] md. 18 ; Grondwet [Belçika Anayasası] md. 170 ; Kanada Anayasası md. 91(3) ; Grundlov [Danimarka Anayasası] § 43 ; Hallitusmuoto [Finlandiya Anayasası] § 61 ; Fransa Anayasası md. 34 ; İtalyan Anayasası md. 23 ; Lüksemburg Anayasası md. 99 ; Portekiz Anayasası md. 106(2) ; İspanya Anayasası md. 133*}. Çin Halk Cumhuriyeti Anayasası'nın 58. maddesine göre vergilendirme yetkisinin Ulusal Halk Kongresi'ne ve Daimi Komiteye ait olduğu belirtilmekte fakat vergilendirmenin yasa ile yapılabileceğine

dair bir hüküm bulunmamaktadır. Ulusal Halk Kongresi, vergilendirme yetkisini devlet idaresinin en üst organı olan Daimi Konseye devredebilir {*Xianfa - Çin Halk Cumhuriyeti Anayasası md. 85. Vergi kanunlarının hazırlanması ve uygulanması konusunda Çin'de yetki karışıklığı görülmektedir. 1985 yılında Ulusal Halk Kongresi, yabancı yatırımlar ve ekonomik reformlar konusunda düzenleme yapması için Devlet Konseyi'ne yetki vermiştir*}. İsviçre'de olduğu gibi diğer bazı ülkelerde ise bu prensip doğrudan doğruya anayasada yer almamakla birlikte, "verginin eşitliği" gibi diğer bir anayasal ilkedен türetilmektedir {*İsviçre Anayasası md.4, Bakınız Jean-Marc Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise 27 (1990)*}. Almanya'da vergilendirmenin yasal çerçevesi, iki anayasal hükmün kombinasyonuna dayalıdır {*Grundgesetz- Alman Anayasası, md. 1, 2/1 ve 20/3*}. Bu kombinasyonda yer alan hükümlerden biri kişisel hürriyetleri garanti altına alan hüküm diğeri ise vergi toplama ve değerlendirmenin yasallığı da dahil olmak üzere idarenin bütün işlemlerinin yasaya dayandırılması hükmüdür.

Anayasalar, yasama organlarına vergi kanunu yapma gücünü devretme derecesi bakımından farklılıklar göstermektedir. Bir uç örneğe göre kanunilik ilkesi hiçbir şekilde yetki devrine izin verilmemesi anlamına gelmektedir. Diğer bir uç örneğe göre ise verginin temel unsurlarının kanunlarda belirtilmesi anlamına gelmektedir ve eğer genellikle anayasa yasama gücünün devredilmesine izin vermişse vergilendirme konularında da yetki devri izni verilmektedir. Yetki delegasyonuna izin verilebilmesi için yasada verginin temel unsurları mutlaka gösterilmelidir. Bu unsurlar diğeri sayılmayanlar da dahil olmak üzere; vergi mükellefinin tanımı, vergi konuları ya da vergiyi doğuran olay, vergi oranı, vergi miktarı ve vergi idaresi için temel kurallar şeklinde sıralanabilir. Bu bütün detayların yasada bulunması anlamına gelmemektedir. Uygulama ile ilgili alt düzenlemeler idarenin ilgili kısmı tarafından yasal idare ilkesine uygun bir şekilde yapılabilir. İdarenin ilgili kısımları ise anayasa izin verdiği ölçüde belirlenecektir.

Bir devlet ayakta kalabilmek için anayasanın merkezi hükümet için açık ya da zımnı olarak belirlediği belli bir gelire sahip olmalıdır. Fakat belli bazı vergi tiplerinde yasama yetkisi sınırlandırılabilir {*Hindistan Anayasasının 245. maddesi , 7. Bölüm, I. Kısım, Madde 82 ve 92A'ya göre; "Parlamento zirai gelirler dışında diğeri gelirleri vergilendirme yetkisine sahiptir. II. Kısım, Madde 54'e göre; "Parlamento, mal alım ya da satımının uluslararası ticaret ya da alışveriş nedeniyle gerçekleşmesi durumunda, malların alımı ya da satımını vergilendirebilir." II. Kısımın 53. maddesine göre ; "Sadece eyaletler elektrik tüketimi ya da satımını vergilendirebilir. 1976 yılında Pakistan, benzer bir şekilde Anayasasını değiştirerek Federal Devlete; "Malların alım ya da satımı ile ilgili ihracat, ithalat, üretim ya da imalat" konularını vergilendirme yetkisi tanımıştır (Pakistan Anayasası madde 142, 142. Bölüm, 49. Kısım) J. Bu tip sınırlandırmalar vergi politikası bakımından çeşitli zorluklar yaratmaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde, federal yönetimin yasama yetkisi Anayasa ile bazı durumlar bakımından sınırlandırılmıştır. Anayasa, Kongre'nin bir kanun ile "vergi, gümrük, tüketim vergisi, resim" toplayabileceğini belirtmiştir {*Amerika Birleşik Devletleri Anayasası, I, § 8*}. Vergi yasaları bakı-*

mından özel kanunlaştırma prosedürleri getirilmiştir. Vergi yasalarının mutlaka Temsilciler Meclisi'nden kaynaklanması, geçmesi gerekmektedir {*Amerika Birleşik Devletleri Anayasası, 1 § 7*}. Sınırlandırma hükmüne göre şahsi gelir vergisi konulamaz. Doğrudan vergilerin nüfus oranına göre paylaşılması söz konusudur.

Yazılı bir anayasa olmamasına rağmen Birleşik Krallıkta, Britanya Vergi Hukuku yönünden yasallık ilkesi 1215 tarihli Magna Carta ile yürürlüğe giren "temsilsiz vergi olmaz" prensibine dayanmaktadır. Bu prensip 1628 tarihinde "Haklar Dilekçesi" ile tekrar edilmiştir. Bu belgede belirtildiği gibi; "Parlamentonun kanunla verilmiş ortak bir rızası olmaksızın hiç kimse bir vergi, eşya ve borç vermeye, yardım yapmaya ve buna benzer bir yükümlülük altına girmeye zorlanamaz." Parlametoda vergi mükellefi temsilcilerinin verdikleri bu rıza, hükümetlerin keyfi vergilendirmesine karşı demokratik bir garantidir. Bu prensip Batı Demokrasilerinin köşe taşlarından biridir.

Bazı ülkeler, yasallık ilkesini bütçenin yıllık olması ilkesinden türetmişlerdir. Bu anlayışa göre bir vergi kanunu sadece bir bütçe yılı için etkili olabilecektir {*Grondwet- Belçika Anayasası, md. 174 ; Fransız Anayasası, md. 47 ; İtalyan Anayasası, md. 81 ; İspanyol Anayasası, md. 134 . Amerika Birleşik Devletleri'nde Anayasa herhangi bir kamu parasının harcanmasında Kongre'nin onayını gerektirmektedir. Anayasa 1, § 9'a göre vergilendirme için yıllık onay gerekmektedir. Eğer Kongre kamu harcaması için izni kaldırırsa Yönetim harcamaları derhal durdurmalıdır. Fakat bu durdurma vatandaşların vergi ödeme yükümlülüklerine etki etmemektedir*}. Bütçenin yıllık olması parlamentonun her sene vergi kanunlarını yeniden oylamaya sunması anlamına gelmemektedir. Fakat parlamento var olan kanunlara uygun olarak vergi yükümlülüğü getirme konusunda hükümete izin vermektedir. Çoğu ülke vergi kanunlarının yıllık olması ilkesini değil bütçe kanunlarının yıllık olması ilkesini kabul etmiştir.

Vergilerin yasallığı prensibi bazı ülkelerde, vergi idaresinin vergi mükellefi ile vergi sorumluluğu konusunda bir anlaşmaya varamayacakları prensibinin doğumuna neden olmuştur {*İsviçre Anayasasının 42. maddesine göre (XIX Constitutions of the Countries of the World , Editörler; Albert P.Blaustein & Gisbert H. Flanz ., 1982 adlı yayında çevirisi yapılmıştır) : "Konfederasyon, vergi mükelleflerine haksız vergi avantajı sağlayacak düzenlemelere karşı kanun anlamında mevzuat yapmaya yetkilidir*}. Kanun, verginin bir zorunluluk olduğunu belirttiği zaman bu son derece katı bir şekilde uygulanmalıdır ve vergi idaresinin vergi miktarının indirilmesi konusunda anlaşma yapmaya yetkisi olmamalıdır. Bazı ülkelerde vergi hukukunun kamu düzeni yönü gözetilerek benzeri anlaşmaların yapılması yasaklanmıştır {*Belçika'da durum böyledir fakat bu bir prensip olarak anayasaya girmemiştir. Ayrıca Bakınız; Gest & Tixier ; Almanya AO (Abgabenordnung- Vergi Usul Kanunu) § 85*}. Bu vergi kanunlarının bir kanun olarak, aynen ceza kanunlarında polis yetkilileri ile suçluların anlaşmasının mümkün olmadığı örneğinde olduğu gibi organize toplumların temeli şeklinde özel bir statüsünün olduğu anlamına gelmektedir {*Sonuç olarak, Amerika Birleşik Devletleri'nde çok iyi bilinen sanık ile anlaşma kurumu (daha ağır bir cürüm için suçlanma yerine daha hafif bir cürümle suçlanmayı*

*kabul etme ve buna karşı gelmeme), bu ülkeler yönünden bir çok cürüm için kabul edilmiş değildir}. Bu prensip vergi kanunlarının mahkemeler tarafından yorumlanmasında önemli bir role sahiptir.*

## II. Genel Prensipler ve Vergi Kanunu Yapma Yetkisinin Sınırlandırılması

### A. Eşitlik İlkesi

Kanun önünde eşit muamele ilkesi sadece vergi hukukunun değil genel hukukun önemli bir ilkesidir {İsviçre’de kanunilik ilkesi, eşitlik ilkesinin bir uygulaması olarak düşünülmektedir.}. Bu aynı durumda bulunanlara herhangi bir ayırım yapılmaksızın yasallık ilkesinin bir uygulaması olarak görülebilir . Bunun maddi ve şekli olmak üzere iki temel anlamı vardır. Şekli anlamı yasaların, kişisel durumlar nazara alınmaksızın tam anlamıyla ve tarafsız bir şekilde uygulanmasıdır Bu ise hiç kimşenin, yasaların uygulanmasında tercih edilemeyeceği ve ayrıma tabi tutulamayacağı anlamına gelmektedir.

Eşit muamele prensibinin maddi anlamı ise eşit durumda bulunanlara eşit muamele yapılmasıdır. Bu yüzden burada temel sorun, kanunların kişiler arasında farklılık yaratacak ölçülerin kabul edilmesini yasaklayıp yasaklamadığıdır. Çeşitli hukuk sistemlerinde etnik köken, din ve cinsiyet gibi yasaklanmış olan farklılık ölçüleriyle ilgili çeşitli listeler mevcuttur. Belirli bir ülkede ayrımcılığa karşı bu yasaklamanın tam anlamıyla uygulaması şunlara bağlıdır;

1. Mahkemelerin yasa kurallarını, anayasaya uygun olmadığı durumlarda iptal yetkisinin olup olmaması {Mahkemelerin bu yetkileri konusunda çok çeşitli farklılıklar göze çarpmaktadır. Fransa, Amerika Birleşik Devletleri, İtalya ve Almanya gibi ülkelerde anayasa mahkemeleri herhangi bir kanunun, anayasada yer alan herhangi bir hükümü ihlal edip etmediğini inceleme yetkisine sahiptir. Belçika’da ise bu yetki sınırlandırılmıştır. “Cour d’arbitrage” sadece eşitlik ilkesinin ihlalini ve ülkenin ekonomik ve parasal birliğini ve yetkilerin anayasal dağılımına dair kanunların anayasayı ihlal edip etmediğini değerlendirme yetkisine sahiptir }.

2. Anayasa çerçevesinde ne tür farklılıkların yasaklandığı .

Prensip aynı zamanda eşit olmayan muamelenin amacı ve geçerli bir sebebe dayanmasını da gerektirmektedir. Örneğin;yüksek gelire sahip vergi mükelleflerine, ödeme güçlerinin artması nedeniyle ve bir uygulama tekniği olarak artan oranlı tarife yoluyla muamele edilmesi. Bu değerlendirmeler vergi hukuku açısından makul fakat vergi kanunu yazımı açısından son derece zordur. Bunlar kural konusu hususun denetim düzeyine bağlı olarak eşitlik prensibini ihlal ediyor gözükmektedir.

Eşitlik prensibi çeşitli ülkelerde çeşitli mahkemeler tarafından yasa koyucunun verdiği yetki çerçevesinde çeşitli şekillerde uygulanmaktadır. Fransa’da kanun önünde eşitlik prensibi, bazı vatandaşların itiraz etme hakları mevcutken diğer bazı vatandaşlar için itiraz etme hakkının olmamasını yasaklamıştır { Bakınız; 27.12.1973, Anayasa Mahkemesi [Conseil constitutionnel ], 1974 La Semaine juridique (Juris-Classeur Périodique) [J.C.P.] II, No. 17691. Genel Vergi Kanu-

nu'nun 180. maddesi 1973 Tarihli Finans (Bütçe) Kanunu ile değiştirilmiştir. Bu değişikliğe göre vergi mükellefleri vergi idaresi'ne (taxation d'office) karşı, harcamalar esas alınarak gelir vergisi tarh ettirilmesi durumunda diğer vergilendirilebilir gelir kaynaklarından harcamaların yapıldığını ispat etme hakkına sahip kılınmıştır. Belli bir düzeyi aşan gelire sahip vergi mükellefleri söz konusu ispat imkanına sahip kılınmamıştır. Bir grup vergi mükelleflerinin ispat imkanına sahip olması ve diğer grup vergi mükelleflerinin bu imkandan yoksun bırakılmasını Anayasa Mahkemesi, aykırılık olarak ele almış ve isabetli bulmamıştır. Anayasa Mahkemesi, aynı zamanda yasa koyucunun yaptığı kanunlarda, kanunun kamu yararı amacı olmaksızın yaptığı ayrımı iptal etmiştir {Bakınız; Karar No. 95-369, 2812.1995, Anayasa Mahkemesi, 1996 J.C.P. II, No. 67749. Mahkeme, mirasçılarının murisin bir şirkette bulunan hisse senetlerinin veraset ve intikal vergisinin indirilmesinde, bu malvarlığını şirket yönetimine herhangi bir katılım söz konusu olmaksızın 5 yıl süreyle ellerinde tutma şartını, herhangi bir makul yasal gerekçe olmaksızın sadece belli bir mülkiyet tipi lehine farklılık yaratılması olarak görmüştür }.

Almanya'da anayasa mahkemesi anayasal eşitlik garantisini, aynı durumda bulunanların eşit şekilde vergilendirilmesi olarak okumuştur. Menkul kıymet gelirlerinin "de facto" bir şekilde (elde tutmanın söz konusu olmadığı hallerde) vergilendirilmesini anayasal bakımdan mümkün görmemiş ve bu yüzden yasama meclisi daha kapsamlı bir vergilendirme kanunu yapmak durumunda kalmıştır {27.06.1991, Bundesverfassungsgericht [BVerfG], 84 Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts [BVerfGE], No. 18, 239 }. Slovenya'da ise anayasa mahkemesi Gelir Vergisi Kanunu'nun, Anayasanın 14. maddesinde yer alan; "Herkes kanun önünde eşittir" ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle anayasaya aykırı olduğunu kabul etmiştir. Sözleşme ile bağımsız çalışan kişilerle ilgili masraflarının iadesinde, bağımlı olarak çalışan kişilerin masraf iadelerine göre farklı bir yöntemin benimsenmesi anayasaya aykırı bulunmuştur {Slovenya Resmi Gazetesi, 143, 13.01.1995}. Belçika'da eşitlik prensibi gereği, profesyonel hizmetler sağlayan (muhasebecilik, hukukçuluk, psikologluk, danışmanlık gibi) şirketlerin, diğer şirketlerin en alt orandan faydalanabilmesi mümkünken, kurumlar vergisinin en üst oranı üzerinden vergilendirilmesini engellemiştir. Bir şirketin sadece profesyonel hizmetler sağlıyor olması nedeniyle bu şirketin kurumlar vergisinde belirlenen oran üzerinden vergilendirilmesi yersiz bulunmuştur {14.12.1994, Arbitragehof (Tahkim Mahkemesi), Belgisch Staatsblad [B.S.] No.89/94, at 32.119 (28.12.1994) }. Belçika'daki eşitlik ilkesi, Amerika Birleşik Devletleri Anayasası'nın birinci bölümünün 14. değişikliği ile yer alan eşit koruma ilkesine benzemesine rağmen, IRC (Internal Revenue Code) serbest meslek hizmeti sağlayan şirketlerin düşük vergi oranından faydalanmasını engelleyen hükümler içermektedir {IRC, §11(b)(2)}. Bu durum Amerika Birleşik Devletleri'nde eşitliğe aykırı bir durum olarak görülmemiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde mahkemeler genel olarak vergi kanunlarının eşit muamele ilkesine aykırı hükümler içerdiğine karar verme eğilimindedir {Örneğin Anayasa Mahkemesi, 1986 tarihli Vergi Reformu Yasası'nda yer alan geçiş dönemine (Mahkeme, tüfek ateşlemek için hazırlık kuralı olarak adlandırdığı) ilişkin

indirimlerin etkili lobi faaliyetleri yürüten seçilmiş belli vergi mükelleflerine tanındığı ve bu nedenle anayasaya aykırı olduğu sonucuna ulaşmıştır. Hiçbir makul gerekçeye dayanmayan bu tip geçiş dönemi indirimlerinin son derece keyfi olduğu ve anayasada belirtilen "hukukun eşit koruma ilkesi" ne aykırılık olduğu sonucuna ulaşmıştır, *Bakınız; Nordlinger v. Hahn, 505 U.S. 1 (1992) ; Ayrıca Bakınız; Apache Bend Apartments, Ltd. v. United States, 964 F.2d 1556, 1562-69 (5th Cir. 1992) }.*

### **B. Vergi İdaresinde Dürüstlük ve Kamu Güveni İlkesi**

Dürüstlük ve kamu güveni ilkesi, vergi otoritesinin bazı mükelleflere haksız avantaj sağlamasına izin verilmemesidir. Bu prensibin uygulanması temel olarak aşağıdaki hususların gerçekleşmesiyle mümkündür ;

1. Kamu otoritesi vergi mükellefini yaptığı işlemlerden haberdar etmelidir.
2. İşlem süresince mükellef bütün haklarını vergi idaresine karşı kullanabilmelidir
3. Belli bir olayda vergi idaresinin hukuku yorumlaması kendisi yönünden bağlayıcı olmalıdır.

Bir çok ülkede dürüstlük ilkesi genel idare hukukunun bir parçası durumundadır. Bu ilkenin istisnaları elbette olmalıdır. Örneğin; vergi idaresi, vergi mükellefinin delilleri yok etmesi ya da kaçması ihtimallerine dair makul şüpheler varsa, herhangi bir bildirimde bulunmaksızın işlemler yapabilir.

Bu prensip kamu düzeni prensibinin biraz zıddı gibi durmaktadır. Buna göre vergi yasaları bütün koşullar altında sınırlı bir şekilde uygulanmalıdır. Böylelikle eğer vergi mükellefi bütün bilgilerini dürüst bir şekilde vergi idaresine vermişse vergi idaresinin beyanlarına bağlı olacaktır. Vergi mükellefi, vergi idaresinin kararları hukuka uygun değilse bunları iptal ettirebilir. Diğer yandan kamu düzeni prensibi gereğince vergi idaresi vergi hukuku kurallarına aykırı bir işlem yapmışsa, yapmış olduğu bu işlemi, yapılan işlem vergi mükellefinin iyiniyetine dayalı olarak aleyhine olsa bile düzeltme hakkına sahiptir. Her iki ilke genellikle eşzamanlı uygulandığı için mahkemelerden çelişkili kararlar çıkabilmektedir. Mahkemeler konuyla ilgili olarak vergi mükelleflerinin vergi idaresinin hatalı yorumundan sonra vergi işlemine yetkili olmadıkları fakat vergi mükelleflerinin iyiniyetle vergi idaresinin yorumuna uymalarından kaynaklanacak cezalardan sorumlu olmayacakları sonucuna ulaşarak ayarlama yapmaktadır { *Bakınız; Druggists' Supply Corp. v. Commissioner, 8 T.C. 1343 (1947); H. Fort Flowers Foundation, Inc. v. Commissioner, 72 T.C. 399, 411 (1979) }.*

Prensip bazı durumlarda kodifiye edilmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi mükelleflerinin, IRS' de (Internal Revenue Service) görev yapanların yazılı yorumlarına dayanarak hareket etmesi durumunda cezalar azaltılmaktadır {*Bakınız; IRC § 6404 }.* Fransa'da idarenin vergi kanunlarını ve bu kanunlarla ilgili düzenlemeleri vergi mükellefi lehine yanlış yorumlaması halinde bu yorum kanuna aykırı olsa bile geçerliliğini korur {*FRA LPF § 80A }.*

Vergi idaresinde kamu güveni ilkesi, vergi idaresinin vergi kanunlarını uygulaması bakımından idari düzenleyici işlem yapmasında temel olarak kullanılmaktadır.

### C. Ölçülülük ve Ödeme Gücü İlkesi

Vergi mükellefinin ödeme gücüne dayandırılması zorunlu olan vergi sorumluluğu ilkesi, bir çok ülkede sosyal vergi sisteminin temellerinden biri olarak kabul edilmektedir. Ödeme gücü ilkesi İngiltere’de Thatcher döneminde alınması düşünülen kelle vergisine itirazda temel olmuştur { *Peter Passell, Furor Over British Poll Tax Imperils Thatcher Ideology, N.Y. Times, Apr. 23, 1990, D1*}. Vergi sisteminin dizaynında yasa koyucular tarafından kullanılan genel bir prensip olmasına rağmen, söz konusu prensip bir çok ülkenin anayasasında yazılı değildir ve bu nedenle mahkemeler tarafından hükümetin vergilendirme yetkisini sınırlandıran bir prensip olarak kullanılamamaktadır.

