

Vergi Hukukunun Kaynakları

Vergi hukukunda, yeni norm koyan kaynaklar **aslî** (bağlayıcı), diğerleri ise **yardımcı** (tali) kaynaktır.

Aslî (Bağlayıcı) Kaynaklar

Anayasa:

Anayasanın "Vergi ödevi" başlığını taşıyan 73 üncü maddesi vergi hukukunun anayasal dayanağını teşkil eder. Bu düzenleme, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğunu; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirileceğini veya kaldırılacağını; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceğini hükme bağlamaktadır.

Yasa:

Anayasanın 73 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası hükmü vergilerin yasallığı ilkesine ilişkindir. Vergi hukukunda yasalar temel kaynaktır. **Yasallık ilkesi, vergi ile ilgili düzenlemelerin sadece yasa olarak nitelenen bir formatta yapılmasını değil, aynı zamanda verginin temel unsurlarının (konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlar gibi) yasada açıkça belirlenmesini de gerektirir.**

Uluslararası Anlaşmalar:

Anayasanın 90 ıncı maddesi çerçevesinde, usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar da yasa hükmünde olduğundan usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmaların **vergilere ilişkin hükümleri de vergi yasası** hükmündedir. Çifte verginin önlenmesine ilişkin iki taraflı anlaşmalarla vergi hukukunda sık karşılaşılır.

Kanun Hükmünde Kararname:

Anayasanın 91 inci maddesi gereği, siyasi haklar ve ödevler bölümünde yer alan **vergi ödevi, kural olarak kanun hükmünde kararname konusu yapılamaz.** İstisnası: sıkıyönetim ve olağanüstü hallerde çıkarılacak olağanüstü hal kanun hükmünde kararnameleridir.

Yürütme Organının Özel Düzenleyici İşlemleri:

Anayasanın 73 üncü maddesinin son fıkrası, yasanın belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin düzenlemeler yapma yetkisinin yasayla Bakanlar Kuruluna verilmesini düzenlemektedir. Yasa ile böyle bir yetki verilir ise, yürütme organı vergi ilişkisinin bir kısım unsurlarında yasada belirtilen sınırlar içinde, yeni düzenlemeler yapabilecektir. **Bu düzenleme ile öngörülen yetkinin KHK ile karıştırılmaması gerekir.**

Diğer Düzenleyici İşlemler:

Tüzük ve yönetmelikler de vergi hukukunun birer kaynağını oluşturur.

İçtihadî Birleştirme Kararı:

İçtihadî birleştirme kararları vergi hukukunda da aslî kaynaktır.

Tali (Yardımcı) Kaynaklar

Doktrin ve **yargı kararları**, **Maliye Bakanlığınca çıkartılan genel tebliğler**, **genelgeler**, **izahlar ve**

görüşler (mukteza) tali kaynaklardır.

Genel tebliğler, vergi uygulamasında birliği sağlamaya yönelik olarak Maliye Bakanlığınca çıkartılır İdare hukuku açısından iç işlem niteliğinde olduklarından kesin ve yürütülmesi zorunlu (*lâzımülicra*) işlem değildirler, bu nitelikleri gereği kural olarak iptal davasına konu edilemezler. Vergi ödevlilerinin vergi ile ilgili tereddüde düşmeleri halinde vergi idaresine başvurarak açıklama talep etmeleri mümkündür. Bu hallerde yapılan açıklamalara mukteza adını alır.

Vergi Normlarının Uygulanması Ve Yorum

Hukuk Normunun Uygulanması Süreci

Bir hukuk normunun uygulama alanı bulması, normda soyut olarak tarif edilmiş olayların, yaşamda somut olarak gerçekleşmesine bağlıdır. Ancak bu gerçekleşmeden sonra normda öngörülen hukuki sonucun ortaya çıktığından söz edilebilir.

Hukuk uygulayıcısının belli bir hukuki sonucun doğduğuna ilişkin saptaması, yasa koyucunun normda soyut biçimde tanımladığı bir olayın, yaşamda bütün unsurlarıyla gerçekleştiğine ikna olma sürecinin tamamlanmasıyla mümkün hale gelir. ***Hukuk uygulayıcısının görevi, normdaki soyut olayın unsurları ile gerçekleşen somut, maddi olayın unsurlarının çakışıp çakışmadığını -örtüşme- saptamaktır.*** Örtüşme ya da örtüşmeme yönündeki karar, normdaki hukuki sonucun doğup doğmadığının veya normun uygulanma olanağı bulunup bulunmadığının saptanması için bir önkoşuldur.