Fakat bazı ülkelerde ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi anayasal olarak bağlayıcı kılınmıştır. Örneğin İtalyan Anayasası’na göre; “Herkes kamu harcamalarına kendi kaynakları ölçüsünde katkıda bulunmalıdır.” {*Romanya Anayasası’nın (Çeviri; IX Constitutions of the Countries of the World (Albert P.Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1987) 53 (2) maddesine göre; “Yasal vergi sistemi vergi yükünün dengeli dağılmasını garanti altına almalıdır.” Bu hüküm ise muhtemelen, 1958 tarihli günümüz Fransa Anayasası’nın 13. maddesinin de bir parçası olan 26 Ağustos 1789 tarihli Fransa İnsan Hakları Bildirisi’nden alınmıştır*}. İtalyan Anayasa Mahkemesi, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinin eşitlik prensibinin özel bir uygulaması olduğunu kabul etmiştir {*06.07.1972, Corte costituzionale [Corte cost.], 1972 Giurisprudenza Costituzionale [Giur. Cost.] I, No. 120, 1289; 19.04.1972 tarihli karar, Corte cost., 1972 Giur. Cost. I, No. 62, 272; 13.12.1963 tarihli karar, Corte cost., 1963 Giur. Cost. I, No. 155, 1546*}. Mahkeme evli çiftlerin gelirlerinin toplanarak vergilendirilmesinin eşitlik prensibini ve ödeme gücüne göre vergilendirme prensibini ihlal ettiğini kabul etmiştir {*26.03.1980 tarihli karar, Corte cost., 1980 Giur. Cost. I, No. 42, 287*}. İspanya Anayasası da İtalya Anayasası ile aynı hükmü içermektedir {*İspanyol Anayasası’nın 31. &1. maddesine göre; “Herkes kamu harcamalarının karşılanması için kendi mali gücüne göre, eşitlik ve artan oranlılık prensibine dayalı, yıkıcı bir kapsamı olmayan adil bir vergi sistemi yoluyla katkıda bulunmalıdır.” Çeviri; XVIII Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1991)*}. Alman Anayasa Mahkemesi, prensibi, Anayasanın 3 (1) maddesinde yer alan herkes kanun önünde eşittir hükmünden türetmiştir. Gelir Vergisinden yapılan indirimin, ödemelerin devamını sağlamak bakımından sınırlandırılması, yeterli indirimin sağlanamaması ve bu yüzden vergi mükellefinin ödeme gücünü ihlal ettiği gerekçesiyle anayasaya aykırı bulunmuştur {*22.02.1984 tarihli karar, BVerfG, 66 BVerfGE, No. 14, 214.* }.

Ölçülülük ilkesinin Batı Avrupa Mahkemeleri’nde ve özellikle Avrupa Adalet Divanı’nda kullanımı oldukça yaygınlaşmaya başlamıştır. Yasama organı tarafından hedeflenen amaçla kullanılan araçlar arasında bir ölçü ilişkisi bulunmalıdır



{Avrupa İnsan Hakları Komisyonu, vergi yasamasının Avrupa İnsan Hakları Teme-  
linde, başarılması hedeflenen amaç ile bu amaca erişmek için kullanılan araçlar  
arasında makul bir ölçülülük derecesinin varlığı yönünden çok sıkı bir şekilde sor-  
gulanması gerektiğini belirtmektedir. United Kingdom, App. No. 8531/79, 23 Eur.  
Comm'n H.R. Dec. & Rep. 203, 211 (1981) }. Bu davada kanunların geriye yürüme-  
si ile ilgili müracaatın yasa koyucunun amacıyla (gelir vergisi indiriminden fayda-  
lanmanın engellenmesi) makul bir şekilde bağlantılı olduğuna karar verilmiştir.  
Vergi hukuku alanında bu vergilerin aşırı-ölçüsüz olamayacağı anlamına gelmekte-  
dir. Bu prensibin vergi hukukuna uygulanması durumunda bile hükümetin artan  
oranlı vergi uygulamasına engel olamamaktadır. Bazı durumlarda artan oranlı vergi  
uygulanması anayasa ile güvence altına alınmıştır {İtalya Anayasası md. 53, cl. 2 ;  
İspanya Anayasası md. 31, § 1 ; Portekiz Anayasası md. 106, § 1 ve 107, §§ 1, 3 }.  
Ölçülülük ilkesi genel olarak hükümetin vergilendirme yetkisinin yıkıcı vergi yü-  
kümlülüğü getirilmesi bağlamında sınırlandırılması şeklinde yorumlanmaktadır.

İsviçre'de yıkıcı ya da aşırı vergilere karşı korunma, Anayasa'nın vatandaşların  
özel mülkiyet haklarını garanti altına alan 22. maddesi ve sanayi ile ticaret hürriyeti  
ile ilgili 31. maddesinin kombinasyonu ile sağlanmaktadır. İsviçre'de olduğu gibi,  
Alman Anayasası'nda da ölçülülük ilkesi açık bir şekilde garanti altına alınmış de-  
ğildir. Ölçülülük ilkesinin gereği kanun dışında başka bir düzenleme ile kısıtlana-  
mayan kişi hürriyetlerini düzenleyen madde {Alman Anayasası 1/1, 2/1, 11. mad-  
deler }, çalışma hürriyeti ya da bir mesleğin ifasını düzenleyen madde {Alman Ana-  
yasası 12. madde} ve mülkiyet ve miras haklarının korunmasını düzenleyen {Alman  
Anayasası, 14. madde} maddelerin kombinasyonu ile sağlanmaktadır.

#### D. Geçmişe Yürümezlik İlkesi

Bu prensip vergi kanunlarının geçmişe dönük uygulanamayacağı anlamına  
gelmektedir. Bu prensibi haklı kılan gerekçe ise vergi mükelleflerinin var olan bilgi-  
lerine göre ekonomik kararlarını almaları zorunluluğu ve bir yatırım ya da diğer  
ekonomik kararların alınmasında kararın verildiği andaki vergi durumunun, kararın  
uygulandığı andaki vergi durumundan farklı olmamasıdır. Geçmişe yürümezlik  
prensipli hukuktaki herhangi bir değişimi kapsam dışı bırakmaktadır, çünkü herhangi  
bir değişiklik gelecekte etkili olsa bile mevcut malvarlığı değerlerine etkide buluna-  
caktır. Denge gerçekten geçmişe etkili sakıncalı geçmişe yürüme hükümlerinin, yeni  
kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce gerçekleşmiş olan vergi sorumluluğuna  
etkili olduğu tanımlanması ile sağlanmaktadır. Fakat bu, varolan yatırımlar üzerinde  
ekonomik etkilere sahip vergi değişiklikleri, bu değişikliklerin gerçek geriye yürü-  
mesi ile yakından ilgili olmayan keyfi bir çizgidir { Genel Olarak Bakınız; Michael  
J. Graetz, Retroactivity Revisited, 98 Harv. L. Rev. 1820, 1822 (1985) }. Gerçek  
geriye yürümenin keyfi bir tanımı, gerçek geriye yürümeye karşı sağlanan bir yasal  
koruma olsa bile, koruma derecesi ekonomik gerçeklerle hiçbir zaman bağlantılı  
olmayacaktır. Çünkü vergi kanunlarında var olan yatırımlara etkili görsel bakımdan  
yapılan her değişiklik, geriye yürüme probleminin yasal bir kural olmadığını bir  
politika konusu olduğunu göstermektedir.

Bir çok ülkede (birkaç ülke hariç) geriye yürümezlik prensibi yasal olarak bağlayıcı değildir. Bu prensip yasama organı tarafından uygun olduğunun düşünülmesi halinde bir vergi politikası kuralı olarak gözlemlenmektedir. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri'nde vergi yasalarında yapılan bazı değişiklikler (özellikle teknik bazı değişiklikler) geçmişe etkili bir şekilde yapılmaktadır {*Tax Reform Act of 1986, Pub. L. No. 99-514, § 1881, 100 Stat. 2085, 2914 (1986)*}. Devam eden işlemler aleyhine özel vergi indirimi değişikliklerinde, yapılan değişiklik tahmin edilen ve beklenen bir değişiklik olsa bile geçmişe yürüme söz konusu olmamaktadır {§§ 204, 633, 1277, 1312-17}.

Bazı ülkelerde geçmişe yürümezlik prensibi özel hukuku ilgilendiren kanunlarda yer almıştır {*Belçika Medeni Kanunu md. 2 ; Fransız Medeni Kanunu md. 2, Bakınız Claude Gambier ve Jean-Yves Mercier, Les impôts en France §§ 2280-81 (1991). Kanunda bir açıklık bulunmaması durumunda vergi olayları ile ilgili hükümler, kanunun resmi gazetede yayını tarihinden sonra geçerlik kazanacaktır. Gelir vergileri yönünden bu durum ise 31 Aralık'tan sonra geçerlik kazanabileceği şeklinde yorumlanacaktır. Zira vergiyi doğuran olay o yıl içerisinde gerçekleşecektir*}. Bu ülkelerde vergi yasalarında yapılan değişiklikler geçmişe etkili hükümler içerebilir fakat özel hukuku ilgilendiren yasa değişiklikleri geçmişe etkili bir şekilde düzenlenemez. Fakat eğer vergi yasasında, yasanın geçmişe etkili olacağı yönünde özel bir hüküm yoksa bu durumda özel hukuk bakımından genel bir ilke olan geçmişe yürümezlik ilkesi vergi yasası içinde geçerli genel bir kural olacaktır {*Mahkemeler, yasa koyucuların geçmişe yürümezlik prensibinden, kamu düzeni ve kamu yararı gerekçeleriyle sapabileceklerini kabul etmektedirler., Louis Trotabas & Jean Marie Cotteret, Droit fiscal 138 (1985)* }.

İnsan Hakları Avrupa Komisyonu, İngiltere'nin geçmişe etkili olarak yaptığı vergi yasası değişikliklerinin Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 1. maddesine aykırı olduğu yönündeki itirazı reddetmiştir {*A., B., C. and D. v. The United Kingdom, App. No. 8531/79, 23 Eur. Comm'n H.R. Dec. & Rep. 203,211 1981*}. Komisyon, İngiltere'nin vergiden kaçınmayı önlemek amacı taşıdığını, yapılan değişikliklerin mülkiyet hakkını ihlal etmediğini, vatandaşlardan vergi toplamanın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ne aykırı olmayacağına karar vermiştir. Olayda 1978 tarihli Finans Kanunu'nun 31. maddesi, 6 Nisan 1976 tarihine dek geriye dönük bir şekilde uygulanmıştır. Hüküm, belli vergi kolaylıklarının iptal edilmesi ve vergiden kaçınan kişilerin fiillerini caydırıcı amaç gütmekteydi. Vergiden kaçınma ile ilgili düzenleme sadece gelecek ile ilgili olsaydı vergiden kaçınan kişiler için caydırıcı olmayacaktı.

Ülkelerde genellikle vergi yasalarının geçmişe yürütmesine izin verilmekte fakat çok uç durumlara ilgili sınırlandırmalar bulunmaktadır. Örneğin Fransız Anayasa Mahkemesi eğer hükmün cezai niteliği varsa bunun geçmişe etkili olamayacağını belirtmiştir {*Judgment No. 86-223 of Dec. 29, 1986, Con. const., 1987 J.C.P. II, No. 20903; Judgment No. 95-369 of Dec. 28, 1995, Con. const., 1996 J.C.P. II, No. 67749*}. Amerika Birleşik Devletleri Anayasası, ceza kanunlarının geçmişe yürü-

tülmesini yasaklamıştır {*Amerika Birleşik Devletleri Anayasası, md. 1, § 9, cl. 3*}. Amerika Birleşik Devletleri Anayasa Mahkemesi, vergi yasalarının geçmişe yürütmesi ile ilgili olarak, geçmişe yürütmenin yasamanın hukuksal amacı ile mantıklı bir şekilde bağlantısı olduğu sürece Anayasaya aykırı olmadığına, Anayasanın böyle bir durumda geçmişe yürütmeye izin verdiği hükmetmiştir {*United States v. Carlton, 129 L.Ed.2d 22, 31 (1994)*}.

Diğer bazı ülkeler, kabulü mümkün olan geçmişe etkili yasa çıkarılmasının kapsam bakımından sınırlandırılması konusunda geniş anayasal hükümlere sahiptirler. Örneğin; Almanya'da vergi kanunlarının geçmişe etkili olamayacağı konusunda anayasal ya da yasal herhangi bir kural bulunmamaktadır. Fakat Alman Anayasa Mahkemesi, hukuki güvenlik {*Rechtssicherheit*} ve kamu yararı {*Vertrauensschutz*. Bakınız; *Klaus Tipke, Die Steuerrechtsordnung 182-83 (1993)*} kavramlarını da içeren hukukun üstünlüğü ilkesi temelinde geçmişe yürümezlik ilkesinin varlığını kabul etmiştir {*Rechtsstaatsprinzip -Hukukun Üstünlüğü İlkesi. Benzer şekilde Polonya Anayasa Mahkemesi, yasama süreci tamamlandıktan sonra bir aydan daha kısa sürede yürürlüğe girecek gelir vergisi değişikliklerini, vergi mükelleflerinin yeteri ölçüde bilgilendirilemeyeceği gerekçesiyle anayasaya aykırı bulmuştur, Bakınız; Janusz Fiszer, Constitutional Battle over Poland's 1996, Personal Income Tax Rates, 12 Tax Notes Int'l 246 (1996)*}. Alman Anayasa Mahkemesi, vergi yasalarının geçmişe yürütmesi –retroactive- {*Steuergesetze mit echter Rückwirkung*} ile geçmişle ilgili olmasını {*Steuergesetze mit unechter Rückwirkung, oder tatbestandlicher Rückanknüpfung*} birbirinden ayırt etmiştir. Eğer bir vergi yasası, yasama organı tarafından onaylanmadan ya da ilan edilmeden önce, geçmişte tamamlanmış işlemlere uygulanıyorsa, o vergi yasası geçmişe etkilidir. Eğer yasa gelecekte yapılacak işlemlere dönük ise ya da henüz tamamlanmamış hukuki işlemlere uygulanacaksa geçmişle ilgilidir. Mahkeme yasaların geçmişe yürütmesi konusunda kural olarak yasaklanan birkaç durum hariç yüksek standartlar belirlemiştir. Geçmişle ilgili yasalara ise müsaade edilmiştir. Anayasa Mahkemesi 1952 yılında çıkartılan ve 1951 yılı vergilendirme dönemine de uygulanacağı belirtilen vergi yasasını kabul edilemez bulmuştur {*19.12.1961, BVerfG, 13 BVerfGE, No. 26, 261*}. Geçmişe etkili olma konusundaki Alman Hukuk Görüşü mutlak değildir. Eğer vergi mükellefleri yürürlükte bulunan yasanın makul olmadığını düşünüyorlarsa, yürürlükteki yasada boşluklar ve teknik hatalar varsa, öncelikli bir kamu ihtiyacı söz konusu ise geçmişe yürürlük söz konusu olabilir {*Tipke, 184, 195.*}.

Geçmişe etkili yasa çıkarma konusunda hukuki bir yasağın olmadığı çoğu durumda bile yasa koyucular geçmişe etkili değil geleceğe yönelik yasa çıkarmışlardır. Gerçekten bir çok durumda yapılmış işlemler ve yatırımlar için politik süreç vergi mükelleflerine müsamahakar davranmaktadır. Fakat bazı durumlarda vergi gelirlerini korumak amacıyla yasa koyucular geçmişe yönelik yasa çıkartmaktadırlar. Bunun örnekleri;

- Hükümetin alkol üzerinden alınan vergilerin arttırılacağını duyurması. Yükseltelen oranlar, duyuru tarihinde, üretim tarihinden sonra stoklarda ve elde varolan (gerek toptan gerek perakende satış amacıyla) alkollü içecek-

ler hakkında da uygulanmaktadır. Aksi halde tüketiciler yüksek vergi oranından kaçabilmek amacıyla geniş çaplı alımlar yapacaklardır.

- Vergi hukukunda, eğer sol tarafta<sup>3</sup> bir düzeltme yapılmamışsa bu yanlışlığın büyük vergi kayıplarına yol açtığı keşfedilmiştir. Bu yanlışlık ise çoğunlukla geçmişe etkili olma ile bertaraf edilmektedir. Aksi halde vergi mükellefleri vergileri azaltacak yasa geçmeden önce, yasanın çıkarılması görüşmeleri zamanında avantajlı duruma geçecek ve bu vergi kaybına neden olacaktır.
- Hükümet Aralık 1995 tarihinde gelir vergisinin oranını 1996 yılı için değiştirmektedir. Fakat yasa Mayıs 1996 tarihine kadar çıkmamaktadır. Buna rağmen yasa 1996 vergilendirme yılında, 1996 yılının başından itibaren uygulanabilecektir. Bu durum vergi kanunlarının gerçek olmayan geriye yürütmesi halidir. Bu durumda yasa sadece geriye etkilidir *[Tipke, 188 ]*.

Geçmişe etkili yasa çıkarmaya izin veren ülkeler, genellikle yeni vergi kanunları ile ilgili tasarı parlamentoya sunulduğu tarihe kadar geriye yürümeye izin vermektedirler. Bunun sebebi ise vergi mükelleflerinin tasarının duyulması anı ile tasarının kanunlaşması anına kadar geçecek süre içerisinde vergiden kaçınmaya yönelik olarak kendi işlerini düzenlemeleridir. Eğer hükümet erken bir dönemde duyuru yaparsa, vergi mükellefleri yeni kıstaslar konusunda uyarılmış olacaklardır, yani vergi mükellefleri vergisel sonuçlu işlemleri (kendi lehlerine düzenleyecek şekilde) dikkate alabilirler. Bu durumda vergi mükellefinin kamuya olan inancının zedelenmediği kabul edilmektedir.

Vergi yasasının geçmişe etkili olması sorununa ilaveten, idarenin düzenleyici işlem yapma yetkisinin geçmişe etkili olması uygulaması konusundaki hukuki sınırlandırmalar da önemlidir *{Genel Olarak Bakınız; John S. Nolan & Victor Thuronyi, Retroactive Application of Changes in IRS or Treasury Department Position, 61 Taxes 777 (1983). Alman Anayasa Mahkemesi, geçmişe yürütmezlik ile ilgili doktrinini, kanunların yanı sıra idari düzenleyici işlemler yönünden de uygulamaktadır. 08.07.1977, BVerfG, 45 BVerfGE, No. 6, 142.}* Vergi yasasını yorumlayan yönetmelikler ve diğer normatif idari düzenleyici işlemler tipik bir şekilde, aynen kanunların yorumlanmasında olduğu gibi yürürlük tarihi itibarıyla uygulanacaklardır *{Gambier & Mercier, § 2284.}* Aksi halde aynı kanunun, belli bir tarihe kadar bir anlamı ile ve bu tarihten sonra farklı bir anlamı ile yorumlanması şeklinde garip bir durum doğacaktır. Fakat vergi mükelleflerinin farkında olmadığı, yeni bir kural getiren idari düzenleyici işlemlerin var olması halinde bunlar ileriye etkili (yayımlarından sonraki bir tarihte etkili olacak, yürürlüğe girecek şekilde) bir şekilde uygulanacaktır. Normatif idari düzenleyici işlem yapma yetkisine sahip organlar için bu yetki tipik bazı durumlarda istisna edilmiştir. Örneğin Birleşik Devletler İç Gelir Kanunu'nun (US Internal Revenue Code) 7805. maddesine göre Hazine Sekreterliği hangi idari düzenleyici işlemlerin geçmişe etkili olacağı konusunda karar verebilir.

<sup>3</sup> Çevirenin Notu: "Sol taraf" ile kastedilen bilançonun aktifinde yer alan stoklardır.