Normun uygulanma sürecinde: ***Normda tanımlanan soyut olayın, unsurlarının ve kapsamının belirlenmesi -hukuk normunun anlamlandırılması, yorum; Yaşamda gerçekleşen -somut, maddi- olayın saptanması ve normla ilişkilendirilebilmek için bu olayın hukuki açıdan nitelendirilmesi*** olmak üzere teorik olarak birbirinden ayrı iki safha söz konusudur.

Normun anlamının belirlenmesi diyebileceğimiz yorum faaliyetinde, normu koyan yasa koyucunun iradesinin mi ***-sübjektif teori-***, yoksa yürürlüğe girmesiyle yasa koyucunun iradesinden bağımsız bir kimlik kazanan normun iradesinin mi ***-objektif teori-*** esas alınacağı ilk sorun olarak karşımıza çıkar. Bu sorunun ardından normun anlamının algılanmasında hangi yöntemlere öncelik verileceği sorunu gelir.

Yorum faaliyetinde, normu koyan organın iradesini esas tutma, tarihi yorum yöntemini; normu içerdiği kelimelere göre anlamlandırma, lafzî -devimsel- yorum yöntemini; normu yer aldığı normlar bütünü içinde anlamlandırma, sistematik yorum yöntemini; içinde bulunan sosyal ve ekonomik koşullara göre normdan algılanan bütünsel amacı esas tutma da amaçsal -gâi- yorum yöntemini ifade etmektedir.

İlke olarak vergi normlarının uygulanması faaliyeti diğer hukuk normlarının uygulanması faaliyetiyle aynıdır. Diğer hukuk alanlarından farklı olarak vergi hukukunda normun uygulanma işlemi açık bir yasal düzenlemeye konu edilmiştir. Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında yer alan, “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” hükmü genel planda vergi normlarının özel planda da vergi borcunun doğumuna vücut veren vergi normlarının uygulanma sürecine ilişkin bir düzenleme getirmektedir.

Özellikle irade özgürlüğünün sunduğu olanaklarından faydalanılarak, vergi normunda tanımlanan soyut olaydan farklı işlem tesisi suretiyle olası yükümlendirici vergisel sonuçların kaldırılmaya veya soyut olaya uygun işlem tesis edilerek yararlandırıcı vergisel sonuçlara ulaşmanın hedeflendiği hallerde yorum ve hukuki nitelendirme problemleri kendini daha net gösterir. **Normda kendisine hukuki sonuçlar bağlanan soyut olayların özel hukuk ya da başka hukuk alanlarının kavramlarıyla ifade edildiği hallerde, kavram kapsamında ya da dışında işlem tesisiyle vergisel avantajlara ulaşmayı hedefleyen -vergisel**

motivasyonlu- özel hukuk işlemlerinde, vergilemede dış dünyaya yansıyan hukuki formun mu yoksa iktisadi içeriğin mi esas alınacağı vergi normlarının uygulanmasında karşılaşılan temel sorunlardan biridir.

Kamu maliyesi teorisinde adil bir vergilemeyi sağlamak bakımından geçerli kriterler olarak kabul edilen gelir, servet ve harcamanın dış dünyaya yansımalarının özel hukuk formlarında gerçekleşmesi, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun hazırlanmak zorunda olan (AY. m. 73) vergi yasalarında da bu özel hukuk formlarının doğrudan ya da dolaylı olarak kullanımı sonucunu doğurur. Bu nedenle vergi normunun uygulanmasında karşılaşılan problemlerin temelinde, vergilendirme ilişkisinin doğası gereği vergi normunda başka hukuk alanlarının -çoğunlukla da özel hukukun- verilerinin kullanılması ve normu uygulayacakların irade özgürlüğünün geçerli olduğu özel hukuk alanındaki işlem veya olguları somut olay olarak saptamak ve nitelendirmek zorunda olmaları yatmaktadır.

Vergi normunun uygulanmasıyla ilgili olarak değinildiği üzere soyut boyutuyla, vergi doğuran olayda, hukuk uygulayıcısının faaliyeti, normdaki bu soyut tanımın anlamını belirlemeyle; daha teknik bir ifadeyle "yorum"la sınırlıdır. Oysa somut, maddi olay boyutuyla vergiyi doğuran olayda, hukuk uygulayıcısı kural olarak gerçekleşen olayı saptar -fotoğrafını çeker- ve saptadığı olaydaki unsurları niteler; bunlar dışında maddi olaya yönelik hiçbir işlevi olamaz ve olmamalıdır da. "Başka işlev" den kasıt, maddi olaya eklemeler yapılması, bazı hususların yok sayılması, en önemlisi de gerçekleşen olay yerine gerçekleşmeyen başka bir olayın ikame edilmesidir.