### E. Diğer Anayasal Sınırlandırmalar

Ülkelerin Anayasalarında yer alan hükümlere göre pek çok diğer sınırlandırma sebebi olabilir. Daha önce açıklanan eşit muamele kuralının yanı sıra özel mülkiyeti sınırlayıcı, bölgesel eşitliği öngören, belli unsurların vergilendirilmesini yasaklayan ya da bazı aktiviteleri azaltmayı hedefleyen ya da çifte vergilendirmeyi önleyen pek çok sınırlandırmadan bahsetmek mümkündür. Genel bir kural olarak anayasa hükümleri diğer yasa yapma alanlarından daha çok vergi yasaları yapma alanında sınırlandırmalar getirmiştir {*Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde anayasada yer alan yasama yetkisi kısıtlanmıştır. Pratikte Federal yasalar çok nadir anayasaya aykırı bulunmaktadır. Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 157 U.S. 429 (1895).*}

Örneğin Almanya'da ayrı ayrı ödemeleri halinde daha az vergi ödeyebilecek iken , evli çiftlerin gelirlerini toplayarak beyan etmeleri ve bu toplam üzerinden daha fazla vergi ödemeleri, Anayasa'nın evlilik ve aileyi koruyan 6/1. maddesine aykırı bulunmuştur {*Tipke, 380. Federal Alman Anayasası'nın 6/1 maddesi şu hükmü sevk etmektedir; "Evlilik ve Aile devletin özel koruması altındadır." (Çeviri; VIII Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1994). 17.01.1957, BVerfG, 6 BVerfGE, No. 9, 55)}*. Buna ilaveten Anayasa'nın 1/1 ve 14. maddeleri, her bir vatandaşta makul bir geçim düzeyi sağlamasına izin vermektedir şeklinde yorumlanmıştır, yani Devlet söz konusu bu asgari makul düzeyin altındaki geliri vergilendirmeyecektir ve bunun bir sonucu olarak Alman Anayasa Mahkemesi 1983-85 döneminde gelir vergisinde tahakkuk istisnalarının anayasal açıdan yetersiz olduğunu kabul etmiştir { *29.05.1990, BVerfG, 82 BVerfGE, No. 7, 60, 85; 12.07.1990, BVerfG, 82 BVerfGE, No. 12, 198 . Tipke, 697-98, n.431.}*}

Bir çok ülkenin anayasasında din ve vicdan hürriyeti ile ilgili hükümler yer almaktadır. Mahkemelerin anayasal hükümleri uygulama yetkisinin olduğu ülkelerde hükümetin, kiliselere ağır vergiler uygulaması gibi yöntemlerle, vergilendirme aracını kullanarak din ve vicdan hürriyetini engellemesi mümkün değildir

Almanya ve İsviçre'de kiliselerin finansmanı için özel vergiler getirilmiştir. Almanya'da Anayasa'nın 140. maddesi ile 1919 tarihli Weimar Anayasası'nın 137 (6) maddesi, kiliselerin kendilerine kayıtlı kişiler yönünden vergi yükümlülüğü getirmesine, kanunların izin verdiği ölçüler çerçevesinde izin vermektedir. Fakat Anayasa'nın 2/1 ve 4/1 maddeleri, yetkili otoritelerin kiliselere kendi üyesi olmayanlardan vergi toplamasını yasaklamıştır. Yani kilise üyesi olmayanlar kilise vergisi ile muhatap değildirler. Sadece gerçek kişilerin kilise üyesi olabilmesi nedeniyle tüzel kişilerin kilise vergisi ile yükümlendirilmeleri yasaktır. Son yıllarda kilise üyeleri söz konusu kilise vergisinden kaçınabilmek amacıyla kilise üyeliklerinden istifa etmek gibi bir eğilime girmişlerdir.

İsviçre'de kantonlar kiliselerin harcama ihtiyaçlarının karşılanabilmesi için Almanya'dakinin aksine vergi yükümlülüğü getirmeye yetkili kılınmıştır. Fakat Anayasa'nın 49/6. maddesi ile hiç kimse üyesi olmadığı bir kiliseye vergi ödemeye zorlanamaz şeklinde bir hüküm getirilmiştir. Bu hüküm din ve vicdan hürriyetine

dayalı bir hükümdür. Sonuç olarak kişiler üye olmadıkları kilise ile ilgili herhangi bir vergiyi ödemeyi reddedebilirler. Fakat Almanya'dakinin aksine tüzel kişiler bu hüküm ile koruma altına alınmamıştır ve bu yüzden herhangi bir kilise lehine vergi yükümlülüğü altına sokulabilirler. Amerika Birleşik Devletleri'nde olduğu gibi diğer bir çok ülkede kilise vergisi anayasaya aykırı bulunacaktır zira böyle bir durum, kilise ile devletin birbirinden ayrılması kuralına aykırılık teşkil edecektir.

Bir ülkeden diğer ülkeye, mahkemelerin anayasal sebeplerden hareketle vergi yasalarını anayasaya aykırı olarak değerlendirmesi noktasında oldukça büyük farklılıklar bulunmaktadır. Yukarıda da açıklandığı üzere Alman Anayasa Mahkemesi anayasal prensiplere karşı vergi yasalarını ölçmede oldukça aktiftir. İster istemez bu durum Mahkemenin problemleri çözmesinde zorluğu ve vergi politikasında daimi bir oyuncu olma unsurunu içermektedir. Anayasa Mahkemesinin, federal seviyede vergi politikasının bir unsuru haline gelmesinde Almanya ile Amerika Birleşik Devletleri arasında çok büyük bir farklılık bulunmaktadır. Anayasa Mahkemesi, anayasanın federal devletlere verdiği vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması konusunda oldukça aktiftir. Diğer bir çok ülkede mahkemelerin, özellikle yoruma açık olan eşitlik gibi alanlarda, anayasaya aykırı kanunları iptal etme konusunda oldukça çekingen davrandıkları gözlemlenmektedir. Fakat mahkemeler şekli kriterleri uygulayarak anayasaya aykırılık iddiasını değerlendirmede daha cömerttirler. *{Örneğin Guatemala Anayasa Mahkemesi, bir vergilendirme unsuru olan gelirin çifte vergilendirilmesine yol açacak kanunu Anayasa'da yer alan çifte vergilendirme yasağı nedeniyle iptal etmiştir, Dava No. 39-88 and 40-88, Corte de Constitucionalidad, in Leyes y Reglamentos de la Reforma Tributaria 83, 91- 92, (Luis Emilio Barrios Pérez ed., 1989). Ayrıca Bakınız; Pollock v. Farmers' Loan & Trust Co., 157 U.S. 429 (1895)}.*

#### F. Vergi Mükellefleri Haklar Kılavuzu

Bazı ülkelerde vergi mükelleflerinin hakları yayınlanmaktadır. Bu çok çeşitli şekillerde olabilir. Bazen bu kılavuz vergi otoriteleri tarafından yayınlanmaktadır. Bu tarz dökümanlar genellikle var olan hukuku, herhangi bir yasal zorunluluk olmamasına rağmen deklere etmektedir Diğer bazı durumlarda idare hukukunda yer alan "Vergi Mükellefinin Hakları" gibi vergi usul kurallarında değişiklik yapan bir kanunda yer alan bir madde ile yetkilendirme sağlanmaktadır *{Amerika Birleşik Devletleri'nde ise Omnibus Taxpayer Bill of Rights Act, Title VI, Subtitle J, Pub. L. No. 100-647, 102 Stat. 3730 (1988) (USA) (5 U.S.C. § 504 olarak değiştirilmiştir ve 26 U.S.C. dağıtılmıştır)}*. Ya da bazen "Vergi Mükellefinin Hakları" konusunda idare hukuku yetkilendirilmektedir *{Bu durum eski Sovyet Cumhuriyetleri bakımından ortaktır. Ör; Kazakistan Vergi Kanunu madde 142 de vergi mükellefi hakları düzenlenmiştir}*.

Bu tarz bildirimlerin ya da kılavuzların ana etkisi vergi idaresinin vergi mükelleflerine karşı keyfi uygulama yapmasının önüne geçmektir. 1984 yılında Kanada'da Haklar ve Özgürlükler Kılavuzu kabul edilmiştir ve vergi mükelleflerinin hakları Vergi Mükellefi Hakları Deklarasyonunda özetlenmiştir *{Revenue Canada*

*Taxation, Declaration of Taxpayer Rights (1984), reprinted in Vern Krishna, The Fundamentals of Canadian Income Tax 29 (4th ed. 1993) J. Vergi idaresi vergi hukuku kurallarına uygun hareket etmelidir. Eğer vergi idaresinin işlem ve eylemleri mevzuattan yetkisini almıyorsa bu tür işlem ve eylemler hükümsüzdür. Eğer vergi idaresi mevzuattan aldığı güç ile hareket ediyorsa bu durumda vergi mükellefinin, bu gücün anayasal olup olmadığını saptanmasını istemesi gündeme gelecektir. Sonuç olarak vergi mükellefleri dokunulmazlıklarla ilgili hukukun koruması altındadırlar {Bakınız; James Richardson & Sons, Ltd. et al. and Minister of National Revenue, 9 D.L.R.4th 1 (1984), Örneğin; Kanada Gelir Vergisi Kanunu'nun 231 (3) (b) maddesine göre vergi idaresi herhangi bir kişiden herhangi bir bilgiyi idari ya da uygulama ile bağlantılı herhangi bir amaç için isteyebilir. Vergi otoritesi yeni bir yönetmelik yürürlüğe sokmadan önce yaptığı fizibilite çalışmalarında vergi mükelleflerinin kendi müşterilerinin isim ve adreslerini açıklamaları için bu maddeye dayanmıştır. Vergi idaresi çalışma boyunca elde ettiği verilerin korunmasını garanti etmiştir. Aynı zamanda bu çalışmaya dahil olan ne vergi mükellefleri ne de onların müşterileri herhangi bir soruşturma geçirmeyecektir. Fakat vergi mükelleflerinden bir tanesi bu talebi kabul etmemiş ve sorunu mahkemeye taşımıştır. Kanada Temyiz Mahkemesi, 231 (3). maddeye göre bilgi toplama işleminin sadece Maliye Bakanlığına ait olduğunu, bu yetkinin ise sadece belli bir şahıs ile ilgili ciddi ve hakiki bir soruşturma olan vergi incelemesi hallerinde kullanılabileceğini kabul etmiştir J. Joseph et al. and Minister of National Revenue davasında Maliye Bakanlığı tarafından, bir avukattan müşterileri hakkında istenilen bilgiyi gecikmeksizin bildirmesi istenmiştir. Avukat mükellef ise buna itiraz etmiş ve Mahkeme vergi idaresinin “gecikme söz konusu olmaksızın” bilgi talep edemeyeceğine , “gecikme söz konusu olmaksızın” ibaresinin derhal anlamına geldiğine hükmetmiştir. Parlamento ise “makul süre” ibaresiyle “derhal”i kastetmemiştir. Vergi İdaresi avukat olan ve müşterileri ile ilgili olarak gizliliği koruma borcu olan mükellefe, bu borcu ile ilgili sonuçları gözden geçirmesi ve değerlendirmesi için yetecek kadar bir zaman tanımalıdır {Vergi incelem elemanları bir soruşturma ya da inceleme esnasında vergi mükellefinin ev ve işyeri ile bunların müştemilatlarını sadece vergi mükellefinin rızası ile arayabilir. Bunun istisnası ise mahkeme kararı ile verilen arama emridir. Hakim ise bu arama emrini, vergi mükellefi tarafından vergi yasalarına aykırı ve aramaya neden olacak hallerin bulunduğu konusunda ikna olursa verecektir. Arama emri aynı zamanda aranacak ev, işyeri ya da bunların müştemilatlarını tanımlamalıdır. Aksi halde arama yasa dışı olur ve arama sonucu elde edilen deliller de yasadışı elde edilmiş delil sayılır ve yasadışı elde edilmiş bir delil mahkemede ya da başka yerde kullanılamaz J.}*

Belçika'da Vergi Mükellefi Bildirisi {04.08.1986 tarihli Kanun, B.S. 11.408 (Aug. 20, 1986)} , vergi idaresinden Savcılığa intikal eden vergi ile ilgili bir sahtecilik olayında yapılan kriminal bir soruşturmanın sonrasında 1986 yılında iptal edilmiştir. Vergi Mükellefi Bildirisinin temel etkisi vergi görevlilerinin suç teşkil eden bir soruşturmada savcı ile işbirliği yapmalarına engel olmasıydı. Bu yüzden beyan edilmeyen vergilendirilebilir gelirlere ulaşmak mümkün olmuyordu. Buna ilaveten

vergi ile ilgili sahteciliklerin vergi idaresi tarafından savcıya rapor edilmesi, merkezi vergi idaresinin yüksek seviyede görev yapan bürokratların yetkilendirmesine bağlanmıştır.

Fransa'da vergi idaresi, idari uygulama yoluyla Vergi Mükellefi Bildirisi (*charte du contribuable*) oluşturmuştur {*Note sur la charte du contribuable vérifié* (June 19, 1975)}. Bu dökümanda vergi incelemesi sırasında vergi mükellefi hakları belirtilmektedir. 1987 yılında vergi kanunlarında değişiklikler yapılmıştır {*LPF art. L. 10.*} . Bu değişikliklere göre vergi idaresi bir denetimden önce Vergi Mükellefi Bildirisinin bir örneğini vergi mükellefine sağlamak ve bu bildiride yer alan yasal hükümleri açıklamak zorundadır. Eğer vergi idaresi bu hükme uygun davranmazsa yapılan denetimin geçersiz olduğu kabul edilmektedir {*Thierry Lambert, Contrôle fiscal: Droit et pratique 523, 524 (1991)* }.

### G. Uluslararası Anlaşmalar

Vergi konularında yasa yapma yetkisine sahip devletin otoritesi çeşitli uluslararası anlaşmalar yoluyla sınırlandırılabilir.

Bunlar;

1. İkili vergi anlaşmaları
2. Serbest Ticaret alanı yaratılmasını öngören çok taraflı anlaşmalar
3. GATT ve Dünya Ticaret Örgütü ile ilgili anlaşmalar
4. IMF anlaşmasının hükümleri. {*IMF anlaşması VIII. Madde, 2 (a) ve 3 bölümleri, IMF üyesi ülkelerin, uluslararası işlemlerle ilgili transfer ve ödemelerin sınırlandırılmasını ya da ayrımcı kur anlaşmaları ya da çoklu kur uygulamalarını teşvik eden işlemleri yasaklayan hükümler mevcuttur. Bu hükümler üye ülkelerin yetkili otoritelerinin kur değişim sistemlerinde vergilendirme getirmesini engellemektedir. Örneğin üye bir devlet yabancı kur satışlarında toplam satış miktarının % 2 sini aşan bir oranda vergi uygularsa bu durum çoklu kur uygulamasına sebebiyet verecektir. Buna ilave-ten eğer üye ülke otoriteleri uluslararası işlemlerle ilgili olarak mukim olmayan bir kişiye uluslararası işlemler (karlar, temettüleri gibi) yurt dışına transferinden önce mukim olmayanların transfer ettikleri tutarla orantılı olmayacak şekilde vergi ödemelerini gerekli kıarsa uluslararası işlemlerle ilgili ödemelerin ve transferlerin sınırlandırılması durumu ortaya çıkacaktır. Genel Olarak Bakınız: International Monetary Fund, Selected Decisions and Selected Documents of the International Monetary Fund 354, 366-68 (20th issue 1995)* }.

Kapsamlarına bağlı olarak ikili vergi anlaşmaları devletin gelir vergisi, emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi, ücretlerden alınan vergiler gibi vergilendirme yetkisine özel sınırlandırmalar getirebilmektedir. Avrupa Birliği ve Kuzey Amerika Serbest Ticaret Bölgesi (North American Free Trade Area-NAFTA) gibi serbest ticaret alanları yaratan anlaşmalar, genellikle dolaylı vergiler ve bazen de doğrudan vergiler gibi alanlarda yükümlendirme konusundaki hükümlerle haklarına sınır-



landırmalar getirmektedir. Tipik bir şekilde karşımıza çıkmasa da bazen diğer ikili anlaşmalar da vergilendirme boyutunu ilgilendiren hükümler içermektedir. Örneğin: dostluk, ticaret, denizcilik anlaşmaları genellikle mukim olmayanlara farklı gelir vergisi uygulama konusunda devletlerin yetkilerine ayrımcılık yapmama yönünde sınırlandırma getirmektedir.

Ayırım yapmama yasağının özel uygulamaları Avrupa Adalet Divanı önünde görülen birkaç davada gerçekleşmiştir. Avrupa Birliği Anlaşması, işçilerin serbest dolaşımı ve sermayenin serbest dolaşımı alanlarında ayrımcılık yapılmasını yasaklamaktadır (*Treaty Establishing the European Economic Community md. 48, 58, 52 J.* Avrupa Adalet Divanı, genel kanunlarda değil vergi kanunlarında olsa bile mukimlerle mukim olmayanlar arasında yaratılan farklılıkları, temel hürriyetleri ihlal ettiğinden dolayı ayrımcılık yasağının ihlali olarak değerlendirmektedir {270/83 numaralı *Comission v. France, 1986 E.C.R. 285 davasında Avrupa Toplulukları Adalet Divanı Fransa'nın, mukim olmayan Avrupa Birliği Şirketleri'nin Fransa'daki şubelerine ayrımcılık yaptığını kabul etmiştir. Fransa'nın, Fransa kaynaklı temettülerin ödenmesinde vergi indirimi uygulaması reddedilmiştir. Fransa Hükümeti tarafından yapılan mukimlerle mukim olmayan vergi mükellefleri arasında ayırım yapılmasının uluslararası alanda kabul edilmiş bir durum olduğu yönündeki savunma kabul görmemiştir*}).

*C-175/88, Biehl v. Administration des contributions du grande-duché de Luxembourg, 1990 E.C.R. 177* davasında Adalet Divanı Lüksemburg Vergi Yasalarının ayrımcılık yapılmaması kuralını ihlal ettiğini, çünkü vergi mükelleflerinin bir vergi yılı içerisinde yurt dışına gitmeleri halinde yurt dışı ücretleri üzerinden kesilen verginin, Lüksemburg'da elde ettikleri Lüksemburg kaynaklı yıllık gelirden doğan vergiden indirilmesi mümkün değildi. Mahkemeye göre bu hüküm mukim olmayanların aleyhine mukim olanlara göre haksız avantaj sağlamaktadır ve bu yüzden anlaşmanın 48. maddesi ihlal edilmiştir.

*C-279/93, Finanzamt Köln-Alstadt v. Schumacker, 1995 E.C.R. 225* davasında, Adalet Divanı, vergi kanunlarının mukimlerle mukim olmayanlar arasında ayırım yapabileceğini kabul etmiştir. Fakat örneğin; eğer her iki kategoride aynı temelde aynı şartlar altında ise, mukim olmayan gelirinin % 90'ını diğer bir üye ülkede elde etmişse, mukim ve mukim olmayan vergi mükelleflerine aynı şekilde muamele edilmelidir. Özellikle mukim olmayan vergi mükellefi, mukim vergi mükellefinin faydalandığı indirimlerden ve artan orandan aynı şekilde faydalanmalıdır.

Ayrımcılıkla ilgili aynı yasak mal ve hizmetlerin uluslararası dolaşımında da uygulanacaktır. Mal ve hizmetlerin kaynağı yabancı bir ülke olsa bile bu mal ve hizmetler aynen ulusal mal ve hizmetleri gibi değerlendirilecektir (*The General Agreement on Tariffs and Trade md. 3, 2 (1986); EEC Treaty md. 95; ABD Anayasası md. 1, § 10*). Avrupa Adalet Divanı, vergi kanunlarında ayırım için kullanılan kriterlerin bizatihi ayrımcılık yasağına aykırı olmayacağı fakat bu kriterlerin *de facto* bir şekilde yabancı malların ülkeye girişine sınırlandırma getirmesi durumunda ayrımcılık yasağı kuralını ihlal edeceğini kabul etmiştir {433/85, *Feldain v.*

*Directeur des services fiscaux du département du Haut-Rhin, 1987 E.C.R. 3521* davasında; Fransa motorlu taşıtların beygir güçlerine bağlı artan oranlı bir tarife uygulamaktadır. Bu uygulamanın ayrımcılık yasağını ihlal ettiği kabul edilmiştir. Zira oran artışları genel bir şekilde düzenlenmiş gibi durmasına rağmen sadece yabancı motorlu taşıtların yüksek oranlarda vergiye tabi tutulmasını sağlamaktaydı. Bu durum ise Fransız lüks motorlu taşıt üreticilerine vergi avantajı sağlamaktaydı.

171/78, *Commission v. Denmark*, 1980 E.C.R. 447, davasında Adalet Divanı, bir Danimarka milli içkisi olan *aquavit* üzerindeki, viski ve cine oranla daha düşük özel tüketim vergisini ayrımcılık yasağı ilkesini ihlal olarak kabul etmiştir, çünkü *aquavit* Danimarka'da üretilmekte, viski ve cin ise yoğun şekilde ithal edilmekteydi. Vergi kanunları, ithal edilen bir mal ile ülke içerisinde üretilen bir mal arasında ayırım yapamaz. Ayrımcılık yasağı çok açık bir şekilde ülkelerin vergilendirme yetkilerini kısıtlamaktadır.

İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi, vergi kanunu yapmak da dahil olmak üzere yasama yetkisi bakımından önemli bir uluslararası sınırlandırmayı içermektedir. Konvansiyon ile ilgili protokolün 1 nolu maddesi mülkiyet hakkını korumaktadır. Fakat bu madde devletlere aynı zamanda açıkça vergilendirme bakımından makul ölçülere izin vermektedir. Sonuç olarak Avrupa İnsan Hakları Komisyonu sözleşmeyi ihlal eden kanunların iptal edilmesinde isteksiz davranmaktadır. Bununla ilgili bir olay vergilerin din özgürlüğünü zedelediği bir durumla ilgili olarak yaşanmıştır {*Guy Gest, La Convention et l'action des autorités fiscales, 17 Droit et pratique du commerce international 546, 551 (1991)*}.

Sözleşme aynı zamanda ispat yükü ve hakların savunulması bakımından mahkemelerde özel usul kuralları içermektedir. Bu kurallar sadece vergi davalarında değil ceza usul kuralları ile ilgili durumlarda da kullanılabilir. Fakat Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi geçenlerde bunların suçlara verilen cezalara benzeyen idari vergi cezaları bakımından uygulanabileceğine karar vermiştir {*Dava No 3/1993/398/476, Benjenoun v. France of Feb. 24, 1994, série A, No. 284. Bakınız: Guy Gest et al., Convention européenne des droits de l'homme et fiscalité— Bilan et perspectives, Les petites affiches, No.80 (1994)*}. Birkaç Batı Avrupa Ülkesi ceza davalarında savunma için verilen yasal garantilerin idari davalar bakımından uygulanıp uygulanmaması gerektiğini tartışmaktadır.