Vergi Normlarının Yorumu **Teorik Çerçeve**

Yorumda normda kullanılan ifadelerin kavranmasına ve anlamlandırılmasına yönelik bir çaba söz konusudur. Hukuk normunun yorumunda, normun içerdiği gerçek anlamın saptanması söz konusudur.

Yorumda amaç normun gerçek anlamını ya da başka bir deyişle normun gerçek iradesini saptamaktır. Bu noktada temel sorun, gerçek anlama ulaştıracak "gerçek irade"nin araştırılması bakımından ortaya çıkar. Hangi irade esas alınacaktır? Normu koyan organın normun getirilmesi sırasındaki iradesi mi, ya da normlaştırılmakla onu ihdas eden organdan bağımsız bir niteliğe bürünen normun iradesi mi? Normun yorumunda hangi iradenin esas tutulacağına ilişkin objektif ve sübjektif teori olmak üzere iki teori geliştirilmiştir. Sübjektif teori, normu ihdas eden organın normu koyarken sahip olduğu iradeyi yorum bakımından esas tutar. Bu nedenle normlaştırma nedenine, normlaştırma sürecindeki belgelere iradenin belirlenmesi bakımından özel bir önem atfeder ve yorumda tarihi yorum yöntemini ön plana çıkarır. Objektif teori ise, normu ihdas eden organın iradesinden ve tasavvurlarından bağımsız biçimde normun iradesini araştırır. Bu teoriye göre, norm, normlaştırma süreci tamamlandıktan sonra bağımsız bir yapıya kavuşur ve bu nedenle değişen sosyal, iktisadi, kültürel vb. koşullar dikkate alınarak normun yorumlanması gerekir; bu görüş uyarınca yorumda normu koyan organın iradesiyle bağlı kalınması hukuku durağan hale getirir. Bir yanda norm koyucunun iradesinin diğer yanda toplumsal gelişmelerin tamamen göz ardı edilmesinin yaratacağı sakıncalar iki teoriyi bağdaştırmaya çalışan yeni bir yaklaşımı beraberinde getirmiştir. **Normun anlamlandırılmasında "yasa koyucunun normda somutlaşan iradesi"nin belirleyici olması gerektiği yönündeki bu yaklaşımda, normlaşma sürecine ilişkin verilerin tali, yardımcı bir işleve sahip olduğu kabul edilmektedir.**

Yorumda yükümlü lehine ya da hazine lehine sonuçlara ulaşmak gibi bir amaç kesinlikle söz konusu olmamalıdır.

Yasal Çerçeve

Türk Vergi Hukukunda yoruma ilişkin genel düzenleme, 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi değiştirilerek yapılmıştır. "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlıklı hüküm:

"A) Vergi Kanunlarının Uygulanması: Bu kanunda kullanılan "Vergi Kanunu" tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lâfzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lâfzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır"

biçimindedir. Tam bir görüş birliği olmamakla birlikte yorum yöntemleri lâfzi, tarihi, sistematik ve amaçsal yorum olmak üzere dört ana başlık altında incelenmektedir.

Hareket noktasını normda yer alan kelimelerin oluşturduğu lafzî yorum yöntemi, normun gerçek iradesinin normdaki kelimelere yansıdığı temel varsayımına dayanır. Bu yöntemde göre normun anlamı, normda yer alan kelimelere, bu kelimelerin cümle içinde yerlerine, kısaca dilbilim kurallarına göre belirlenir. Tüm normlarda yorum faaliyetine, doğası gereği normda yer alan kelimelerden başlanır ise de **lafzî yorumu** diğer yöntemlerden ayıran özellik, normun sözleri ile bağlı kalınması ve onun dışına çıkılmasının istenmemesidir. **Tarihi yorum yönteminde** normun getirilişi esnasında sahip olduğu irade araştırılarak normun anlamı belirlenir. Bunun için de yasalaştırma faaliyetine ilişkin dokümanlar asıldır. Yasa koyucunun iradesinin belirlenmesini gerektiren bu yöntemin işlevsellikten uzak olduğu açıktır. Yasa koyucunun neyi arzulandığını saptamak ve buna göre normu anlamlandırmak neredeyse imkansızdır. **Sistematik yorumda** norm, ait olduğu bütün -sistem- içindeki yeri, diğer normlarla olan ilişkisi dikkate alınarak anlamlandırılır. Objektif yorum teorisine dayalı **amaçsal yorum yönteminde** normun değişen sosyal ve ekonomik koşullar altında kazandığı anlama; normda ifadesini bulan değerlendirmeler ve çıkar çatışması araştırılarak, normun öngördüğü çözüme, ulaşmak istediği amaca uygun yorum yapılır. *Normların zamanla değişen koşullara uygun anlamlandırılmasını, adalet duygularını tatmin edecek sonuçlara ulaşılması için normun ihmal edilerek, somut maddi olayın özelliklerinin dikkate alınmasını gerektiren bu yorum yöntemi, normun amacını belirlemede hukuk uygulayıcısına tanıdığı serbestinin hukuki güvenlik ilkesinin sarsılmasına neden olabileceği gerekçesiyle eleştiriye uğramaktadır.*

Normun yorumunda normu koyan organın normda somutlaşan iradesi esas alınmalı, normu koyan organın (yasama) görüşmeleri ve gerekçelerinde ifade edilen normu ihdas nedenleri normdan çıkarılan bütünsel amaçla bağdaştığı ölçüde ikincil öneme sahip olmalıdır. Yorum yöntemlerinin birbirini tamamlayıcı nitelikte olduğu, aralarında bir öncelik sonralık ilişkisi bulunmadığı göz ardı edilmemelidir. Bir norm anlamlandırılırken işin doğası gereği, lâfızdan başlanmakla birlikte, lâfızdan elde edilen verilerle normun amacı arasında farklılık olup olmadığına bakılmalı; farklılık yoksa diğer yöntemlerin de bir farklılık olmadığı yönündeki tespiti doğrulayıp doğrulamadığı araştırılmalıdır. Normun lafzı ile amacı arasında bir fark olduğu saptanıyor ise normun ait olduğu hukuk alanına göre çözümler geliştirilmelidir.

Vergi hukuku açısından yorum faaliyetinin ilke olarak diğer hukuk alanlarındakinden farklı olmadığı söylenebilir. Ancak yasallık ilkesinin istisnasız geçerli olduğu maddi vergi hukuku normlarının yorumunda yükümlü lehine ya da aleyhine ayrımı yapılmaksızın aşlamayacak belli sınırlar vardır. Kıyas yasağı, hakimın hukuk yaratamaması olarak bilinen sınırlar bir yana bırakıldığında, kıyas yasağına ilişkin en önemli sınır, normda kullanılan kelimelere, verilmesi mümkün anlamların dışında anlam yüklenemeyecek olmasıdır. Amaçsal yorumun da sınırını oluşturan bu çerçeve, normda bulunan

her kelimenin dikkate alınmasını gerektirir. Normdaki bir kelimeye yüklenmesi mümkün olmayan bir anlamın yorum yoluyla verilmesi, bir yorum faaliyetinden ziyade hukuk yaratma, yasayı düzeltme veya tamamlama faaliyetidir. Böyle bir durum hukuk uygulayıcısının yasama organının tekelinde bulunan bir yetkiyi kullanması anlamına gelir ve vergi hukuku alanında böyle bir yetkinin kullanılması mümkün değildir.

Ekonomik yaklaşım

Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi yasası hükümlerinin yorumlanmasında hukukî biçimlerin ötesine geçilerek, gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır. Ekonomik yaklaşım, vergi hukukunda yoğun uygulama alanı bulan bir yaklaşım biçimi olup; gerek maddî olayın saptanmasını gerek hukuk kuralının yorumunu içerdiğinden bir üst kavram olarak kullanılır. Vergiye doğuran olayın ekonomik niteliği ve işlerliğine göre saptanmasına ve değerlendirilmesine vergi hukukunda ekonomik irdeleme denir. Vergiyi doğuran olaya uygulanacak hukuk kuralının ekonomik gerçekler göz önüne alınarak saptanması ise ekonomik yorumdur.

Özel hukuktaki irade özgürlüğü, yasaklanmamış ahlâk ve adaba aykırı olmayan her işlemin yapılmasını mümkün kılar. İrade özgürlüğünün belli, somut bir iktisadi amaca ulaşılması bakımından farklı yollar izlenmesine, yeni yollar kullanılmasına olanak vermesi, bireyleri hedefledikleri iktisadi sonuca, vergi normunda vergi borcunun doğumu için öngörülen soyut tanımda yer alan özel hukuk işleminin dışındaki işlemlerle ulaşmaya yöneltir. Örn. Bir menkul veya gayrimenkul mal üzerindeki kullanım hakkı, malın satılması, başka malla takas edilmesi, bağışlanması veya malı kullanma yetkisi veren diğer sözleşmeler (kira, intifa, leasing vb.) neticesinde edinilebilir veya aktarılabilir. Hukuki açıdan farklı hak ve borçları içeren bu seçeneklerin her birine bağlanan vergisel sonuçlar da farklıdır.

Vergilendirmede mali gücün esas alınması, bu güce sahip olan herkesin öngörülen yükümlülüğe katlanmak zorunda bulunması ve vergilemede eşitlik -aynı durumda olanların aynı, farklı durumda olanların farklı muameleye tabi tutulması- iktisadi güce sahip olmasına rağmen legal ya da illegal yollarla bu yükümlülüğünü yerine getirmekten kaçınmaya yönelik girişimlerin boşa çıkartılmasını; vergilendirmede gerçek iktisadi boyutun dikkate alınmasını gerektirir.