### III. Vergi Kanunlarının Yorumlanması

#### A. Genel Değerlendirmeler

Diğer kanunlar gibi vergi kanunları da genel tanımlayıcı hükümler içermektedir. Fakat bir yasa kuralı uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek bütün durumları öngöremez. Bu nedenle vergi kanunlarının yorumlanması, bu kanunların uygulanması bakımından önemli bir temel teşkil etmektedir. Bazen anayasalar kanunların yorumlanmasında bizatihi yasama organını yetkilendirmektedir {*Honduras Anayasası madde 205(1)* ; *Honduras, Kanun Hükmünde Kararname No. 115, 04.11.1966, Gaceta No. 19,011* ; *Honduras IR madde 24; Kırgızistan Anayasası madde 58(3)* }. Belçika'da parlamento tarihsel olarak kanunların yorumlanması yetkisine sahiptir

{04.08.1832 tarihli *Temyiz Mahkemesi Kuruluşuna Dair Kanun (Cour de cassation)*, 23-24. maddeler, 1832 *Pasinomie* 469 ( 07.07.1865 tarihli kanunla yürürlükten kaldırılmıştır)(BEL) }. Çin Halk Cumhuriyeti Anayasası'nın 67. maddesine göre Ulusal Halk Kongresinin Daimi Komisyonu anayasa ve diğer yasaları yorumlama yetkisine sahiptir. Anayasanın 89 (18) maddesine göre bu yetki daha düşük düzeyde organlara devredilebilir. Bu yolla anayasa hükümleri Maliye Bakanlığı'na ve Devlet Vergi İdaresine vergi kanunlarının yorumlanmasında düzenleyici idari işlemler yapmak için yetki vermek üzere kullanılabilir. Benzer yollar OECD (Organization for Economic Cooperation and Development- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı) ülkelerinin bir çoğunda görülmektedir. Yasa koyucular da mevcut kanunları değiştirerek aynı sonuca ulaşabilirler. Yasa koyucu tarafından gerçekleştirilen benzeri faaliyetler, mahkemeler tarafından yapılan aksi yöndeki yorumları ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır. Zira bir çok ülkede vergi kanunlarının uygulanması idari organlar vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Bu idari organlar yönetmelik, karar, sirküler gibi genel kural koyan idari işlemler yapabilirler. İdari organlar aynı zamanda verecekleri kararlar kanunu somut olaylar için uygulayacaklardır. Fakat genel düzenleyici idari işlemlerin mutlaka anayasa ve yasalara uygun olması gerekmektedir. Bu kuralların denetimi bağımsız mahkemeler tarafından yerine getirilmektedir. İdari düzenleyici işlemlerin mahkeme tarafından değerlendirilmesi sırasında mahkeme vergi kanununu yorumlayacak ve vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki spesifik soruna bu kuralı uygulayacaktır. Bu bir sorun hakkındaki nihai değerlendirmenin bağımsız mahkemeler tarafından yapılacağı anlamına gelmektedir.

Vergi mahkemeleri vergi kanunlarını, genellikle diğer kanunları yorumladıkları gibi yorumlayacaklardır. Yasanın yorumlanması son derece karmaşık bir konudur. Fakat yasaların yorumlanması ülkelerin hukuk sistemleri arasında çeşitli farklılıklar göstermektedir {*Interpreting Statutes: A Comparative Study (D. Neil MacCormick & Robert S. Summers eds., 1991)* }. Örneğin mahkemeler yaptıkları yorumların birbirinden farklı olduğunun ya da bir kanunu okurken alternatif çok sayıda yol bulunduğunun farkındadırlar. Mahkemeler aynı zamanda kanun yapılırken yasa koyucunun amacını anlamak konusunda tarihsel yorum gibi (*travaux préparatoires-legislative history*) farklı metotlar kullanmaktadır. Kıt'a Avrupası Hukuku ve Anglo-Sakson Hukuku arasında bu açıdan genel bir ayırım yapılabilir. Anglo-Sakson Hukukunun hakim olduğu ülkelerde mahkemeler yorum yaparken somut olaya ve vakıaya yönelme konusunda daha fazla serbesttirler. Kıt'a Avrupası Hukuku'nun egemen olduğu ülkelerde ise mahkemeler kuralın uygulanmasında lafza bağlıdırlar ve yaptıkları yorum da bu çerçeve ile sınırlıdır. Vergi kanunlarının yorumlanması, kanunların genel olarak yorumlanması yöntemlerinden etkilenmekte iken vergi hukukuna özgü bir takım durumlar da söz konusudur.

Dünyanın her yerinde, Anglo-Sakson Hukukunun uygulandığı ülkelerde bile vergi hukuku kanunların ve diğer düzenlemelerin konusu haline gelmiştir. İşin en tuhaf yanı ise en detaylı ve özenli hazırlanmış hükümlerin, Anglo-Sakson Hukukun egemen olduğu Avustralya, Kanada ve Amerika Birleşik Devletleri'nde mevcut

olmasıdır. Sonuç olarak yasallık ilkesi hem Kıt'a Avrupası hem de Anglo-Sakson Hukukun egemen olduğu ülkelerde, yorum kurallarının temelini oluşturmaktadır.

Bütün batı hukuk sistemlerinde mahkemeler kanunların somut olaya uygulanması sırasında somut olayın ve yasa kuralının sistematizasyonuna dayalı yorumlama ile ilgili spesifik metotlar kullanılmaktadır. Bu çeşit yorumlama vergi kanunlarına özgü değildir, bütün kanunların yorumlanmasında ortaktır. Somut olay çoğunlukla fiziksel olarak ham halde değildir, bir satış sözleşmesi, bir şirket, bir miras gibi yasal olarak yorumlanan bir olaydır. Yorumlama bu olayları seçmekte ve anlamlandırmaktadır, yani vergi kurallarının uygulamasını sağlamak için hassas ve uygun bir forma sokmaktadır. Yasa kuralı bir çok norm arasından seçilerek uygulanmaktadır. Yorum bu kuralları seçer ve uygulanmasını emreder ve neticede vergi kanununun somut uygulamasına ulaşılır. Bu sürecin esas amacı net bir sonuca ulaşmaktır. Yorum ile amaçlanan vergi idaresi ile vergi mükellefini uzlaştırmak değildir. Vergi kanunlarının yorumlanmasının önemini azaltan ve birbiri ile yarışan iki ilke bulunmaktadır. Verginin yasallığı ilkesi, mahkemelerin vergi kanunlarında mevcut lafzı aşamayacağı şeklinde yorumlanabilir { *Gould v. Gould, 245 U.S. 151 (1917)* }. *Bu vergi kanunlarının yorumlanmasında lafzi yorumu kabul eden görüşün temel dayanağıdır {MacCormick & Summers, 201, 346}*. Fakat vergi yasalarının oldukça lafza bağlı yorumlanması durumunda vergi mükellefi sık sık kendi faaliyetlerini vergiden kaçınma gerçekleştirecek şekilde ayarlayabilir. Bu yüzden telafi edici kural; vergi yasasının yapılmasındaki amaç etkili bir şekilde uygulanması olup, amaç vergi yasasının kolay bir şekilde ve yapay manevralarla dolanılması değildir. Buna ilaveten eşitlik prensibi bir vergi kuralının yorumlanmasında aynı iktisadi şartlar altında verginin de mükellefler için eşit olması şeklinde değerlendirilecektir. Vergi kanunlarının yorumlanmasında bu iki kural arasında bulunan gerilim farklı ülkelerde farklı yollarla çözülmüştür.

Vergi kanunlarının yorumlanmasında temel sorunlar şunlardır;

- Vergi kanunlarının amaçsal (teleological) ya da kıyas (analogical) metotlarla geniş ya da dar yorumlanıp yorumlanamayacağı
- İşlemlerin yasal formlarının gerçek formlarına göre öncelik taşıyıp taşımayacağı
- Diğer hukuk dallarında mevcut olmayan Ekonomik Yorumun vergi hukukunun konusu olup olmadığı

sorunlarıdır. Bu sorunlar değişik ülkelerin içtihatlarında, değişik şekillerde algılanmış ve çözülmüştür {*Kanada için bakınız; Brian J. Arnold, Canadian Federal Court of Appeal Rejects Purposive Statutory Interpretation, 12 Tax Notes Int'l 382 (1996)*}.

## B. Fransa

Fransa'da geleneksel olarak vergi kanunlarının dar yorumlanması şeklinde bir yaklaşım bulunmaktadır. Bu ise Anayasa'nın 34. maddesinde belirtilen yasallık kuralının bir sonucudur. İçerik bakımından açık bir hüküm, yasa koyucunun lafza

yansıyan iradesini aşacak şekilde yorumlanamaz {“Vergi kanunlarında yer alan bir hükmün anlamı konusunda herhangi bir şüphe varsa bu şüphenin vergi mükellefi lehine yorumlanması gerekir.” I Demante, *Principes de l'enregistrement* No. 9 (1897) (Editör tarafından İngilizce'ye çevrilmiştir) }. Vergi kanunu hükümlerinin dar yorumlanması konusunda her ikisi de yüksek mahkeme olan *Cour de Cassation* ve *Conseil d'Etat* tamamen aynı fikirleri paylaşmamaktadır. *Conseil d'Etat*, modern vergilerin (gelir vergisi ve kurumlar vergisi) çoğu konusunda, kanun hükümlerinin daha esnek bir şekilde yorumlanabileceği görüşüne sahiptir {Bakınız ; 08.07.1992 tarihli karar, *Conseil d'Etat*, 1992 *Recueil des décisions [arrêts] du Conseil d'Etat [Lebon]*, No. 88734, 284; Aynı zamanda daha eski davalara bakınız; *Jean-Jacques Bienvenu, Droit fiscal* Nos. 52-54(1987)}. Fakat vergi kanunlarının son derece dar ve katı yorumlanması geleneğinin bulunduğu Fransa'da bile, Fransız Mahkemeleri Vergi İdaresi Yetkililerinin işlemlerin gerçek niteliği konusunda delil sunmalarına imkan tanımaktadır. Yapılan işlemlerin vergi amacı gözetilerek yeniden nitelendirilmesi gerektiği sonucunu ortaya çıkaran bu görüş, mahkemeler tarafından muvazaa ya da hile teorisi olarak adlandırılmıştır {Bakınız; 15.02.1854 tarihli karar, *Cour de cassation (civile)*, 1854 *Recueil Dalloz périodique et critique [D.P.] I 51; Judgment of Dec. 11, 1860, Cour de cassation (civile)*, 1861 *D.P. I 25; 20.08.1867 tarihli karar, Cour de cassation (civile)*, 1867 *D.P. I 337*}. Eş zamanlı olarak Fransız Mahkemeleri, medeni hukuk alanında hakkın kötüye kullanılması teorisini vergi hukuku yönünden de geliştirmişlerdir {Bakınız; 02.05. 1855, *Colmar*, 56 *D.P. II 9; 02.12.1871 tarihli karar, Paris*, 1873 *D.P. II 185; 22.11.1889 tarihli karar, Orléans*, 91 *D.P. II 120*}. Genel bir ifade ile bu bir kişinin sahip olduğu hakların başkalarına zarar verecek şekilde kötüniyetli olarak kullanılmayacağı anlamına gelmektedir. Bu devrimci teori Fransa'da, diğer ülkelerdeki vergi davalarından çok daha büyük bir öneme sahiptir {Bakınız; *Encyclopédie juridique adlı yayında Abus de droit başlığını taşıyan tartışma*, I *Répertoire de droit civil* 28 (Dalloz 1951); ayrıca bakınız; *Hollanda'daki vergi kanunlarının yorumu hakkındaki tartışmalara*}.

### C. Belçika

Belçika vergi kanunlarının dar ve lafzi olarak yorumlanmasında çok uzun tarihsel bir geleneğe sahiptir. Bu durum anayasada yer alan; “kanun ile konulmadığı sürece vergi yükümlülüğü getirilemez” şeklindeki yasallık prensibinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle bir vergi yükümlülüğünün varlığı konusundaki ispat yükü vergi idaresine aittir. Vergilendirme konusunda *Cour de cassation*, Belçika hukukunda temel kuralı vermiş olduğu bir kararında belirlemiştir { 26.06.1961 tarihli karar, *Cour de cassation*, 1961 *Pasicrisie Belge [Pas. Bel.] I, 1082* }. Mahkemeye göre vergi mükellefi daha az vergilendirilen herhangi bir yolu { *La voie la moins imposée; De minst belaste weg.* } tercih etme hakkına sahiptir ve bu vergi kanunlarının uygulanmasında bir vergi mükellefi tarafından yapılan hukuki yorum durumunda da, bu yorum alışılmadık olsa bile vergi mükellefi yorumunun bütün sonuçlarının yine vergi mükellefi tarafından sürdürülmesi şartıyla, aynen muhafaza edilecektir. Mahkemenin görüşü bütün bir hukuk sisteminin uyum içerisinde olmasına ve vergi mükellefi tarafından yapılan işlemlerin bütün sonuçlarının vergi mükellefi tarafın-

dan göze alınması durumunda vergi idaresinin de bu sonuçları tanımak zorunda olduğu noktalarına dayanmaktadır. Mahkeme, vergi hukukunda "ekonomik gerçeklik" prensibinin yeri olmadığını özel olarak belirtmiştir {*Bakınız; 27.02.1987 tarihli karar, Cour de cassation, 1987 Pas. Bel. I, No. 387, at 777*}. Genel olarak vergilendirme alanında kanunların kötüye kullanılması ve *fraus legis* prensiplerinin uygulanmasına yer olmadığı kabul edilmiştir. Bu mahkeme tarafından verilen karar, vergi mükellefinin en üst düzeyde hukuki güvenliğini sağlamaktadır. Fakat vergi planlamasının son derece agresif bir hal alması üzerine politik baskılar neticesinde 1993 yılında vergiden kaçınmaya karşı Gelir Vergisi Kanunu'na genel bir hüküm getirilmiştir {*İlgili yasanın 344. maddesine göre; "Vergi mükellefi tarafından yasa uygun işlem amacı ispatlanamadığı sürece Vergi İdaresi vergi mükellefi tarafından yapılan bir iş ya da işlemin hukuki nitelendirmesini kabul etmemek konusunda yetkilidir."*}. Belçika mahkemeleri, Fransız Mahkemeleri gibi, veraset ve intikal vergisi gibi vergilendirmenin daha geleneksel alanlarında muvazaa (*simulation*) doktrininin henüz uygulamaya başlamıştır. Taraflarca, vergi idaresine karşı kullanılan yasal bir işlem ya da araç, tarafların amaçladıkları temel hukuki ilişki ile ilgili değilse bu muvazaa anlamına gelmektedir. Örneğin; Herhangi bir hediye için bir kişi tarafından temelde kendi menfaati için verilmesi halinde bağış gibi gözükene bu hukuki ilişki satış olarak değerlendirilebilecektir {*Bakınız; 06.12.1883 tarihli karar, Leuven, Recueil général de l'enregistrement et du notariat [Rec. Gén. Enr. Not.] 10.272; 04.01.1900 tarihli karar, Brussels, Rec. Gén. Enr. Not. 13.221; 03.03.1912 tarihli karar, Brussels, Rec. Gén. Enr. Not. 15.129*}. Yeni kurulan bir şirkete hisse karşılığında bir taşınmazın devredilmesi ve bunun hemen ardından şirket tarafından bu taşınmazın 3. kişiye satılması, taşınmazın kendisinin doğrudan (yani şirket söz konusu olmaksızın) 3. kişiye satıldığı anlamına gelecektir {*19.12.1962 tarihli karar, Brussels, Rec. Gén. Enr. Not. 20.640; 26.03.1905 tarihli karar, Gent, Rec. Gén. Enr. Not. 20.895*}.}

#### D.Almanya

Almanya, vergi kanunlarının yorumlanması konusunda yasa koyucu ve mahkemelerin birbirlerinin işlerine karışması örneğine uyan bir ülkedir. 1919 yılında yürürlüğe giren Genel Vergi Kanunu'nda (*Reichsabgabenordnung*), vergi kanunlarının "ekonomik yorum" a uygun şekilde yorumlanabileceği hükmü vardı {*Bu hükme göre; "Bu kanunun yorumlanmasında amaç ve ekonomik anlam dikkate alınmalıdır." Editör tarafından İngilizceye çevrilmiştir. (DEU Reichsabgabenordnung of 1919 § 4. Cf. ARG Law 11,683.)*}. 1939 yılında çıkartılan *Steueranpassungsgesetz* ile bu lafız daha da genişletilmişti {*Steueranpassungsgesetz § 1/II de yer alan hükme göre; "Vergi kanununun yorumlanmasında, vergi kanunlarının sosyal bakış açısı, amacı ve ekonomik önemi ile ekonomik ilişkileri geliştirmesi dikkate alınmalıdır." Editör tarafından İngilizceye çevrilmiştir*}. Vergi kanunlarına, yoruma yardımcı bir prensip olarak ekonomik yorumun eklenmesinin amacı, özel hukuk kategorileri ve kavramları temelinde vergi kanunlarının oldukça sınırlı bir şekilde uygulanması sorununu gidermekti {*Almanya'da bu dar ve lafzi yorum kavramsal hukuk (Begriffsjurisprudenz) olarak adlandırılmaktadır ve 19. yüzyılın sonlarında eleştirisi*

*konusu olmuştur. Bakınız; Karl Larenz, Methodenlehre der Rechtswissenschaft (1983)). Özellikle iki dünya savaşı arasında Reichsfinanzhof vergi kanunlarının geniş bir şekilde yorumlanması için muhazafa edilmiştir. Ekonomik yorum, kıyaslama yoluyla vergi kanunlarının boşluklarını ve kaçınma yollarını doldurmada bir araç haline gelmişti {4 Reichsfinanzhof Entscheidungen 243, 252; 6 Reichsfinanzhof Entscheidungen 292, 298 }.*

Ekonomik yorumun vergi kanunlarının yorumlanmasında yardımcı bir prensip olarak kullanılması Federal Temyiz Mahkemesi ve vergi kanunlarının yorumlanmasında özel hukuk kavramlarının yeniden kullanılmasıyla aşamalı bir şekilde terkedilmiştir {Bakınız; Bundesfinanzhof, 1969 Bundessteuerblatt II 736, 737; Bundesfinanzhof, 1976 Bundessteuerblatt II 246}. Aynı zamanda Alman Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu kararlarda vergi kanunlarının dar ya da geniş yorumlanması konusunda daha ketum davranmaya başlamıştır. Bazı zamanlarda Anayasa Mahkemesi vergi kanunlarının ekonomik yorumuna karşı vergi kanunlarının dar yorumlanması tercihinde bulunmuştur {“Vergi kanunları, ‘belirli genel tanımlanmış durumlarda vergisel muamelenin nasıl olacağı ile ilgili yasa koyucunun temel kararıdır’ fikrine dayalıdır ve bu yüzden yasa koyucunun beyanlarından çekilen ona ait nefestir.” Editör tarafından İngilizceye çevrilmiştir. (24.01.1962 tarihli karar, BVerfG, 13 BVerfGE, No. 32, 318, 328)}. Bazı zamanlarda ise Anayasa Mahkemesi “kanunun yargısal gelişimi” lehinde karar vermiştir {“Mali hukuk alanında, kanunların geliştirilmesi yoluyla ekonomik durumun önemli bir şekilde değiştirilmesini sağlayan yargı kararları yasaklanmamıştır.” Editör tarafından İngilizceye çevrilmiştir. (Judgment of Mar.12, 1985, BVerfG, 69 BVerfGE, No. 12, at 188, 203)}. Steueranpassungsgesetz de yer alan ekonomik yorum kuralına, 1977 yılında yeni genel vergi kanunu kabul edilirken yer verilmemiştir {Tipke’ye göre, bunun sebebi ekonomik yorum kuralının lüzumlu olmadığı fikridir ve Begriffsjurisprudenz (kavramsal yaklaşım) yaklaşımı terkedilmiş bulunmaktadır. AO §§ 40–42 de, ekonomik yorum ilkesinin devamı sayılabilecek, vergiden kaçınma ile ilgili birkaç spesifik kurala yer verilmiştir. Fakat bu kurallar çok açık hukuki anlamlara sahiptirler}. Aynı zamanda birkaç spesifik ve bir genel kötüye kullanımı engelleyen kural yürürlüğe girmiştir. Bu ise mahkemelerin belirli durumlarda yasal kurumların kötüye kullanılması halinde, vergi kanunlarının yorumlanmasında daha fazla hareket serbestisi olduğu anlamına gelmektedir.

### E. Hollanda

Fransa ve Almanya’da olduğu gibi Hollanda’da da çok erken dönemlerde vergiden kaçınmaya yönelik faaliyetlerin giderilmesine ilişkin hükümler kabul edilmiştir {Genel Vergi Kanunu’na ilave edilen bu hüküm Bevordering van de richtige heffing şeklinde adlandırılmaktadır (AWR art. 31.)}. Fakat uzun zamandan bu yana vergi kanunlarının yorumlanmasına ilişkin bu hüküm mahkeme kararlarına yansımamıştır, çünkü aynı zamanlarda Yüksek Mahkeme *fraus legis* doktrinini vergi hukuku alanında kullanmıştır {26.05.1926 tarihli karar, Hoge Raad [HR], 1926 *Nederlandse Jurisprudentie* [N.J.] 723. İsviçre mahkemelerinin vergi kanunlarını yorumlaması, Hollanda’da kullanılan *fraus legis* doktrinine çok benzemektedir.