Hem vergi normunun anlamlandırılması hem de somut maddi olayın -vergiye doğuran olayın- nitelendirilmesi sürecinde iktisadi boyutun esas alınması ekonomik yaklaşım neticesinde mümkün olabilmektedir.

Ekonomik yaklaşım vergilemede iktisadi boyutun dikkate alınması adına bütün kapıları açan bir maymuncuk; ya da yasa koyucunun vergi uygulamacısına dilediği gibi doldurmak üzere verdiği açık bono değildir. Ekonomik yaklaşımın vergi hukukundaki asıl işlevi, "mali güce göre vergilendirme" temel ilkesinin özel hukuk işlemleriyle işlemez hale getirilmesini önlemek ve aynı iktisadi güce sahip olanları aynı biçimde vergilendirerek vergilemede eşitliği sağlamaktır.

Vergilendirme ilişkisinde ilke olarak özel hukuk işleminin iktisadi boyutu esas alınır. Fakat vergi normunda bu iktisadi boyutun çoğu kez özel hukuk kavramlarıyla ifade edilmesi, yorumda ne zaman iktisadi içeriğin esas alınacağı ne zaman alınmayacağı konusunda bir ön saptama yapılmasını gerektirir. Dolayısıyla ekonomik yaklaşım her vergi normunun ve her somut olayın uygulanmasında kullanılacak bir yöntem değildir. Vergiyi doğuran olayın iktisat ya da vergi hukukuna özgü kavramlarla ifade edildiği ya da özel hukuk kavramlarının özel hukuktaki anlam ve içerikleriyle kullanıldığı durumlarda ekonomik yaklaşıma başvurulamaz. Özel hukuk kavramlarının iktisadi içeriklerinden bağımsız vergileme konusu yapıldığı hallerde iktisadi boyutun vergilemede esas alınmaya çalışılması

amacı aşan uygulamaları da beraberinde getirir. Örneğin "evlenme veya boşanma" terimlerine yer verilerek, bunlara vergisel sonuçlar bağlanmış bir vergi normunun uygulamasında, kavramların medeni hukuktaki anlamlarıyla kullanıldığı konusunda bir tereddüt yoksa, iltica saikiyle yapılmış medeni hukuk anlamında muvazaalı bir evliliği vergisel anlamda geçersiz saymak; evlenme akdi olmaksızın evli gibi yaşayan çiftleri vergi hukuku anlamında evli gibi değerlendirmek ya da geçerli evlilik birliği tesis etmiş olmasına rağmen fiilen ayrı yaşayan çiftleri boşanmış saymak olanağı yoktur.

Vergiye Dolanmaya Yönelik Özel Hukuk İşlemleri: Peçeleme

Vergisel etkilerin özel hukuk ilişkilerini biçimlendirmesi, vergi normlarında verginin bağlandığı olayların soyut tanımında özel hukuk kurum ve kavramlarının yoğun kullanımı, vergi yükümlülerini ve potansiyel vergi yükümlülerini aslında iktisadi içeriği ile vergi normlarınca kapsandığı kuşkusuz olan ilişkilerini, normun kapsamı dışında tutacak veya bunu tartışılabilir hale getirecek özel hukuk biçimlerini tercihe yöneltir. Bu yöndeki tercihler vergi hukukunda vergiden kaçınma, vergi tasarrufu ve verginin dolanımı kavramlarının sınırlarının belirlenmesi zorunluluğunu beraberinde getirir. İktisadi sonuçtan vazgeçmek suretiyle vergi konusu ile ilişkiye girmemek -vergiden kaçınma- veya vergi yasalarınca sunulan olanaklardan yararlanmak -*vergi tasarrufu*- vergi hukuku bakımından reddedilmeyen davranış biçimleridir. Ancak **özel hukuk biçimlerinin vergisel avantajlara ulaşmak için, vergi normlarının konuluşlarındaki amaçlarla bağdaştırılamayacak biçimde kötüye kullanımı -verginin dolanımı, peçeleme- tüm vergi sistemlerinde reddedilir. Vergiden kaçınmada, vergi normundaki soyut olay tanımına giren işlemin oluşması engellenmektedir. Verginin dolanımında (peçeleme) ise, doğması olası vergi yükümlülüğünün önlenmesi veya bir vergi kolaylığından yararlanma amacıyla maddi olayın iktisadi özden vazgeçmeksizin, yasadaki tanıma uygun, yani olduğundan farklı biçimde sergilenmesi söz konusudur.** Bu çerçevede, **peçeleme, vergi yükümlülerinin ve sorumlularının özel hukuk biçimlerini olağan kullanımları dışında vergi kaçırma amacı ile kötüye kullanmaları; vergi yasasının iktisadi içeriğiyle vergileme konusu yaptığı bir özel hukuk işlemi yerine vergileme konusu yapılmayan bir özel hukuk işleminin olağan ve doğal kullanımı dışında kullanımı olarak tanımlanabilir.**