*Olağan olmayan bir şekilde, vergi avantajı elde etmek için ve bu avantajın etkin bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacak bir işlemin yasal formlarının kullanılması halinde kanunların kötüye kullanılması söz konusudur. Bakınız; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse: L'imposition du revenu et de la fortune 61 (1980); Ernst Höhn, Steuerrecht 17 (1972)}. *Fraus Legis* doktrinine göre vergi üzerinde etkili olacak şekilde fiili durum doğuran ve yasaya uygun olan işlem, vergi kanunlarının amacı gereği aynı şekilde vergilendirilmelidir { 22.07.1982 tarihli karar, HR, 1982 *Beslissingen Nederlandse Belastingrechtspraak [B.N.B.] 242* }. *Fraus legis* doktrini gereği yasaya uygun işlemin münhasır amacı vergi minimizasyonu ise geçersiz sayılacaktır. Fakat içtihat hukuku aşamalı bir şekilde söz konusu doktrini, vergi motifleri baskınsa ya da yasaya uygun olan işlemde aldatıcı bir taraf varsa, işlemin yasal formunun geçersiz sayılacağı yönünde geliştirmiştir {11.07.1990 tarihli karar, HR, 1990 B.N.B. 293}. Bir işlemde vergi motiflerinin baskın olup olmadığına vergi mükellefinin subjektif amacı belirlenerek karar verilmez. Hakim tarafından değerlendirilecek objektif faktörlerle bu kararın verilmesi mümkündür. Vergi mükellefinin yaptığı işlemlerde vergi dışı amaçlarla hareket edip etmediği *fraus legis* doktrini için bir ölçü haline gelecektir. Bu durum Hollanda mahkemelerinin, yasal formun geçerliliğinin son derece iyi ayarlanması şartıyla hala vergi sorumluluğunu minimize etmek amacıyla işlemlerini düzenleyen vergi mükellefinin haklarını koruyacağı anlamına gelmektedir {*Yakın zamanlarda Dick Hofland & Kees van Raad davasında bu durum tartışılmış ve yabancı aile şirketlerine ödenen kar payları nedeniyle gelirin azalmasına ve bu nedenle daha az vergi ödenmesine yol açan durumun kanunların kötüye kullanılması anlamına gelmediğine karar verilmiştir. 11 Tax Notes Int'l 1143 (1995) (19.12.1990 tarihli karar, HR, 1990 B.N.B. 121. A)}*. *Fraus legis* doktrininin mahkemelere, yapay hukuki işlemlerin geçersiz sayılması konusunda yeterli imkanı tanıdığı gözönüne alındığı zaman bu durum 1987 yılında Maliye Bakanlığının, hala bir kanun hükmü olmasına rağmen vergiden kaçınmayı sağlayan yasa hükümlerinin işlevsiz olduğunu bildirmesini sağlamıştır .*

#### **F. Birleşik Krallık**

Birleşik Krallık vergi sistemi vergiden kaçınmayı sağlayan genel bir hükme sahip değildir. Vergi kanunlarının yorumlanması *IRC v. Duke of Westminster* davasında verilen karara dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Bu davada mahkeme; "Herkes kendi işlerini vergisel amaçlarla, kanunlara uygun şekilde düzenlemek konusunda yetkilidir. Eğer bir kimse bu sonucu garantilemek amacıyla işlemleri yaparsa bu işlemler İç Gelir Komisyonu yönünden herhangi bir değer ifade etmeyecektir . Bu vergi mükellefinin beceri ve zekasını takip eden diğer vergi mükellefleri verginin artmasını sağlamayacaklardır {(*Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster, 1936 App. Cas. 1, 19, 19 T.C. 490*). İngiltere ve Fransa'da vergi kanunlarının yorumlanması konusunda karşılaştırmalı bir çalışma için bakınız; Stefan Frommel, *United Kingdom Tax Law and Abuse of Rights, Intertax 54 (1991/92)*; *L'abus de droit en droit fiscal britannique, Revenue internationale de droit comparé 585 (1991) (aynı çalışmanın Fransızcası)}*.



Bir vergilendirme yasasında sadece açıkça ne söylendiğine bakılmalıdır. Herhangi bir karinenin uygulanmasına yer yoktur. Vergiler konusunda eşitlik yoktur. Bir vergi için varsayımda bulunulamaz. Eğer yasada okunacak hiçbir hüküm yoksa uygulanacak hiçbir hüküm de yoktur. Bir kimse dosdoğru bir şekilde kullanılan ifadelere bakılmalıdır {*Cape Brandy Syndicate v. Inland Revenue Commisioners, [1921] 1 K.B. 64, 71, 132 T.C. 358, 366*}. Fakat 1981 yılında *W.T. Ramsay Ltd. v. Internal Revenue Commissioner* davasında, ard arda yapılan birkaç işlemle bu işlemlerin teker teker yapılması durumunda her birinden alınacak vergiyi gideren vergi planlama aracı geçersiz kılınmıştır. Önceden karar verilerek ard arda seri bir şekilde yapılan işlemlerin mali sonuçlarının geçerliliği konusunda her bir işlemin ayrı ayrı yapılması halinde doğacak mali sonuçlar dikkate alınarak karar verilmektedir {*Furniss v. Dawson, [1984] 1 All E.R. 530, 532*}.

Bu doktrin *Furniss v. Dawson* davasında daha da geliştirilmiştir. Adım işlem ve ticari amaç doktrini şu şekilde formüle edilmiştir; Bu formül iki dayanağı bünyesinde barındırmaktadır. İlki önceden planlanmış seri işlemlerden oluşan ve sonuçta tek bir işlem gibi gözükken işlemlerin olup olmadığıdır. İkincisi ise bu adımları içeren işlemin vergi avantajı sağlama amacından bağımsız herhangi bir ticari amaç ya da işle ilgili olmasının olup olmadığıdır.

Daha yakınlarda, *House of Lords* bazı davalarda iş amacı doktrini ve adım işlem doktrinine çeşitli sınırlandırmalar getirmiştir {*Craven v. White, IRC v. Bowater, Baylis v. Gregory, [1988] 3 All E.R. 495 (1988)*}. Vergi mükellefinin önünde gidebileceği açık olan iki yol varsa, ve bunlar vergi mükellefi tarafından düşünülüyorsa Vergi İdaresi, vergiyle ilgili avantajlar sağlayan yollardan birinin tercih edilmesi konusunda vergi mükellefini sınırlandıramaz. Vergi mahkemesi, tamamen yapay ve vergiyi dolanma konusunda acımasız bir şekilde bütün adımları geçersiz saymak şeklinde bir yol tercih edebilir. Mahkeme için diğer bir yol ise sadece ticari ve vergiden kaçınma amacı olan adımın geçersiz sayılmasıdır. Bu karar daha sonra verilen başka kararlarla da doğrulanmıştır {*Craven v. White, [1988] 3 All E.R. 495, 542*}.

Bu karar birkaç yıl sonra başka benzer davalarla teyit edilmiştir ve Lord Jauncey *House of Lords*'un vergiden kaçınma ile ilgili pozisyonunu öz bir şekilde şöyle değerlendirmiştir; "Yapısal bir prensip olarak Ramsay prensibinin vurgulandığı üç davanın analizinde; vergiden kaçınma ile ilgili belli davranışlara karşı Parlamento'nun yapmadığı bir kanun olması durumunda mahkemenin yasama yetkisine sahip olmadığı ve sorunun, belli bir miktarı içeren işlemlerle ilgili olay ya da olay kombinasyonlarının vergilendirilebilir olup olmadığı ya da ilgili kanun hükümleri kapsamında izin verilebilir bir indirim olup olmadığı sonucuna ulaştım." {*Craven v. White, [1988] 3 All E.R. 495, 542*}.

### G. Avustralya

Avustralya'da vergi kanunlarının lafzi ve dar bir şekilde yorumlanması *IRC v. Duke of Westminster* davasından bu yana Birleşik Krallık ile paralellik göstermektedir. Birleşik Krallıkta aşamalı olarak vergi kanunlarının yorumlanmasında bir yumuşama olsada Avustralya Mahkemeleri lafzi yorumda hala ısrar etmektedirler. Bu nedenle *IRC v. Duke of Westminster* davasında kabul edilen doktrin vergi mükellef-

leri lehine uygulanmaya devam edilmektedir. *Investment and Merchant Finance Corp. Ltd* davasında bu lafzi ve dar yorum yasallık prensibine dayandırılmıştır; “Şirket hisselerinin madde 46’ya göre indirilebilir olması nedeniyle bu hisselerin bölünmesi şirketler için caziptir ve eğer bu kontrol edilmesi zorunlu bir uygulama olarak değerlendirilirse, Parlamento doğrudan doğruya bu konuya dikkat çekebilir. Bu (parlamentoya ait yetki) mahkemeler için geçerli değildir, sadece Parlamantonun açık beyanlarından yola çıkılarak anlaşılabilir.” { *Investment and Merchant Finance Corp. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*, 125 C.L.R. 249, 265 (1971); *Curran v. Federal Commissioner of Taxation*, 131 C.L.R. 409 (1974); *South Australian Battery Makers Proprietary Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*, 140 C.L.R. 645 (1978)}.

1976 yılında Yeni Zelanda Danışma Meclisi şu kararı vermiştir; “Harcama yapılarak, yapılan bu harcamaların indirilip indirilemeyeceği ekonomik sonuçlardan değildir. Bu vergi mükellefine uygulaması için gider yapması durumunda yasal olarak tanınmış bir haktır.” {*Europa Oil v. Internal Revenue Commissioner*, [1976] 1 All E.R. 503, 508 (Lord Diplock)}.

Yüksek Mahkeme tarafından geliştirilen vergi kanunlarının dar yorumlanması uygulamasından verdiği kararlar sorumlu olan Baş Yargıç Barwick’in görüşü şöyledir; “Fikrime göre, lafız net bir açıklıkla izin veriyorsa, şartlar vatandaşların bir kısmı için vergi ödeme yükümlülüğü doğuracaktır. Mahkemenin fonksiyonu, Parlamantonun bu şartlar altında belirlediği lafzı yorumlamak ve uygulamaktır. Mahkemeler bunu Parlamento tarafından kullanılan sözcüklerin anlamını bulmak suretiyle yapar. Mahkeme, Parlamantonun başarmayı hedeflediği amaca ulaşmak için, - bu amaç kullanılan dilde ifade edilmese bile-, kanunda kullanılan dili kalıba sokar ya da kalıba sokma çabasına girer { *Federal Commissioner of Taxation v. Westraders Proprietary Ltd.*, 144 C.L.R. 55, 59 (1979-80)}.

Avustralya Gelir Vergisi Kanunu’nda çok geniş ve genel bir vergiden kaçınmayı önleyici bir hüküm {*AUS ITAA § 260*} bulunmasına rağmen, mahkemeler vermiş oldukları kararlarla bu hükümleri yontarak uygulamaktadırlar {*Bakınız; W.P. Keighery Proprietary Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*, 100 C.L.R. 66, 92 et seq.(1956-57); *Cecil Bros. Proprietary Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*, 111 C.L.R. 430, 441 (1962-64); *Mullens v. Federal Commissioner of Taxation*, 135 C.L.R. 290, 302 (1975-76)}.

1981 yılında mahkeme lafzi yorum konusundaki ısrarı tersine çevirmiş ve kanun lafzında geniş bir kapsam bulunmasa bile bir kanun hükmünün amaçsal kapsamının uygulanması konusunda karar kılmıştır {*Cooper Brooks (Wollongong) Proprietary Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*, 147 C.L.R. 297, (1980-81)}. Buna karşı Parlamento ve politik tepkilerle Gelir Vergisi Değerlendirme Yasası’na {*Income Tax Assessment Act, AUS ITAA Part IVA, §§ 177A-G*} genel ve spesifik aralıkta vergiden kaçınmayla ilgili hükümler yerleştirilmiştir.

#### H. Amerika Birleşik Devletleri

İç Gelir Yasasında (Internal Revenue Code) Vergi İdaresinin, vergi mükellefinin temel amacı vergiden kaçınmak olan bir işlemde elde ettiği vergi avantajını

ortadan kaldıracak sınırlı hükümler bulunmasına rağmen {USA IRC § 269}, mahkemeler tarafından vergi yasalarının nasıl yorumlanacağına dair bir genel hüküm bulunmamaktadır. Uzun zamandan bu yana mahkemeler, iş amacı taşımayan belirli bazı hukuki işlemlerin geçersiz sayılacağı yönünde bir doktrin geliştirmişlerdir {131Gregory v. Helvering, 69 F.2d 809 (2d Cir. 1934), aff'd, 293 U.S. 465 (1935)}. Hukuki işlem gelir vergisinden kaçınma amacıyla yapılmışsa ve aynı zamanda bu işlem bir ölçüde de olsa ekonomik bir anlam ifade etmiyorsa vergisel amaçlarla yapılması sebebiyle mahkemeler tarafından iptal edilebilir. Mahkemeler bu hukuki işlemin yerine temel olarak başka bir hukuki işlemin yapılmış olduğu sonucuna ulaşabilirler. Gregory davası ile birlikte mahkemeler yararlı gelir, maliklik {Commissioner v. Court Holding Co., 324 U.S. 331 (1945); Boris I. Bittker & James S. Eustice, Federal Income Taxation of Corporations and Shareholders 9.02 (6th ed. 1994)}, işletme yatırımlarının sürekliliği {Standard Realization Co. v. Commissioner, 10 T.C. 708 (1948); Pridemark, Inc. v. Commissioner, 345 F.2d 35 (4th Cir. 1965)} ve adım-işlem gibi birkaç hukuki doktrin geliştirmişlerdir.

Adım-işlem doktrini mahkemelere, birkaç adımın geçersiz sayılması ya da ayrı ayrı yapılan işlemlerin birlikte yapılmış sayılması izni vermektedir {West Coast Marketing Corp. v. Commissioner, 46 T.C. 32 (1966); American Potash & Chemical Co. v. United States, 399 F.2d 194 (U.S. Ct. Cl.), 402 F.2d 1000 (Ct. Cl. 1968); King Enterprises, Inc. v. United States, 418 F.2d 511 (U.S. Ct. Cl. 1969), 190 Ct. Cl. 947(1970)}. Bu doktrini tam bir şekilde uygulamak mümkün değildir ve bu doktrin devamlı gelişmektedir { Adım işlem doktrininin uygulanması yönünden tartışmalar için bakınız; McDonald's Restaurant of Illinois v. Commissioner, 688 F.2d 520 (7th Cir. 1981) }. Diğer hukuk dallarında olduğu gibi gelirin vergilendirilmesinde en önemli problemlerden biri yapılan işlemlerin gerçek işlemler mi yoksa gerçek işlem formuna bürünmüş işlemler mi olduğunu tespit etmektir. Gerçek işlem formuna bürünmüş olan işlemlerin pratikte gerçek işlem gibi bir takım sonuçlar doğurduğu ortadadır. Eğer yapılan iki işlem farklı görüşlere sahipse muhtemelen esas amaçları birbirinden farklıdır. Her iki işleme de aynı vergi muamelesi uygulanması için benzerlik yeterli olabilir. Yargı kararları ve kanun hükümleri uygulama ile sık sık örtüşmektedir. Bu nedenle vergiden kaçınmayı engelleyebilir {Bittker & Eustice, 1.05[2][b], 1.05[3][d]}.

Amerika Birleşik Devletleri Vergi Mahkemeleri, vergi kanunlarını sıklıkla İş Gelir Kanununda kaleme alınan haliyle okumaktadır. Fakat buna rağmen *common law* geleneklerinden dolayı kendi hukuk doktrinlerini de mümkün olduğunca karara eklemektedirler.

### I. Kötüye Kullanım Yasası (Antiabuse Legislation)

Vergi kanunlarının yorumlanmasında en sık karşılaşılan durum, genel kural ile getirilen kanuni ölçülerin, vergi mükelleflerinin vergi kanununun amaçlamadığı vergi avantajlarına ulaşmak için kendine özgü biçimleri kullanması durumu ile örtüşmemesidir. Vergi kanunlarında tanımlar genel yapılmıştır ve yasa koyucunun hızla gelişen bütün durumları öngörerek yasa yapması mümkün değildir. Vergi kanunlarında da çeşitli boşluklar olmasının sebeplerinden biri de budur {Bu boşluk-

lar yasama düzensizliklerinden de kaynaklanabilir. Bazen son dakikada, sonuçlar gözetilmeden kaotik düzenlemeler yapılmaktadır}. Bir çok olayda vergi kanunları vergi mükellefine kendi amacına ulaşmasını sağlamak üzere farklı vergisel sonuçlara sahip farklı yasal alternatifler sunabilir. Vergi mükellefi tarafından aynı amaç için yapılan yasal tercih düşük ya da yüksek vergi yükü ile karşılaşmasına neden olabilir. Vergi kanunlarının yorumunda ve uygulanmasında ilgili iki temel soru karşımıza çıkmaktadır;

- Yasa koyucunun ve mahkemelerin boşlukları doldurmada rolleri nelerdir ?
- Vergi kanunları sonuçları benzer ya da çok benzer olan farklı yasal durumlara farklı vergisel sonuçlar bağlayabilir mi ?

Bu iki sorunun cevabı kötüye kullanımı önleme ile ilgili yasanın vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma hükümlerinin genişliği gözönünde bulundurularak cevaplandırılabilir. Uygulamada gelişmiş bütün vergi sistemleri vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma arasında ayırım yapmaktadır. Vergiden kaçınma ya da vergi yolsuzluğu ceza yaptırımlarına bağlanmıştır {*Terminolojik olarak bir karışıklık olmaması bakımından vergi kaçakçılığı Fransızca fraude fiscale, Almanca Steuerhinterziehung iken vergiden kaçınma Fransızcada évacion fiscale Almandada Steuerumgehung olarak çevrilmektedir*}. Vergi kaçakçılığı, bir fabrika sahibinin tahrif edilmiş evraklar kullanması, paralel muhasebe hesapları tutması, gelirleri ayrıca not etmesi gibi fillerle vergi kanunlarının açık şekilde ihlal edilmesidir. Bu türden fiillerin sonuçları elbette vergi idaresi tarafından düzeltilbilir ve ilaveten bu fillere cezalar verilebilir. Vergi kanunları genellikle kötüye kullanma konusunda benzer yaptırımlar öngörmemektedir.

Diğer yandan vergiden kaçınma, vergi mükellefi tarafından vergi sorumluluğunun azaltılması için gerçekleştirilmektedir ve kriminal bir prosedürün konusu olmamaktadır. Vergi kaçırma ile vergiden kaçınma arasındaki fark son derece önemli olmasına rağmen özellikle hukukçu olmayanlar tarafından bazen karıştırılabilmektedir. Bu türden karıştırmalar ekonomik ya da ahlaki temelde anlaşılabilir fakat vergi idaresi ve vergi kanunları anlamında karıştırma temel bir yanlış olur. Kural olarak bir çok ülke, vergi mükellefinin kendi işlerini daha az vergi ödeyecek şekilde ayarlamasına izin vermektedir {*United Kingdom, Commissioners of Inland Revenue v. Duke of Westminster, 1936 App. Cas. 1,19* ,Lord Tomlin'in yorumuna göre; "Herkes eğer kendi işleri konusunda düzenleme yetkisine sahipse daha az vergi ödemesini sağlayacak, kanunlara uygun işlemler de yapabilir" ; Amerika Birleşik Devletleri için, *Gregory v. Helvering, 69 F.2d 809, 810 (1934)*(Hakim Learned Hand şöyle söylüyor; " Herhangi bir kimse, vergilerin arttırılması gibi vatanperver bir amaç olsa bile, kendi işlerini mümkün olduğunca az vergi ödemesini sağlayacak şekilde ayarlayabilir; hiç kimse Hazine' ye daha fazla vergi ödemesini sağlayacak yolu tercih etmek zorunda değildir." *aff'd, 293 U.S. 465 (1935)*; Avustralya'da, *Jaques v. Federal Commissioner of Taxation, 34 C.L.R. 328, 362 (1924)* davasında Hakim Starke şöyle söylemiştir; "Şirketlerin ve pay sahiplerinin kendi işlerini vergiden kaçınmak ya da vergiyi azaltmak maksadıyla ayarlamalarında yanlış hiçbir yön bulunmamaktadır." Belçika'da, 06.06.1961 tarihli, *Cour de cassation, 1961*

*Pas. Bel.I 1082, 1089 kararına göre; "Vergisel alanda yasaklanmış olan gerçeğe uygun olmayan işlemler gerçekleştirilmedikçe ve sahtecilik yapılmadıkça, taraflar vergi rejiminden kendi lehlerine olacak şekilde faydalanabilirler, sözleşme özgürlüğü ilkesi gereğince avantaj sağlayabilirler ve herhangi bir yasal yükümlülük ihlal edilmeksizin çok alışılmadık formlarda olsa bile sözleşme gereği doğan sonuçlar yasal ise bunlar kabul edilebilir." Editör tarafından İngilizce'ye çevrilmiştir J.* Sorun, benzer sonuçlar yaratan diğer hukuki işlem ve yapılar yerine daha az vergi yükü getiren, vergi yasasında ya da vergi yasası hükmünde yer alan boşluklardan faydalanabilecek hukuki işlem ve yapıların kullanılmasından kaynaklanmaktadır. Ekonomik etkinlik (benzer ekonomik durumların aynı şekilde vergilendirilmesi) ve vergi adaleti ( benzer durumların aynı şekilde vergilendirilmesi) dikkate alındığında açık olan şudur ki; hukuki işlem ve yapıların vergi sonuçlarının reddedilmesi ve benzer durumların aynı şekilde vergilendirilmesi sağlayan vergi kanunlarındaki boşluklar için gerçekten çok iyi nedenler vardır. Bu yüzden bazı ülkelerde bazı hukuki işlem ve yapılar vergiden kaçınma olarak değerlendirilmiş, kriminal bir cezanın konusu olmamış ve bu işlemlerin vergisel amaçları mahkemeler ya da vergi idareleri ya da genel ve özel şekilde düzenlenmiş kötüye kullanımları engelleyen yasalar tarafından geçersiz sayılmıştır.

Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma durumlarında yapılan faaliyetleri vergi minimizasyonu olarak adlandırabiliriz. Vergi minimizasyonu ise vergi sorumluluğunun azaltılmasında etkili olan davranıştır *{Almanca'da vergi minimizasyonu Steuervermeidung ve Hollanda dilinde ise Belastingbesparing şeklinde adlandırılmaktadır}*. Bu hareket bir takım tüketim faaliyetlerinden kaçınma şeklinde (tütün ya da alkollü içecek tüketmeme) olabileceği gibi belli tip gelirleri elde etmemek şeklinde de olabilir. Bu türden fiiller mükemmel yasal davranışlardır ve kötüye kullanım ile ilgili herhangi bir yasal yaptırımın konusu olamaz. Rivier'e göre; "Bu durum yasa koyucu tarafından amaçlanan bir boşluğun kullanılması ya da yasa tarafından izin verilen özgürlüğün yasa tarafından tahmin edilen farklı bir fiili durum yaratmak için kullanılması anlamına gelmektedir." *{ Rivier, 60-61, Editör tarafından çevrilmiştir}*. Vergiden kaçınma bunun aksine fiili bir hareket değil fiili durumla ilgili kalıpların diğer yasal formlara göre daha az vergiye neden olacak yasal formlara sokulmasını sağlayan hukuki bir harekettir. Vergiden kaçınma ya da vergi minimizasyonunun bu türden bir hareketin örneği olup olmadığı sorusu zor bir sorudur. Sorun vergisel amaçlı hukuki işlemlerin reddini sağlamanın mahkeme ya da yasa koyucu için bir görev olup olmadığıdır. Mahkemeler bu işi yasallık prensibi ve mahkemelerin *vis-à-vis* yasa koyucu rolleri olması sebebiyle zaten yerine getirmektedir. Güçler ayrılığı kuramı gereğince yasama organının böyle bir zorunluluğunun olmadığı kabul edilmek gerekir. Bu yüzden vergi kanunlarının belirli durumları kavramada başarısızlık göstermesi ve bu yüzden boşluklar doğması halinde, boşluk konusu durumların vergilendirilmesi için makul sebeplerin bulunması ve vergi politikasının bir gereği olması durumunda bile mahkemeler yasal temeller bulunmadıkça vergi ile yükümlendirme konusunda çekingen davranacaklardır. Aynı mahkemeler başka bir hukuk dalında boşlukları doldurabilirler. Bir çok ülkenin anayasasında

açık ya da örtülü bir şekilde idarenin vergilendirme ve aynı şekilde suç ve ceza koyma yetkisini kısıtlayan "yasa olmadan vergilendirme olmaz" anlamına gelecek kurallar mevcuttur.

Bir çok ülkede vergi idarelerine hukuki işlemlerin ve yapıların daha ağır vergi yükümlülüğü doğurucu şekilde yeniden nitelendirilmesi konusunda yetki verilmiştir. Yani görünüş ile esas arasındaki farklılığa itiraz etme imkanı bulunmaktadır. Mahkemeler de daima temel hukuki ilişkileri nitelendirme konusunda yetkilidir. Bazı ülkelerde yasa koyucular, mahkemelerin yorumda başarısızlığa düşmemeleri için hukuki işlemlerin genel ya da özel şekillerde kötüye kullanılmasını engelleyecek hükümler konulması gerektiği ilkesini benimsemişlerdir. Bir yandan genel kötüye kullanımı engelleyen hükümler mahkemeler tarafından, yapay ve görüntüde olan hukuki işlem ve yapıların geçersiz sayılması için genişletici ya da vergi kanunlarının ekonomik yorumu ilkesi gözetilerek uygulanacaktır. Diğer yandan ise gelişmiş bütün vergi sistemlerinde belirli boşlukların kapatılması için, özel durumlara ilişkin kötüye kullanımların engellenmesi bakımından özel hükümler ihdas edilmiştir.

Vergi kanunlarının dar ya da geniş yorumlanması bakımından mahkemelerin takip ettiği yol ile genel kötüye kullanımı engelleyen hükümlerin varlığı ya da yokluğu arasında açık bir ilişki bulunmadığına dikkat edilmelidir. Bazı ülkeler vergi sistemlerini genel kötüye kullanımı engelleyen herhangi bir hüküm sevketsiz olarak oluşturmuşlardır. Belçika (1993 yılına kadar), İtalya, İsveç (1992-1995), İsviçre, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri bu ülkeler arasındadır. Amerika Birleşik Devletleri hariç bir çok ülkede vergi kanunları dar ve lafza bağlı kalınarak yorumlanmaktadır. İçtihat hukuku ile kötüye kullanımı engelleyen özel hükümlerin kombinasyonu, vergi sisteminde uygulama bakımından yeterli gibi gözükmektedir. Vergi yasalarında kötüye kullanımı engelleyen genel hükümleri barındıran ikinci grup ülkelerde biraz daha farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu ikinci gruba dahil olan ve en göze çarpan ülkeler ise Avustralya, Avusturya, Fransa, Almanya, Hollanda ve İspanya'dır {Belçika (BEL CIR madde 344, 1993'te değiştirilmiştir) ve Kanada'da (CAN ITA § 245, 1988'de yürürlüğe girmiştir) kötüye kullanımı engelleyen genel hükümler olmasına rağmen, vergi kanunlarının mahkemeler tarafından uygulanmasında bu hükümlerin ne şekilde işleyeceği henüz çok net değildir. İsveç kötüye kullanımı engelleyen genel hükmü 1992 yılında terk etmiş fakat aynı hükmü 1995 yılında yeniden yürürlüğe sokmuştur}.

Avustralya'nın kötüye kullanımı engelleyen hükmüne göre gelir vergisi oranını düşürmek, ortadan kaldırmak, vergi ödememek ya da Gelir Vergisi Kanunu'nda (Income Tax Assessment Act) yer alan vergisel yükümlülüklerden sıyrılmak amacıyla yapılan vergisel amaçlı sözleşmeler geçersizdir. Bu hüküm oldukça geniş kapsamı olmasına rağmen Avustralya vergi mahkemeleri vergi kanunlarını hala dar bir şekilde ve lafzi olarak yorumlamaktadırlar. Kanunun genel hükmüne karşın "seçim serbestisi" (*freedom of choice*) doktrini çerçevesinde uygulama getiren mahkemeler söz konusu hükmün erozyonuna sebebiyet vermektedirler {Bakınız; *W.P. Keighery Proprietary Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*, 100 C.L.R. 66, 92

(1957)“260. madde ile ilgili çeşitli yorum zorlukları bulunsa bile açık olan şey şudur: bu madde kanunun genel hükümlerinin dolanulmasını engellemek üzere konulmuş koruyucu bir maddedir ve vergi mükellefinin çeşitli seçenekler arasındaki seçim serbestisini ortadan kaldırmamaktadır ve bizatihi kanun bunlara izin vermektedir.”; *Cecil Bros. Proprietary Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation*, 111 C.L.R. 430, 441 (1964)(Gerçekten de madde 260 Komisyonu bir şey yapmak konusunda yetkilendirmemektedir. Madde, belirtildiği üzere Komisyon düzenlemelerinden kaçınmanın önüne geçmektedir” *Mullens v. Federal Commissioner of Taxation*, 135 C.L.R. 290 (1976)). Bu nedenle genel hükmün uygulanması son derece zordur { *Federal Commissioner of Taxation v. Westraders Proprietary Ltd.*, 144 C.L.R. 55 (1980). 1981 yılında madde 260 sadece bir takım usulsüzlükler yapılması halinde kullanılmak üzere yeniden düzenlenmiş ve 27.05.1981 yılında yürürlüğe girmiştir}. Part IVA olarak düzenlenen bu bölüm “Gelir Vergisini Azaltmak İçin Usulsüzlükler” (“Schemes to Reduce Income Tax”) başlığını taşımaktadır {*AUS ITAA §§ 177A–177G*}. Kanunda belirtilen usulsüzlükler ile karşılaşıldığı zaman Vergi İdaresi yapılan işlem nedeniyle sağlanan vergi avantajını ortadan kaldırabilir veya indirimi reddedebilir. Kanuna {*AUS ITAA § 177D*} göre; “ Bu bölüm, vergi mükellefinin (bu maddede ilgili vergi mükellefi olarak adlandırılmıştır) usulsüzlükle bağlantılı olarak vergi menfaati elde ettiği durumlarda ve şu şartla gözönüne alınarak uygulanır;

- Usulsüzlüğün gerçekleştirilme şekli
- Usulsüzlüğün esas ve görünüşteki biçimleri
- Usulsüzlüğün yürürlüğe girdiği tarih ve bunun devam süresi
- Usulsüzlük sonucunun vergi kanunu ile ilgisi
- Vergi mükellefinin mali durumunda usulsüzlük nedeniyle gerçekleşen ya da gerçekleşecek değişimler
- Vergi mükellefi ile bağlantılı kişilerin (ticari, aile v.s ilişkileri) usulsüzlük nedeniyle mali durumlarında gerçekleşen ya da gerçekleşecek değişiklikler
- Vergi mükellefi ve onunla ilişkili kişilerin durumlarında usulsüzlükten sonra ortaya çıkan ilgili bütün sonuçlar
- Vergi mükellefi ile bağlantılı olduğu kişiler arasındaki ilişkinin niteliği

Usulsüzlük yapan ya da usulsüzlüğün bir parçası olan bir kişi ya da kişilerden birinin, ilgili vergi mükellefinin usulsüzlükle bağlantılı vergi menfaati sağlaması için ya da ilgili vergi mükellefi ve diğer vergi mükellefi ya da diğer vergi mükelleflerinin her birinin usulsüzlükle ilgili fayda sağlaması için hareket ettiği sonucuna ulaşılabacaktır (Usulsüzlüğü yapan ya da usulsüzlüğün bir parçası olan kişilerin ilgili vergi mükellefi ya da diğer vergi mükellefi ya da vergi mükelleflerinden biri olup olmadığının üzerinde durulmaksızın)”

Kanunun uygulanmasında çok önemli bir sorun usulsüzlüğün ne anlama geldiğidir. Usulsüzlük madde 177A(3) ve 177D de tanımlanmıştır. Bu tanıma göre usulsüzlük, ilgili vergi mükellefi ya da ilgili diğer vergi mükelleflerinin bir vergi avantajı sağlamak için yaptıkları işlemlerdir. Avustralya’da söz konusu kanun, Avrupa ve

Kanada kanunlarının aksine son derece karmaşık ve teknik açıdan çok zor bir şekilde kaleme alınmıştır.

Bu hükümlerin Avustralya Yüksek Mahkemesi Kararında uygulandığı ilk dava *Federal Commissioner of Taxation v. Peabody* davasıdır { *Federal Commissioner of Taxation v. Peabody*, 181 C.L.R. 359 (1994) }. Bu dava, kanun hükmünün uygulanması bakımından zorlukları ve karmaşıklığı gözler önüne sermektedir. Zira “vergi avantajı”, “usulsüzlük”, “ilgili diğer vergi mükellefleri” kavramlarının içlerinin doldurulması zorunludur, fakat kolay değildir. Özellikle bu davada Vergi İdaresi yanlış vergi mükellefi için vergi tahakkuk ettirdiğinden dolayı davayı kaybetmiştir. Mahkeme başka bir davada, yapılan işlemin baskın amacının ve unsurunun usulsüzlük değil yatırım olduğu ve yapılan işlem vergi avantajı doğursa bile bunun usulsüzlük sayılmayacağını belirtmiştir { *Lee Burns & Richard Vann, Australian Court Considers Source of Interest Income and International Application of the General Anti-Avoidance Provision*, 11 Tax Notes Int'l 1631 (1995) }. Gelir Vergisi Yasası'na kötüye kullanımı engelleyen genel bir hüküm konmasının yanında Kanunların Yorumlanması Kanunu'nda da (*Acts Interpretation Act*) özellikle vergi yasalarının amaçsal yorumunu sağlamak üzere değişiklikler yapılmıştır. Yeni metin şöyledir : “Bir kanunda yer alan herhangi bir hükmün yorumlanmasında, bu hükmün dayandığı amaç ve temel değil, kanunda açıklanmış ya da açıklanmış kanunun dayandığı amaç ve temel dikkate alınacaktır {1901, as amended, 1901 Austl. Acts 2, § 15AA(1), Kanununun 15AB maddesi bunlara ilaveten, kanunun yorumlanmasında dikkate alınması gerekli olan dışsal unsurlara değinmektedir }.

Kanunların Yorumlanması Kanunu'nda da yapılan değişikliklerle gelir vergisinde yer alan kötüye kullanıma ilişkin genel hükmün Yüksek Mahkeme tarafından yorumlanmasında lafzi yorumdan amaçsal yoruma doğru değişiklikler gerçekleşecektir { *Cooper Brooks (Wollongong) Proprietary Ltd. v. Commissioner on Taxation*, 147 C.L.R. 297 (1981)}.

Fransız Vergi Hukuku, vergiden kaçınma ile mücadele konusunda iki genel araç kullanmaktadır. Bunlar; “vergi kanunlarının kötüye kullanılmasına” dair hükümler {*FRA LPF art. L. 64 to L. 64 B (“abus de droit” in yasaklanması)*}. Bu hüküm dolaylı vergiler için 13.07.1925 tarihinde ve gelir vergisi için 13.06.1941 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 08.07.1987 tarihli 87-502 kanun ile seçimlik kural (*rescrit olarak bilinen*) prensibi getirilmiştir} ve mahkemelerce kabul edilen ve doğrudan herhangi bir yasaya dayanmayan “anormal faaliyet yönetimi” {*Acte de gestion anormale*} dir. Kanunların kötüye kullanımını engelleyen hükümlerin ana özelliği, yapılan işlemlerde belirli bir usul takip edilmesi ve bu işlemlerin münhasıran vergiden kaçınma amacıyla yapılması halinde işlemlerin yaptırıma tabi tutulmasıdır. Bu hükümler, içtihat hukukuna göre, gerçek bir yasal işlemin görünürdeki bir işlemin arkasına münhasıran bir vergisel fayda (*fraude à la loi*) elde etmeyi amaçlayarak gizlenmesi {*simulation*} hallerini {*FRA LPF art. L. 64* } de kapsamaktadır {10.06.1981 tarihli karar, No. 19,079, Conseil d'État, Lebon 248; 19.04.1988 tarihli karar, No.86.19079, Cour de cassation, Chambre commerciale, Revue de



*jurisprudence fiscale* 1989, No. 2, 47. Aynı zamanda bakınız; *Cyrille David et al., Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Thème 9, 106 et seq. (2d ed.1991)* }. Zira ispat yükü vergi idaresindedir ve münhasıran vergisel motiflerle hareket edildiğinin ispatı son derece güçtür. Bu nedenle söz konusu silah vergi idaresi tarafından nadiren kullanılmaktadır. Fransız Vergi İdaresi yapılan işlemlerde münhasıran vergiden kaçınma iradesinin değil ağırlıklı olarak vergiden kaçınma iradesinin olmasını arzu etmektedir. Bu nedenle kanunda değişiklik yapılması amacı içerisindedir

*Anormal Yönetim Faaliyet Doktrini* herhangi bir kanuna dayalı değildir ve tamamen mahkemeler tarafından geliştirilmiştir {14.04.1976 tarihli karar, *Conseil d'Etat, 1976 Lebon, No. 97.260, at 202; 30.04.1980 tarihli karar, Conseil d'Etat, 1980 Lebon, No. 16.253, 206*}. Bu doktrine göre bir vergi mükellefi kendi işletmesinin menfaatleri aleyhine işlem yapmaz çünkü işletmenin kurulmasının amacı kar elde etmek gayesidir. Bu vergi mükellefinin her şart altında işletme gelirlerini yüksek göstererek bunun vergisini ödeme yükümlülüğü olduğu anlamına gelmemektedir. Sadece vergi idaresine, vergi mükellefinin kendi işletmesinin zararına olacak şekilde daha düşük oranlarda vergilendirilen diğer bir vergi mükellefine gelir transferi yaparak, vergilendirilebilir gelirini düşürmesine müdahale etme yetkisini tanımaktadır. Çünkü ispat yükü, kanunların kötüye kullanılmasını ispatlamaya göre daha hafiftir ve doktrin belirli bir usul içermemektedir { *Bakınız; David et al. 328'de yer alan yorumlar ve kurallar*}. Anormal faaliyet yönetimi doktrininin belirli bir usul içermemesi bir çok olayda sorunlara yol açmaktadır. Bu doktrin ile vergi usul kanununda yer alan kanunların kötüye kullanılması hükümlerinin birbirinden ayırt edilmesi gerekir. Fakat aynı hareket aynı zamanda münhasıran vergiden kaçınma ile ilgili bir işlemin konusu olarak ya da ticari işletmenin zararına yapılan bir işlem olarak gözüküp vergi sorumluluğunda azalmaya neden olabilir. Böyle bir olayda kötüye kullanmaya karşı geliştirilen her iki silah da kullanılabilir.

Almanya, oldukça erken bir dönemde genel vergi yasalarına, vergi kanunları söz konusu olduğunda mahkemeleri ekonomik yoruma {*Die wirtschaftliche Betrachtungsweise*} zorlayan hükümler ilave etmiştir {*Reichsabgabenordnung of 1919 § 4; Steueranpassungsgesetz of 1934 § III. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise*}. Aşamalı bir şekilde Vergi Temyiz Mahkemesi bu yorum tarzını, özel hukuk kavramlarını vergi hukuku kavramlarına tercih ederek daha geleneksel yorum tarzları ile değiştirmiştir. Yani vergi mükellefi, vergi yükünü azaltacak farklı hukuki işlemler arasında dilediğini tercih etme hakkına sahiptir {*Bundesfinanzhof, 1967 Bundessteuerblatt II 781, 782*}. Alman Hukuk Doktrini'nde ekonomik yorum ilkesinin vergi hukukuna özgü olmadığı, amaçsal yorumun {*teleological interpretation*} bir çeşidi olduğu düşünülmektedir { *Tipke, 1289*}. 1977 yılında yeni Genel Vergi Kanunu yürürlüğe girdiği zaman vergi kanunlarının yorumlanması konusunda zorunlu ilke olan ekonomik yorum ilkesi terkedilmiştir ve ekonomik yorum ilkesi yerine kötüye kullanımı engelleyen birkaç hüküm getirilmiştir {*Avusturya Hukuku hala bir işlemin dışsal görünüşünden önce gerçek ekonomik içeriğine değer vermektedir. Bakınız AUT BAO § 21* }. DEU AO 40 ve 42 maddelerinde, 42. madde vergi kanunlarının yorumlanmasında çok önemlidir. AO 40. mad-

de, yapılan işlemlerin yasa dışı olup olmadığına bakılmaksızın vergilendirmenin gerçekleştirileceğini belirtmektedir. Bu madde, vergi dışı bırakmamak maksadıyla yasa dışı faaliyetlerden elde edilen gelirleri vergilendirmektedir {AO madde 40 da öngörülen bu prensip bazı ülkelerde (Ör; Amerika Birleşik Devletleri, James v. United States, 366 U.S. 213 ,1961) içtihat hukuku yoluyla sağlanmaktadır}. Burada ifade edilmesi gereken en önemli noktalardan birisi de yasa dışı yollarla elde edilen gelirlerde bile harcamaların indirilmesine izin verilmesidir { Tipke,1322-23}. 41. maddede, vergisel amaç taşımaması durumunda bile Medeni Kanun ya da Ticaret Kanununa göre yasal bakımdan geçerli olmayan işlemlerin, geçerli olmamalarına rağmen ekonomik sonuçlarını devam ettirmekte ise bunların da vergilendirilebileceği ifade edilmektedir. Aynı zamanda görünürdeki yapay işlemler de {Scheingeschäfte ya da Scheinhandlungen} yasaklanmıştır. Görünürdeki işlemler, tarafların yapılan işlemin yasal sonuçlarının olmayacağı konusunda anlaşmaları ya da yasal işlemlerin bir başka yasal işlemi gizlemek maksadıyla kullanması durumlarında söz konusu olmaktadır. Her iki maddede de vergilendirme, ekonomik temelde yapılmakta daha genel bir ifade ile yapılan işlemin gerçek temelini yasadışı, hükümsüz ya da varsayımsal karaktere sahip olup olmadığı dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle her iki madde *vergi kanunlarının ekonomik uygulaması* şeklinde değerlendirilebilir.

AO madde 42 ise çok önemli bir kötüye kullanım karşıtı hüküm içermektedir/*DEU AO § 42. Editör tarafından çevrilmiştir}. Bu hükme göre yasal işlemler kötüye kullanılarak vergiden kaçınılamaz. Vergi iddiaları gerçek yasal duruma uygun olan işlemlerin yasal görünüşlerine dayalı olacaktır. Eğer vergi mükellefi tarafından kullanılan hukuki işlemler ve hukuki yapılar gerçek ekonomik duruma uygun değilse kötüye kullanımın varlığı kabul edilecektir. Hükümün kilit kelimesi "uygunluk" {Angemessen} kelimesidir. İşlemlerin gerçek sonuçları, işlemlerin yasal görünüşleri ile benzerlik göstermelidir. Vergiden kaçınmak amacıyla ekonomik ilişkiye uygun olmayan yasal formların seçilmesi kötüye kullanmayı oluşturacaktır { Tipke,1336}.*

Eğer makul bir kimse belirli bir ekonomik ilişkide başarıya ulaşmak amacıyla ve özellikle belirli bir ekonomik amaç için, belirli bir yasal formun kullanılmasının yetersiz olduğunu düşünmekteyse, o hukuki işlemin yasal formu, uygun olarak kabul edilmeyecektir {Tipke,1337}. Alman Hukukunun spesifik karakteri, *bir işlemin ekonomik içeriği ile yasal formu arasında uygunluk aramayı gerektirmektedir*. Diğer bir çok vergi sisteminde, yasal form iş amacına ulaşmada tam anlamıyla uygun olmasa da sadece iş amacına sahip olmak yeterlidir. Eğer yapılan bir işlem iş amacına uygun değilse, kullanılan yasal formun uygun olmadığı ve bunun yasal bir yapının kötüye kullanıldığı anlamına geldiği sonucu çıkarılmaktadır. Genel bir deyişle yasal vergisel amaç için etkili olacak işlemler ; 1-)İş amacı, 2-)Vergi mükellefinin iş amacını başarıya ulaştırmaya yetecek yasal form unsurlarını gerektirmektedir. Şu çok açıktır ki nerede iş amacına ulaşmak için yasal birkaç form varsa, vergi mükellefinin vergi yükünü minimize eden yasal formların vergi mükellefi tarafından seçilmesi halinde kötüye kullanım olduğu varsayılmayacaktır.