Kanuna karşı hilenin vergi hukukundaki yansıması veya özel bir türü olarak değerlendirilen peçeleme işlemleri mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleri için ciddi bir tehdit oluşturur. Bir özel hukuk işleminin, peçeleme oluşturup oluşturmadığının tartışılabilmesinin veya **peçelemenin varlığından söz edilebilmesinin ön koşulu, vergi normunun vergiyi bağlandığı soyut olayın tanımında özel hukuk kurum ve kavramının temsil ettiği iktisadi içeriğiyle kullanılmış olmasıdır. Özel hukuk kavramlarının iktisadi içeriklerinden bağımsız biçimde vergi normunda kullanılması durumunda peçeleme işlemi yoktur. Örneğin:** verginin bağlandığı soyut olay tanımında "evlilik, boşanma" terimlerine aile hukukundaki anlamlarıyla yer verilmiş ise, bu tür özel hukuk işlemlerinde vergisel çıkar elde etme amacı gözlenirse dahi, ait oldukları alanlardaki anlamla bağlı kalınacağından; imam nikahı, fiili birliktelik halinde evlenmenin, fiili ayrılıkta boşanmanın varlığından dolayısıyla da peçeleden söz edilemez.

Özel hukukun düzenleme olanaklarından yararlanılma koşulu, hukuki işlemler dışında kalan davranış biçimlerinin peçeleme olarak nitelenmesini engeller. Örneğin şarap üzerine konulan vergi nedeniyle bira içilmeye başlanmasında salt bir davranış söz konusu olup hukukun düzenleme olanaklarının kullanılması bahis konusu değildir. Bu unsur, vergiden kaçınma ile verginin dolanımı arasındaki sınırlardan biri olarak değerlendirilebilir. **Özel hukukun düzenleme olanaklarının kötüye kullanılmamış olması durumunda bir peçelemenin varlığından söz edilemez.**

Hukuk düzeni iktisadi amaçlara ulaşmada basit tipler öngörmüştür. **Bir iktisadi amaç için tipik ve en**

basit sayılan yolun seçilmiş olması "ölçülü" bir seçim yapıldığının kanıtıdır. Bu bağlamda basit, amaca uygun, sarıh, içeriği açık işlemlerin ölçülü; komplike, yapay, alışılmışın dışında, lüzumsuz, karmaşık, zor kavranır, rasyonel olmayan, akla aykırı, etki ve biçim açısından oransız işlemlerin ölçüsüz olduğu ileri sürülebilir.

Bir özel hukuk işleminin ölçülü olup olmadığı "işlemin büründüğü hukuki biçimle gerçek iktisadi içeriğinin örtüşüp örtüşmediği, saptanan iktisadi amacın tipik addedilen bir formda olup olmadığı, tarafların gerçek iradeleri araştırılarak" saptanabilir. İşlem taraf veya taraflarının gerçek iradelerinin de dikkate alınmasını öngören bu yaklaşım, her somut olayın kendi özellikleri içinde değerlendirilmesini gerektirir; genellemeler yapılmasına engel oluşturur. Ulaşılmak istenen iktisadi sonuçla, seçilen yol arasında makul bir bağlantının mevcudiyeti söz konusu ise, seçilen yolun salt vergisel nedenlerle tercih edilmiş olması da peçeleme sayılamaz. Peçelemenin sadece özel hukuk biçimlerinin kötüye kullanılması halinde ortaya çıkabileceğine işaret etmek gerekir. Özel hukukun düzenleme olanaklarının kötüye kullanılıp kullanılmadığının saptanması bakımından kanımızca en tutarlı kriter, **peçelemenin varlığı tartışılacak bir özel hukuk işleminde, vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride hâlâ anlamlı bir iktisadi bütünlük kalıp kalmadığıdır. Geride anlamlı bir iktisadi bütünlük kalıyorsa seçilen form ölçülü ve "kötüye kullanma" koşulu gerçekleşmemiştir. Buna karşın vergisel avantaj sağlama amacı dışta tutulduğunda geride anlamlı bir iktisadi bütünlük kalmıyorsa seçilen form ölçüsüzdür.**