Hollanda’da genel vergi hukuku bakımından, 1925 yılında kötüye kullanıma karşı genel bir hüküm yürürlüğe girmiştir. 1959 yılından bu yana, münhasıran vergi yükünü minimize etmeyi amaçlayan işlemlerin olması halinde, fiili şartlarda önemli değişiklik sağlayan ya da vergi sorumluluğunu azaltan ya da ortadan kaldıran durumlar dikkate alınmayacaktır. Bu durumlar vergisel amaçlı düzeltmelerin konusu olabilir (NLD AWR art. 31). Hollanda vergi literatüründe bu hüküm “düzgün vergilendirme” (*Richtige heffing, Daha geniş açıklamalar için bakınız; A. Nooteboom, Netherlands, LXVIII Cahiers de droit fiscal international 545 (1983)*). adıyla anılmaktadır. Düzgün vergilendirme hükümlerini uygulamak isteyen vergi müfettişleri Maliye Bakanlığı’ndan özel izin almak zorundadırlar. *Fraus legis* doktrininin gelişmesi sebebiyle yasal hükmün önemi sınırlandırılmıştır.

İspanya’da, kanunların kötüye kullanılması doktrini, 1974 yılında kabul edilen Medeni Kanun’un 6.4 maddesinde düzenlenmiştir (*Bu hükme göre; “Bir kuralın lafzi kapsamına uygun davranışlarla, hukuk düzeninin getirdiği yasak sonuçların elde edilmesi amaçlanmışsa, ya da bunun tam tersi bir durum varsa bu kanunların dolanılması olarak değerlendirilecektir ve bu durum dolanılmak istenen kuralın gereği gibi uygulanmasına engel olmayacaktır”. Editör tarafından tercüme edilmiştir*). Medeni Hukuk kavramı olan bu kural, vergisel amaçlarla da uygulanabilir çünkü Genel Vergi Kanunu’nun 24. maddesinin ikinci paragrafında “kanunların kötüye kullanılması” (*ESP LGT madde 24,2; “Bir önceki paragrafta belirtilen amaçlar doğrultusunda kanunun kötüye kullanımından kaçınmak, vergilendirilebilir olaydan türetilen eşdeğer sonuçlar doğurduğu sürece, vergi kaçırma amacı olduğu ispatlanan unsurların vergilendirilmesinde, vergilendirilebilir bir olayın uzantısı olacaktır, Editör tarafından tercüme edilmiştir*) ibaresi geçmektedir ve vergi kanunlarında kanunların kötüye kullanılması kavramı tanımlanmamıştır (*İspanya’da kanun hükümlerinin kötüye kullanılması ile ilgili daha geniş tartışmalar için bakınız; Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Compendio de Derecho Tributario Español 79–88 (4th ed. 1984)*). 1979 yılında bu hüküm kanunların kötüye kullanılması ile ilgili idari bir düzenlemede kullanılmıştır (*Real Decreto [Krallık Kararnamesi] 1.919/1979 of June 29, 1979, por el que se regula el procedimiento especial de declaración de fraude de Ley en materia tributaria, Boletín Oficial del Estado de 6 de agosto*). Fransa’da olduğu gibi prosedür, vergi mükellefine, kanunları kötüye kullandığına dair yapılacak tebligat ile başlayacaktır. İspat yükü ise vergi idaresindedir. Buna ilaveten, İspanya Vergi Yasasının 25. maddesi, vergilendirmenin gerçek hukuki ya da vergilendirilebilir olayların gerçek ekonomik niteliği çerçevesinde yapılabileceğini belirtmektedir (*ESP LGT art. 25,1*). Hukuki bir işlem vergilendirilebilir bir sonuç doğurduğu zaman bu işlem hangi şekilde ve formda gözükmüşse gözüksün, vergisel amaçlar bakımından gerçek yasal niteliğine göre değerlendirilecektir. Vergilendirilebilir olay ekonomik kavramlar tarafından yaratılıyorsa bu kavramlar “etkin ekonomik ilişki” kuralına göre nitelendirilecektir. Her iki kural da gerçeğin yasal görünüşe galip gelmesi ve vergi kanunlarının ekonomik yorumu lehine güçlü bir kural yaratmaktadır. Fakat Genel Vergi Kanunu’nun 24-1 maddesi vergi kanun-

larının genişletilerek yorumlanmasını ve yorumun kelimelerin dar anlamlarının ötesine geçilerek kıyas ile yapılmasını yasaklamaktadır. Kötüye kullanıma karşı hükümlerin yasal çerçevesi İspanya'da karışiktır ve hükümlerin tam anlamı konusunda oldukça yoğun tartışmalar bulunmaktadır. Sonuç olarak çelişkili yasal düzenlemeler Yüksek Mahkemeyi, vergi kanunlarını tam olarak uygulamaktan uzaklaştırmaktadır { 05.04.1982 tarihli karar, *Repertorio de Jurisprudencia* 1982, No. 1972; 05.03.1988 tarihli karar, R.J. No. 1649; 03.05.1988 tarihli karar, R.J. 1988, No. 3763}. Yakın zamanlarda kötüye kullanımın engellenmesi ile ilgili 24. madde yeniden düzenlenmiştir {20.07.1995 tarihli kanun; *LGT ESP arts. 24, 25, 28.2.*}. Düzenlemenin lafzına göre ekonomik ya da sosyal yorum kaldırılmıştır. Vergiler, vergilendirilebilir olayların "yasal niteliği" çerçevesinde alınacaktır. Yeni İspanyol Yasası, vergilendirmenin tek yasal prensibi olarak, ekonomik ya da sosyal gerçekliğin tersine "yasal gerçeklik" prensibini kabul etmiştir.

### J. Kötüye Kullanmayı Engelleyici Özel Hükümler

Kötüye kullanmayı engelleyen genel hükümlere ilaveten bir çok ülkenin vergi kanunları özel hükümler içermektedir { *Daniel Deak, New Anti-Avoidance Legislation Enacted in Hungary, 12 Tax Notes Int'l 446 (1996)*}. Bu özel hükümler genel hükümlerden farklıdır, çünkü özel hükümlerin bünyesinde çoğunlukla vergi kanunlarının yorumlanmasına dair bilgiler yoktur. Özel hükümler vergi kanunlarının yorumlanmasına odaklanmamıştır. Belirli şartlar altında belirli vergi avantajlarının basit bir şekilde ortadan kaldırılmasını sağlarlar. Amaçları vergi kanunları içerisinde vergiden kaçınma ya da kötüye kullanmanın engellenmesine dönüktür. Ülkeden ülkeye bir envanter çıkarmak çok zordur. Bununla ilgili bazı açıklamalar aşağıdadır.

Bir çok ülke ulusal alanda, kötüye kullanımı engelleyici aşağıdaki kuralları kabul etmiştir.

- Eğlence ve seyahat giderlerinin kısıtlanması
- Haksız faiz giderlerinin önlenmesine ilişkin kurallar
- İlgili vergi mükellefleri ya da vergilendirilebilir ve vergiden muaf mükellefler arasında sanki birbirleri ile ilişkileri yokmuş gibi yaptıkları işlemlerle ilgili kurallar
- Paylardan elde edilen karların azaltılmasının önüne geçen kurallar
- Bir vergi mükellefinden başka bir vergi mükellefine aktarılan vergi kayıplarının sınırlandırılmasına yönelik hükümler
- Ortaklar ya da hissedarlar tarafından kurumlar vergisinin azalmasını sağlayan hareketlerin önlenmesine yönelik hükümler.

Uluslararası bağlamda aşağıdaki kurallar yaygındır ;

- Tarafların birbirleri ile ilişkisi yokmuş gibi yaptıkları uluslararası işlemlerle ilgili kurallar
- Amortizasyona ilişkin kurallar
- Vergi ödemesi söz konusu olmaksızın gelirlerin transferine karşı kurallar
- Yabancı şirketlerin kontrol edilmesine ilişkin kurallar

- Vergi mükelleflerinin fiziksel olarak göç etmesinin etkilerinin sınırlandırılmasına ilişkin kurallar
- Vergi barınakları nedeniyle vergi avantajlarının sınırlandırılmasına dair kurallar
- Şirket merkezinde ya da yabancı şirketlerin şubelerinde yapılan harcamaların indiriminin sınırlandırılmasına dair kurallar.

### K. Sonuç

Bu incelenen ülkelerde yasal ve yargısal iki geniş alternatif yaklaşım bulunmaktadır. Mahkemeler vergi kanunlarını dar ya da lafzi olarak ya da vergi kanunlarının ekonomik ve sosyal amaçlarını gözeterek daha esnek kullanmaktadır. Mahkemelerin vergi kanunlarını yorumlaması, diğer kanunların genel olarak yorumlanması tarzı ile ilişkilidir ve mahkemeler buna ilaveten vergi kanunlarının yorumlamasında özel doktrinler geliştirmişlerdir. Zira mahkemeler, vergi kanunlarını yorumlamak suretiyle vergiden kaçınma ile mücadele etmeye istekli davranmışlardır. Kanun koyucular ise vergiden kaçınmaya karşı kurallar getirmişlerdir. Kötüye kullanmayı engelleyici genel hükümler üzerinde yapılan araştırmalar bu hükümlerin çok çeşitli olduğunu göstermektedir. En uygun sonuçlar, kanunlara kötüye kullanmayı önleyici genel hükümlerin konulması ile sağlanmaktadır. Fakat genel hükümler vergi idareleri tarafından oldukça seyrek bir şekilde uygulanmaktadır, çünkü mahkemeler vergi kanunlarının yorumlanmasında makul yaklaşımlar geliştirmektedirler *{Yukarıda Almanya ve Hollanda ile ilgili bölümlere bakınız}*. Kötüye kullanmayı engelleyici genel hükümlerin olmadığı durumlarda mahkemeler “iş amacı ölçüsü” gibi kötüye kullanmayı engelleyici genel doktrinler geliştirmektedir *{Yukarıda Amerika Birleşik Devletleri ile ilgili bölüme bakınız}*. Vergi idaresinin, kötüye kullanmayı engelleyici genel hükümleri son derece sıkı ve dar bir şekilde uygulamasını sağlayan kanunlar da mevcuttur *{ Yukarıda Fransa ve İspanya ile ilgili bölüme bakınız }*. İspanya’da vergi kanunu hükümlerinin dar bir şekilde yorumlanması ile kötüye kullanmayı engelleyici genel hükümler arasında bir uyumsuzluk söz konusudur. Avustralya’da ise genel hükümler mahkemeler tarafından son derece dar ve kısıtlayıcı yorumlanmaktadır.

Bu deneyimler uzun tarihsel geçmişe sahip olmayan ülkelerde kötüye kullanmayı engelleyici genel hükümlerin, hakimlerin yasal gerekçeler geliştirme konusunda yoğun bir şekilde eğitimi ve hukukun üstünlüğü ve özellikle de vergi hukukunun üstünlüğü kuralını makul bir şekilde uygulamaları ile kombine edilmesi gerektiğini göstermektedir. Uzunca bir tarihten bu yana mahkeme geleneğine sahip bulunan ülkelerde çözüm basittir; mahkemeler hükümü esnek bir şekilde yorumladığı zaman kötüye kullanmayı engelleyici genel hükümlere ihtiyaç kalmayacaktır. Fakat mahkemeler dar yorumu tercih ederse, genel hükümlerin yürürlüğe konulması yerine hakimlerin eğitimleri üzerinde çalışma tercih edilecektir.

Neticede vergi planlamasındaki olağanüstü artış ve vergiden kaçınma vergi kanunlarının karmaşık hale gelmesine ve vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Bu, basit vergi kanunlarının yapımı, vergi mükelleflerinin birkaç seçenekten yoksun

birakılması ve çeşitli seçenekler arasındaki vergi arbitrajı ihtimalinin mutlak bir şekilde minimuma düşürülmesi için zorunlu bir gerekçedir. Nihayetinde, basit kuralardan faydalanmak yoluyla çeşitli ayrımlar yaratmayan, daha etkin bir şekilde uygulanabilen vergi adaleti sistemi, vergi mükelleflerinin iyi bir vergi mütalaası için epeyce ödeme yaparak kaçınabilecekleri ve çeşitli vergi mükelleflerinin çok farklı nisbi durumlarını dikkate almayı deneyen kurallardan daha iyidir.

#### IV. Vergi Kanunu Yapma Gücünün Yasa Koyucu ve İdari Organlar Arasında Dağıtılması

Gelişmekte olan ve geçiş dönemi yaşayan ülkelerde vergi idaresi görevlilerinin en fazla kafasını karıştıran problemlerden birisi de idari düzenleyici işlemlerin, vergi yasalarının uygulanmasında ve yorumlanmasında tam olarak rolünün ne olduğunun belirlenmesidir. Yasa koyucular vergi kanunu yapmakla yükümlüdürler fakat idari yorumun kapsamı ne olmalıdır? Buna ilaveten beliren sorunlar; idari düzenleyici hükümlerin hangi seviyede detaylandırılacağı, yayınlanacak belgelerin niteliği, yayınlanan belgeye verilecek isim, idari düzenleyici işlemi gerçekleştirecek olan organ (vergi idaresi, maliye bakanlığı, bakanlar kurulu), yürürlük tarihi, zamanı ve düzenleyici işlemin kimler yönünden geçerli olacağı. Bu sorulara cevap vermek son derece zordur çünkü ülkeden ülkeye çok önemli farklılıklar bulunmaktadır. Belli bir idari düzenleyici kuralın hukuki etkileri ülkelerin genel anayasal, idari hukuk yapılarına, mahkemeler tarafından geliştirilen yasa yorumlama doktrinlerine, idari düzenleyici işlemlerin hukuki etkilerini tanımlayan vergi kanunlarının özel bir takım hükümlerine bağlıdır.

Sadece belirtilen bu hususların ülkeden ülkeye değişiklik göstermesi değil aynı zamanda belli bir ülkedeki hukuki gelenekler de önemli rol oynamaktadır. Yasal yorum ölçüleri ve idari işlemlerin yargı tarafından gözden geçirilmesi bunun için birer ölçüdür. Genel prensipler konusunda mahkemeler anlaşabilse dahi verilen kararlarda bu ilkeler bile değişebilmektedir.

##### A. Devletin Yasama ve Yürütme Fonksiyonları Arasındaki Fark

Demokrasiler genellikle güçler ayrılığı ilkesini kabul etmektedir ve bu ilkeye göre devletin birbirinden bağımsız, yasama, yürütme ve yargı olmak üzere üç kuvveti bulunmaktadır. Eski Sovyetler Birliğinde yargısal ve anayasal teori güçler ayrılığı kuramını şiddetle reddetmekteydi. Yasama ve yürütme arasındaki temel farklılık toplumun davranışlarını kontrol edecek genel kurallar oluşturmada kendisini göstermektedir. Yasama gücü parlamentoya verilmiştir. Kanunların uygulanması ve yürütülmesi konusundaki yetkiler ise idareye verilmiştir. Bir devlet buyruğu niteliğinde olan kanunların ve kanun hükmünde kararnemelerin idare tarafından uygulanması konusunda bir çok ülkede yürütmeye anayasal delegasyon sağlanmıştır (*Belçika Anayasası (Grondwet) madde 108 ; Fransa Anayasası madde 37 ; Hollanda Anayasası (Grondwet) madde 89 ; Portekiz Anayasası madde 201* ). Diğer ülkelerde delegasyon yetkisinin kanun tarafından özel olarak belirlenmesi gerekmektedir ya da anayasada bu konuda bir sınırlama bulunmaktadır (*Almanya Anayasası madde 80 ; Norveç Anayasası (Grundloven) madde 17 ; İspanya Anayasası*

*madde 82 ; İsveç Anayasası (Regeringsformen) bölüm 8, madde 7-12}*. Bu prensibe bir istisna olarak bazı anayasalar idareye parlamentonun onayı olmadan düzenleyici işlem yapma konusunda, olağanüstü hal ya da sıkıyönetim dönemlerinde kapsam olarak dar bir takım yetkiler vermiştir. Fransız Anayasasının 37. maddesi, 34. maddede belirtilen usule tabi olmaksızın idari düzenleyici işlem yapma konusundaki genel yetki vermiştir. Bu, idarenin 37. madde çerçevesinde kanunlar tarafından açık bir yetki verilmesi bile düzenleme yapabileceği anlamına gelmektedir. Kanun yapımı ve idare arasındaki fark daima bu kadar keskin değildir çünkü idare zorunlu olarak bünyesinde kanunların yorumlanmasını da bir unsur olarak barındırmaktadır. Buna ilaveten idare, kanunların icra edilmesini sağlamak amacıyla az ya da çok norm ihdas etme yetkisi ile donatılmıştır.

İdari normlar daha çok, fazlaca yaygın olduğu için yönetmelik şeklinde adlandırılmaktadır. Ancak bunun dışında emir, karar, kural, buyruk gibi adlandırmaları taşıyan idari düzenlemelerde bulunmaktadır. İlgili bakanlık ya da bakanlar kurulu, kanunların uygulanmasını sağlamak üzere doğrudan anayasa tarafından yetkili kılınabilir ya da vergi kanunları idari düzenlemeler bakımından delegasyon verebilir. Bir idari düzenleme kanuna aykırı olmadığı sürece pozitif hukukun bir parçasıdır ve bu da idari düzenlemenin hem vergi mükellefleri hem de devlet için bağlayıcı olduğu anlamına gelmektedir. İdari düzenleyici işlemler tipik olarak kanunda öngörülmeyen detayları doldurmada kullanılırlar. Kanunların ve idari düzenleyici işlemlerin sorumlu olduğu alanlar ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir, çünkü idare hukuku geleneği her ülkede farklıdır. Bu yüzden vergi kanunlarının dizaynının o ülkenin idare hukuku yapısına uyması son derece önemlidir. Bazı ülkelerde kanunların çok kısa ve idari düzenleyici işlemlerin yazılı, çok detaylı ve uzun olması (Sovyetler Birliği'nde durum böyleydi) durumuna rastlanabilir. Diğer bazı ülkelerde anayasanın idari düzenleyici işlemler için son derece kısıtlı alanlar belirlemesi ve bu yüzden bütün detayların kanunda yazılı olması durumu söz konusu olabilir. Guatemala Anayasası, vergi ödeme sorumluluğunu değiştirecek idari düzenleyici işlem yapmasını yasaklamıştır. 239. madde şöyledir; "Vergi toplama ile ilgili kanunlarla çelişki arzeden veya bu kanunlarda yer alan hükümlerin anlamını değiştiren idari düzenleyici işlemler, hiyerarşik bakımdan kanundan daha aşağı seviyededir ve kendiliğinden geçersiz (*ipso jure*) sayılır. İdari düzenleyici işlemler belirtilen temelde değiştirilemezler ve vergilerin idari yollarla toplanması için belirli kurallar getirebilirler ve vergilerin toplanmasına yönelik usuller tesis edebilirler."

### **B. Kıta Avrupası Geleneğinde Vergi Kanunları Yapma Gücünün Delegasyonu**

Kıta Avrupası geleneğinde, idare kuvveti, vergi kanunlarında verginin temel unsurlarını içeren yeterli özel düzenlemelerin parlamento tarafından onaylanan kanunda mevcut olması şartıyla, idari düzenleyici işlemler yoluyla vergi kanunlarının yürütülmesi ve uygulanması için yetkiye sahiptir. Fransız Anayasası'nın 34. maddesine göre ; "her çeşit verginin temel unsurları, oranı ve toplama yöntemi" parlamento tarafından çıkartılan kanunla belirlenmelidir. 37. maddeye göre yürütme ve prosedür idari düzenleyici işlemlerin konusu olabilir. 34. madde sıkı bir tarz ile yorum-

landığı zaman, vergilerin toplama metodu, oranı ve temelleri parlamento tarafından çıkartılan kanunlarla düzenlenebilir ve idari düzenleyici işlemin konusu olmaz. Fransız mahkemelerine göre vergilendirmenin temel kuralları yasada gösterilmelidir. İdari düzenleyici işlemler sadece bunların yürütülmesi için getirilebilir {*Karar No. 86-223 of Dec. 29, 1986, Con. const., 1987 J.C.P. II, No. 20903*}. Vergi kanunu yapma gücü konusundaki sınırlandırmalarla ilgili mahkeme kararları bulunmaktadır {*12.01.1983, Con. const., 1985 Recueil Dalloz-Sirey, Jurisprudence, Informations rapides 351; 23.05.1984 tarihli karar, Conseil d'Etat, 1984 Lebon 188*}. Böylelikle nelerin yönetmelikte düzenlenebileceğine dair anayasal sınırlandırmalar bulunmasına rağmen, uygulamada idare tarafından çıkartılan bir çok düzenleyici işlemin yasalara aykırı olduğu görülmektedir. *Code général des impôts (CGI)*, özel bir düzenleyici işlem çıkarma yetkisi vermemesine rağmen anayasal sistem açısından da bu yetkiye lüzum yoktur.