Peçelemenin varlık koşullarından biri de, işlem neticesinde **vergisel bir çıkarın** ortaya çıkmış olmasıdır. **Vergisel çıkar sağlanması, vergi borcunun doğumunun engellenmesi veya bir vergi kolaylığından yararlanılması biçiminde gerçekleşebilir.**

Peçelemenin varlığı saptandığında, taraf veya taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine ikame edilen varsayımsal ölçülü işlem vergilemede esas tutulur. Bir başka ifadeyle, vergiyi dolanma yönündeki amaç elimine edilerek, işlem olağan koşullarında yapılsaydı, nasıl vergilendirilecek idiyse o şekilde vergilendirilir. Vergi hukuku açısından bir işlemin peçeleme olarak nitelendirilmesi, işlemin özel hukuktaki geçerliliğini hiçbir surette etkilemez.

Kıyas Yasağı (Boşluk Doldurma)

Hukukta kıyas, bir olay hakkında yasada yer alan kuralın, nitelikleri ve kuruluşları ona benzeyen fakat yasada düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanmasıdır. Vergi hukukunda kıyas yolu ile yoruma başvurulması hukuk devletinin hukukî güvenlik ilkesine ve vergilerin yasallığı ilkesine ters düşer. Aksi halde vergi koyma açısından yetkisiz olan yürütme ve yargı organları tarafından vergi doğurucu olaylar yaratılabilir veya mevcut vergi yükleri değiştirilebilir. **Vergi hukukunda salt yükümlü aleyhine değil yükümlü lehine boşluk doldurma veya kıyas da mümkün değildir.**

Vergi hukukunda, özel hukukta olduğunun tersine yargıcın hukuk yaratma yetkisi yoktur. Yargıç, vergi yasalarını özü (ruhu) ile yorumlarken yeni vergi doğurucu olaylar ya da yeni vergi muafık ve istisnaları yaratamaz. Vergi yasalarında görülen boşlukların ya da eksik yasal düzenlemelerin yasama süreci içinde doldurulması ve tamamlanması gerekir.

Vergilendirme Yetkisi ve Sınırları

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukukî ve fiili güçtür. Kamu hizmetlerinin finansmanı için gereksinim duyulan mali kaynaklar vergilendirme yetkisi kullanılarak karşılanır.

Vergilendirme yetkisi, devletin kamu gelirleri içinde sadece vergi koymaya ilişkin yetkisini (dar anlamda vergilendirme yetkisi) ifade ettiği gibi, devletin kamu giderlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişiler üzerine koyduğu her çeşit mali yükümlülüğe ilişkin yetkisini de (geniş anlamda vergilendirme yetkisi) ifade eder.

Vergilendirme yetkisi, devlet tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanılacağı, gibi yerel idarelere ve federal devletlerde federe devletlere belli ölçüler içinde devredilebilir. Bu çeşit yetki devrine ilişkin kurallar genellikle anayasalarda yer alır.

Vergilendirme yetkisinin sahibi olan devlet, bu yetkisini uygun göreceği sınırlar içinde yerel idarelere devredebilir. Yerel idareler kendilerine devredilen vergilendirme yetkisi ölçüsünde mali özerkliğe sahip olurlar. Bu çerçevede üç sistemden bahsedilebilir: (1) Geniş mali özerklik, (2) Sınırlı mali özerklik, (3) Merkezi devlete bağlılık.

Geniş mali özerlikte, yerel idarelere belli vergi alanları bırakılır. Yerel idarelerin organları bu vergilerin konularını, yükümlülerini, matrahlarını, oranlarını ve diğer koşullarını saptayabilir. Devlet genel bir denetleme yetkisine sahiptir. Sınırlı mali özerlikte, devlet, yerel idarelere vergilendirme konusundaki yasama yetkisini devretmez; fakat bir kısım vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisini devreder. Bir kısım vergiler bakımından ise, yerel idarelerin sadece, kendi uygulayacakları oranları belli sınırlar içinde belirleme yetkisi vardır. Merkezi devlete bağlılıkta, vergilendirme yetkisinin yerel idarelere devri söz konusu değildir. Yerel idareler merkezi devlet tarafından konulan, tarh ve tahsil edilen vergilerden çeşitli ölçütlere göre (*nüfus, yüzölçümü, ulusal gelirden aldıkları pay vb.*) pay alırlar. Bu halde yerel idarelerin mali özerkliğinden söz edilemez.

1982 Anayasası yerel idarelerin mali özerkliği konusunda "... Bu idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynakları sağlanır" hükmünü (m.127, f.6) öngörmektedir. Mevcut sistem merkezi idareye bağımlılık olarak nitelenebilir.

Vergilendirme Yetkisinin Hukuk Devleti İlkesi Açısından Sınırları

Anayasaya göre (m.2) "Türkiye Cumhuriyeti ...sosyal bir hukuk devletidir".