Bu ise parlamento tarafından çıkartılan kanunda vergi mükellefinin, vergilendirilebilir olayların, verginin dayandığı temelin, vergi oranlarının, vergiyi toplamak için kuralların mutlaka tanımlanmış olması gerektiği anlamına gelmektedir. Almanya Anayasası madde 80' göre; "Bu hüküm çerçevesinde, bütün vergiler için yönetmelik {*Durchführungsverordnung*} çıkartılabilir." Bu yönde verilmiş çeşitli kararlar bulunmaktadır {*05.03.1958 tarihli karar, BVerfG, 7 BVerfGE, No. 36, 282, 195*}. Anayasanın 80. maddesi yasa koyucuyu bir alanı kesin bir şekilde düzenlemesi yönünde zorlamaktadır. Bir alan yasa koyucu tarafından düzenlendikten sonra idare ayrıntıları düzenleyebilir. Çıkarılacak yönetmeliğin muhtemel içeriğinin önceden tahmin edilebilir olması gereklidir. İdareye verilen bu gücün altında anayasada yer alan genel ya da özel bir hüküm şeklindeki delegasyon yetkisi yatmaktadır. Böyle bir delegasyonla verilen yetkiye dayanılarak çıkartılan düzenleyici işlem kanunun uygulanmasını gösterme amacıyla sınırlıdır. Vergi kanununu aşan, onun şartlarını değiştiren, ya da anlamını farklılaştıran idari düzenleyici işlemler hükümsüz sayılacaktır ve mahkemeler tarafından uygulanamayacaktır. İlgili idari organlar tarafından çıkartılan idari düzenleyici işlem, bir mahkeme tarafından iptal edilmediği sürece vergi idarelerini bağlar. Bir çok olayda vergi kanunlarında belirli delegasyonlar bulunmaktadır fakat bu belirli delegasyon yetkisi, eğer genel ya da özel bir delegasyon yetkisi zaten anayasada mevcut ise, idarenin delegasyon yetkisine ekstra bir yetki katmayacaktır. İstisnai ve çok sınırlı şartlar altında yasa koyucular, idareye vergi düzenlemesi yapma ya da verginin temel unsurlarını belirleme yetkilerinin tamamını verebilirler. Bu türden yetkilendirmeler anayasalarda yer alan özel hükümlerle {*Danimarka Anayasası (Grundlov) § 23; Fransa Anayasası madde 36, 38; İspanya Anayasası madde 86*} ya da anayasal doktrinlerle {*Bu durum Belçika yönünden anayasada vergi konularında yetki devri için özel bir yetkinin olmadığı hallerde geçerlidir*} belirlenir. Bazı durumlarda da yetki devri içeren düzenlemelerin, parlamento tarafından çıkartılacak bir kanunla sonradan onaylanması şartı getirilmiştir. Örneğin; Belçika'da Katma Değer Vergisi oranları hükümet tarafından belirlenebilir fakat hükümet tarafından belirlenen oranların takvim yılı sonunda parlamento tarafından onaylanması gerekir.



### C. Common Law Ülkelerinde Vergi Kanunu Yapma Yetkisinin Devredilmesi

Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere gibi common law sisteminin geçerli olduğu ülkelerde idari organların vergi hukukunu ilgilendiren idari düzenleyici işlem yapma yetkileri biraz farklılık göstermektedir. Kıt'a Avrupası'nın aksine vergi düzenlemesi yapma yetkisinin idarenin belli organlarına devredilmesi konusunda bir anayasal dayanak genellikle bulunmamaktadır.

Yetki devri genellikle kanunlar tarafından yapılmaktadır. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri'nde Hazine (Treasury), idare hukuku *{Administrative Procedure Act, 5 U.S.C. § 551 et seq. (USA). ile düzenlemiştir}* ile uygunluk arzedecek şekilde vergilerle ilgili yönetmelikler yayınlamaktadır ve vergi kanunlarının uygulanmasını göstermek üzere IRC' (Internal Revenue Code ) de çok açık bir şekilde yetki mevcuttur. Internal Revenue Code; 7805 (a) hükmü şöyledir; "Sekreter, bu maddenin yürütülmesini sağlamak için ihtiyaç bulunan kuralları ve yönetmelikleri düzenleyebilir". Kanada Gelir Vergisi Yönetmelikleri de Amerika Birleşik Devletleri'ne benzer şekilde çıkartılmaktadır. Kanada Gelir Vergisi Kanunu'nun 221(1)(j) hükmü yönetmelik yetkisi konusunda; "...kanunun hükümlerini ve amacını yerine getirmek için..." şeklinde geniş tanımlamalar yapmıştır. Fakat yönetmelik kanunla çelişkili bir hükmü içermekte ise mahkemeler bunu uygulamayacaktır *{Charos v. Minister of National Revenue, 62 Dominion Tax Cases [D.T.C.] 273 (1962)}*. Kanada Gelir Vergisi Kanunu'nun § 221(2) hükmü gereği yönetmelikler resmi gazetede yayınlanır. IRC'nin özel bazı hükümleri ile idari organlara yönetmelik yapma yetkisi tanınmıştır. Örneğin; IRC;7872, Hazine Sekreterliğine ; " bu bölümün amaçlarının yerine getirilebilmesi için ya da lüzumu halinde benzeri yönetmelikler çıkartabilir" şeklinde yetki vermiştir. Bölüm amaçlarını yerine getirmek için yönetmelik çıkartma yetkisi veren bu hükmün dili, 7805 den daha geniştir. Fakat yönetmelikler konusunda spesifik yetki devri karıştırılmaktadır, çünkü 7805'de yer alan genel yetki devri ya gereksizdir ya da şüphelere neden olmaktadır. Administrative Procedure Act'a göre yönetmelikler yorumlayıcı ve tanımlayıcı olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Fakat bu ayrım çoğu zaman net bir ayrım olma özelliğini taşımamaktadır. IRC;7805, Hazine Sekreterliğine IRC hükümlerinin yorumlanması konusunda yönetmelik çıkartma yetkisini yeteri derecede vermiştir. Eğer yönetmelikler kanunlarla çelişkili hükümler içermiyorlarsa mahkemeler tarafından geçerli kabul edileceklerdir. Tanımlayıcı yönetmelikler yapma konusunda verilen geniş yetkiler altında, yönetmelikler kanunları yorumlamanın ötesinde ve bunu aşan bazı hükümler içerebilir. Mevcut malları ve borçları birbirinden ayırt etme ile ilgili yönetmelik çıkartma yetkisi veren IRC madde 385, Sekreterliğin bazı şartları dikkate almasını gerektirmektedir. Bu yüzden yönetmelik yapmak için yasal yetki olduğu müddetçe Amerika Birleşik Devletleri İdare Hukuku, kanun çerçevesinde idari bir organ tarafından düzenleyici işlem yapılmasını öngörmüştür . Amerika Birleşik Devletleri vergi yönetmelikleri dünyanın en kapsamlı düzenlemelerini içermektedir. Fakat sevindiricidir ki bu yönetmelikler bağlantılı oldukları IRC bölümlerine göre numaralandırılmıştır. Örneğin; Treasury Regulation Section 1.117-1, IRC bölüm 117 ile ilgili ilk

yönetmeliktir, bölüm 1.117-2 ikinci yönetmeliktir ve bu şekilde zincir devam etmektedir. Bazı bölümler oldukça uzundur ve Amerika Birleşik Devletleri kanunlarında olduğu gibi alt bölümlere ayrılmıştır.

Benzer şekilde Birleşik Krallık'ta da idari organlar, Parlamento tarafından düzenleyici işlem yapma konusunda yetkilendirilmektedir. Kanun yapma yetkisi parlamentoya verilmiştir. Fakat Parlamento bu yetkiyi devretmekten hiçbir şey alıyormaz, diğer bir deyişle idari düzenleyici işlem yapma konusunda yetkili kılınan devlet organları bu düzenlemeleri yapabilir ve eğer yetkilendirilmişlerse Parlamento tarafından çıkartılan kanunları bile değiştirebilir. İdari düzenleme yetkisi, devredilen yetkiler kapsamında olabilir aksi halde mahkemeler tarafından iptal edileceklerdir. İdari düzenleyici işlemlerin isimlendirilmesi konusunda Birleşik Krallıkta yeknesak bir isim yoktur. Yönetmelik, kural, karar gibi çeşitli adlandırmalar yapılmaktadır. Bu işlemlerin yayınlanması gereklidir. Amerika Birleşik Devletlerinde, kanunda yer alan bölümlere göre yapılan numaralandırmanın aksine İngiltere'de bu tür bir numaralandırma işlemi bulunmamaktadır ve bu durum yönetmeliklerin kanunla olan irtibatlarının belirlenmesinde karışıklığa sebebiyet vermektedir.

#### D. İdari Şerhler, Yorumlar ve Uygulama Beyanları

İdari düzenleyici işlemlerin yanı sıra Kıt'a Avrupası'nda bir çok vergi idaresi idari şerhler, talimatlar (belli bir vergi ile ilişkili olabileceği gibi ayrıca da yayınlanabilir), kendi personellerine yönelik rehberler ve sirkülerler yayınlamaktadır. Almanya'da *Verwaltungsanordnungen*, Fransa'da sirküler mektupları ve talimatnameler yayınlanmaktadır. Fransa'da aynı zamanda açıklayıcı bilimsel yazılar (*Précis de fiscalité*) da yayınlanmaktadır. Fakat idari düzenleyici işlemlerin aksine vergi idaresi *Précis de fiscalité* ile bağlı değildir. İdari şerhler ve talimatnameler sadece vergi idaresini bağlamaktadır ve bunların vergi mükellefi ya da mahkemeler üzerinde herhangi bir bağlayıcılığı yoktur. Diğer ülkelerde de idari düzenleyici işlemlerin mahkemeleri ve vergi mükelleflerini bağlamadığı kabul edilmektedir {Belçika, 22.11.1949 tarihli karar, Cour de cassation, 1950 Pas. Bel. I 182, 1949-50 *Algemeen Fiscaal Tijdschrift* 258; Canada, *Stickel v. Minister of National Revenue*, 72 D.T.C. 6178 (1972) ve *Canadian Pacific Ltd. v. the Queen*, 76 D.T.C. 6120 (1976); Germany, 31.05.1988 tarihli karar, BVerfG, 78 BVerfGE, No. 20, 214, 227; İspanya, *Escuela de Inspección Financiera y Tributaria*, 57}.

Birleşik Krallık İç Gelir İdaresi (Inland Revenue), "gelir uygulaması beyanları" (statements of revenue practice) adıyla bir yayın yapmaktadır. Bunlar, hukuki bakımdan bağlayıcı bir değere sahip olmamakla birlikte vergi sisteminin pratik idaresi için son derece önemlidir. Gelir uygulamasına ilişkin beyanlar daha çok vergi idaresinin, vergi kanunlarını yorumlaması şeklinde olmaktadır. Aynı güçte olmamalarına rağmen şekil olarak Yasalara benzeyen bir formdadırlar ve vergi idaresi üzerinde yasalar gibi uygulama yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Fakat idare hukuku içtihatı, vergi idaresinin bu belgelerde vergi mükellefi lehine yaptığı yorumlarından dolayı bağlı olduğunu belirtmektedir. Aksi halde vergi idaresi vergi mükelleflerine dürtüst bir biçimde davranma yükümlülüğünü çiğnemiş olacaktır.

Kanada Gelir İdaresi, vergi kanunlarının belirli hükümlerinin nasıl uygulanacağı ve yorumlanacağı konusunda bültenler yayınlamaktadır. Bu idari bültenlerin hukuki bakımdan herhangi bir bağlayıcılıkları yoktur, fakat Gelir İdaresi çoğunlukla bu bültenlere uymaktadır. Böylelikle, eğer bir vergi mükellefi bültenleri takip ederse vergi otoriteleri vergi mükellefinin pozisyonunu değiştiremez. Eğer vergi mükellefi ile otoriteler arasında bir anlaşmazlık çıkarsa vergi mükellefi vergi otoritelerinin pozisyonunu mahkemede değiştirebilir. Amerika Birleşik Devletleri'nde IRS (Internal Revenue Service), gelir kuralları, talimatname ve vergi kanunlarının nasıl uygulanması gerektiğine dair diğer düzenlemeleri yeknesaklık sağlamak amacıyla yayınlamaktadır. Bu idari belgeler geri alınıncaya kadar vergi mükellefleri ile vergi görevlilerini bağlamaktadır.

### E. İdari Kararlar

İdari kararlar vergi kanunlarının uygulanmasında son derece önemli araçlardır. Avustralya, Kanada, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri gibi bazı ülkeler idari kararlar konusunda ileri düzeydedirler. Bu, vergi idaresinin vergi mükellefi tarafından sunulan olaylar için, vergi mükellefinin olaylarla ilgili tam ve dürüst bilgi vermesi şartıyla, vergi kanunları açısından bağlayıcı uygulamalarda bulunabileceği anlamına gelmektedir. Benzeri kararlar ihtilaftan kaçınma ve vergi kanunlarının yorumlanmasına en üst seviyede otoriteden beyan alma anlamına gelmektedir. Yani bu yolla vergi mükellefi son derece güvenli bir şekilde vergi kanunlarının spesifik bir durumda işleminin önüne geçebilir. Vergi idaresine karar yayınlama yetkisi verilmesi aşağıdaki temel soruları akla getirmektedir;

- Kararın etkileri sadece müracaat eden vergi mükellefi için mi geçerlidir, yoksa diğer vergi mükellefleri de bu karardan yararlanabilecek midir ?
- Kararlar düzenli olarak yayınlanıyor mu yoksa yayınlanmıyor mu ?
- Kamusal ve özel kararlar var mıdır ?
- Vergi görevlilerinden hangi seviyede yetkili olanlar bu kararları verebilirler ?
- Kararlar vergi idaresi yönünden lokal seviyede mi yoksa merkezi seviyede mi geçerlidir yoksa vergi idaresinin özel organlarıncaya mı yayınlanmaktadır?
- Bir idari kararı talep, yayın ve almak için tam olarak prosedür nedir ?
- Bir kararla vergi idaresinin kendi pozisyonunu değiştirebileceği şartlar nelerdir ?

Hollanda gibi bazı ülkelerde vergi idaresinin yetkisi, bir vergi müfettişi tarafından belli konularda vergi mükellefi lehine görüş bildirilebileceği seviyededir. Bu türden bir karar verme yetkisi, vergi kanunlarının uygulanmasında oldukça esnek yetkiler tanıır ve genel yollarla yayınlanmayan özel vergi kolaylığı sağlar. Söz konusu yetki, yolsuzluklardan uzak disiplinli vergi görevlilerine tanınabilir.

Diğer bazı ülkelerde vergi idaresi bağlayıcı idari karar alamamaktadır. Bunun sebebi ise vergi idaresinin ve vergi düzenlemelerinin rolünün yasallık ilkesi ve ka-

mu düzeni ile çok yakın alakalı olmasıdır. Bu ilkelere göre vergi kanunları son derece sıkı bir şekilde uygulanmalıdır ve bu uygulama sırasında uygulama ile ilgili anlaşmalara yer verilmemelidir. İsveç'in idari kararlarla ilgili kendine özgü ve benzeri olmayan bir yapısı vardır. İdari kararlar vergi idaresi tarafından değil bağımsız bir kurul tarafından alınmaktadır. Kurulun vermiş olduğu karara itiraz edilebilir. 40 yılı aşan İsveç deneyiminde, kurulun vermiş olduğu kararlara karşı İdari Temyiz Mahkemesi'ne yapılan temyiz başvuruları sayı bakımından oldukça önemli bir durumdadır ve içtihat hukukunun en önemli kısmını oluşturmaktadır. Mahkemenin verdiği kararlarla belirlenen ölçüler yeni yasa koymak açısından çok önemli bir rehber durumundadır. Fransa özel bir ön anlaşma (*les agréments fiscaux*) sistemine sahiptir ve bu sistem idari kararlardan farklıdır ve bunlardan ayırt edilmelidir. Benzer bir anlaşma sistemi, tarihi restorasyon indirimi örneğinde olduğu gibi çeşitli vergi avantajları sağlayan projelerin İçişleri Bakanlığı (*Interior Department*) tarafından onaylanması şeklinde Amerika Birleşik Devletleri'nde de bulunmaktadır [*USA IRC § 47(c)(2)(C)*]. Belirli koşulların önceden yerine getirilmesine bağlı olarak, vergi idaresinden ziyade bir ajan tarafından gözden geçirilme şartı ile çeşitli vergi avantajları sağlanabilir. Bu türden ön anlaşmalara örneğin; bölgelerin ekonomik gelişmesi ya da belli endüstrilerde ekonomik yeniden yapılanma durumlarında rastlanabilir. Vergi mükellefi tarafından ekonomik gelişme ve yeniden yapılanma şartları, vergi mükellefinin vergi avantajından faydalanmasını sağlaması yönünden değerlendirilebilir.

Sonuçta, bir işlemle ilgili vergilendirme muameleleri, vergi idaresinin ön onayı şartına bağlanabilir. [*USA IRC § 367(a)(1981)*]’e göre yabancı şirketlerin vergilendirilebilir unsurlarının transferi halinde, Sekreterlik transferin başladığı tarihten itibaren 183 gün içerisinde yapılan başvuruya uygun karar verecektir. Bu türden ön onaylar vergi mükellefinin yapacağı işlemleri, vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacıyla kötüye kullanmayacağına dair garanti sağlamaktadır. Ön onay ihtiyacı özellikle nadir ve onay ihtiyacının bulunmadığı, karmaşık yasal şartlar gerektiren tipteki işlemler için uygundur. Bir bakıma bu zorunlu bir önsel kuraldır. Özellikle güçlü bir şekilde teçhiz edilmemiş vergi idareleri, vergi mükellefi üzerindeki bu tür kontrolleri uygulama eğilimindedir. Yolsuzlukla sonuçlanabilecek ve bu yüzden dikkatle uygulanması gereken ön anlaşmalar zayıf vergi idareleri tarafından çok sık bir şekilde kullanılmaktadır.

**ATIF YAPILAN KİTAPLAR ve MAKALELER**

- A. Nooteboom, *Netherlands*, LXVIIIa Cahiers de droit fiscal international 545 (1983).
- A. Alen, *Treatise on Belgian Constitutional Law* 256–62 (1992).
- Brian J. Arnold, *Canadian Federal Court of Appeal Rejects Purposive Statutory Interpretation*, 12 Tax Notes Int'l 382 (1996).
- Butterworths U.K. Tax Guide 1990-91, 1:33 (John Tiley ed., 9th ed. 1990).
- Charles-Louis Montesquieu, *De l'esprit des lois* 142 (Garnier Frères 1869).
- Claude Gambier and Jean-Yves Mercier, *Les impôts en France* §§ 2280–81 (1991).
- Cyrille David et al., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale, Thème 9*, 106 et seq. (2d ed. 1991).
- Daniel Deak, *New Anti-Avoidance Legislation Enacted in Hungary*, 12 Tax Notes Int'l 446 (1996).
- Dick Hofland & Kees van Raad, *Dutch Consolidated Income That Erodes Interest Payment to Foreign Parent Company Is Not an Abuse of Law*, 11 Tax Notes Int'l 1143 (1995).
- Ernst Höhn, *Steuerrecht* 17 (1972).
- Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, *Compendio de Derecho Tributario Español* 79–88 (4th ed. 1984).
- Guy Gest & Gilbert Tixier, *Droit fiscal* 33–34 (4th ed. 1986).
- Guy Gest, *La Convention et l'action des autorités fiscales*, 17 *Droit et pratique du commerce international* 546, 551 (1991).
- Guy Gest et al., *Convention européenne des droits de l'homme et fiscalité— Bilan et perspectives*, *Les petites affiches*, No.80 (1994).
- H.W.R. Wade, *Administrative Law* 733–47 (5th ed. 1982).
- Janusz Fiszer, *Constitutional Battle over Poland's 1996 Personal Income Tax Rates*, 12 Tax Notes Int'l 246 (1996).
- Jason Chang et al., *Private Income Tax Rulings: A Comparative Study*, 10 Tax Notes Int'l 738 (1995).
- Jean-Marc Rivier, *Introduction à la fiscalité de l'entreprise* 27 (1990).
- Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse: L'imposition du revenu et de la fortune* 61 (1980).
- Jean-Jacques Bienvenu, *Droit fiscal* Nos. 52-54 (1987).
- Jerome R. Hellerstein & Walter Hellerstein, *State Taxation*, chs. 4, 5 (2d ed. 1993).
- John Locke, *Of Civil Government*, Book II, 190–92 (1924).

- John S. Nolan & Victor Thuronyi, *Retroactive Application of Changes in IRS or Treasury Department Position*, 61 Taxes 777 (1983).
- International Monetary Fund, *Selected Decisions and Selected Documents of the International Monetary Fund* 354, 366-68 (20th issue 1995).
- International Tax Program, Harvard Law School, *World Tax Series: Taxation in Italy* 65-66 (1964).
- Interpreting Statutes: A Comparative Study* (D. Neil MacCormick & Robert S. Summers eds., 1991).
- Karl Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft* (1983).
- Klaus Tipke, *Die Steuerrechtsordnung* 182-83 (1993).
- Lee Burns & Richard Vann, *Australian Court Considers Source of Interest Income and International Application of the General Anti-Avoidance Provision*, 11 Tax Notes Int'l 1631 (1995).
- Leyes y Reglamentos de la Reforma Tributaria 83,91-92 (Luis Emilio Barrios Pérez ed., 1989).
- Loïc Philip, *Droit fiscal constitutionnel* 29 (1990).
- Louis Trotabas & Jean Marie Cotteret, *Droit fiscal* 138 (1985).
- Michael J. Graetz, *Retroactivity Revisited*, 98 Harv. L. Rev. 1820, 1822 (1985).
- Peter Passell, *Furor Over British Poll Tax Imperils Thatcher Ideology*, N.Y. Times, Apr. 23, 1990, at D1.
- Stefan Frommel, *United Kingdom Tax Law and Abuse of Rights*, Intertax 54 (1991/92).
- Thierry Lambert, *Contrôle fiscal: Droit et pratique* 523, 524 (1991).
- Vern Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax* 29 (4th ed. 1993).
- W.E. Butler, *Soviet Law* 41 (2d ed. 1988).
- VII Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1988).
- VIII Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1994).
- IX Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1987).
- XVIII Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1991).
- XIX Constitutions of the Countries of the World (Albert P. Blaustein & Gisbert H. Flanz eds., 1982).