Hukuk devleti, hukukun egemen olduğu ve vatandaşların hukukî güvenliğe sahip bulunduğu devlet olarak tanımlanmaktadır. Hukuk devletinin belli başlı nitelikleri olarak, Yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari eylem ve işlemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğu sayılmaktadır.

Yasal İdare İlkesi

Vergi hukukunda yasal idare ilkesi, idarenin vergilendirme işlemlerini yalnız yasalara uygun ve doğru olarak yerine getirmesini değil, aynı zamanda yürütme organına yetki devrinin anayasal koşulları gerçekleşmişse Bakanlar Kurulunun düzenleyici işlemlerine ve yasaya eşit ve daha üstün kaynaklara (*Anayasa, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, uluslararası vergi anlaşmaları*) uygun olarak davranmasını da içerir.

Genellik ve Eşitlik İlkeleri

Vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi ödemesini gerektirir. Hukuk devleti kavramı açısından vergilendirmede genellik ilkesi ile yasa önünde eşitlik ilkesi çakışmaktadır. Anayasanın 10 uncu maddesine göre, herkes dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin yasa önünde eşittir; hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz; devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde

eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.

Vergilendirmenin genel olması, eşit olmasının da ön koşuludur. Ancak vergilendirmede eşitlik ilkesi daha geniştir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi yatay adalet-dikey adalet ayırımı içinde incelenir. **Yatay adalet vergilendirme yönünden benzer durumda (gelir, gider, servet, aile durumu vb.) bulunan kişilerin eşit işleme tabi tutulmasını, dikey adalet ise benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde, değişik işlem yapılmasını gerektirir. Yatay adalet, hukuk devleti kavramının yasa önünde eşitlik ilkesi ile ilgili bulunmaktadır.**

Temel Hak ve Özgürlükler Açısından Sınırlandırmalar

Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir. Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz bir hale gelebilir ya da bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir. Vergilendirme yetkisine karşı duyarlı olan temel hak ve özgürlükler arasında ilk akla gelenler özel hayatın gizliliği, yerleşme ve seyahat özgürlüğü, mülkiyet ve miras hakkıdır.

Hukukî Güvenlik İlkesi

Hukukî güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Hukukî güvenlik ilkesinin vergi hukukunda özel bir önemi vardır. Bu ilke **vergi yükümlülerinin, hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığı ile yaptığı müdahaleleri önceden görmelerini ve durumlarını buna göre ayarlamalarını gerektirmektedir.** Kişiler böylece geleceğe yönelik planlarını buna göre yapabilecekler, vergilendirmede keyfilik de önemli ölçüde önlenilecektir. **Hukukî güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesini içermektedir.**

Vergilendirmede Belirlilik

Adam Smith'in geleneksel vergilendirme ilkelerinden olan belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenilecektir. Belirlilik ilkesi bir yandan yükümlülerin hukukî güvenliğini korurken diğer yandan da vergi idaresinde istikrarı sağlar.

Vergi hukukunda kıyas yasağı belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşır. Hukuk devletinin hukukî güvenlik ilkesi ve vergilerin yasallığı ilkesi, vergi hukukunda kıyas yoluna başvurulmasını engeller. Aksi halde idare ve yargı organlarının bu yoldan yeni vergi doğurucu olaylar yaratmaları veya vergi yükünü arttırmaları olasılığı doğabilir. Bu durum da hukukî güvenliğe ve barışa ters düşer.

Vergi Yasalarının Geriye Yürümezliği

Hukukî güvenlik ilkesi, vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmasını engeller. Kişiler gelecek dönemlere ilişkin plânlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuk düzenine olan güvenlerini sarsar; ekonomik ve ticarî hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur.

Türk anayasalarında vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm yer almamıştır. **Vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili olarak "gerçek geriye yürütme-gerçek olmayan geriye yürütme" ayrımı yapılmaktadır. Gerçek geriye yürütme, bir vergi yasasının eski yasa döneminde tamamlanmış ve hukukî sonuçlarını doğurmuş hukukî durum, ilişki ve olaylara uygulanmasıdır. Gerçek**

olmayan geriye yürüme ise **yeni yasanın, eski yasa yürürlükte iken başlamakla beraber henüz sonuçlanmamış hukuki durum, ilişki ve olaylara uygulanması anlamına gelmektedir.** Bu ayırım çerçevesinde kural olarak gerçek geriye yürüme geçersiz, gerçek olmayan geriye yürüme ise geçerli sayılmaktadır. Ancak her iki kurala da istisnalar getirilmektedir. **Gerçek olmayan geriye yürümenin kabul edilebilmesi için: (1) Kişiler yasa değişikliğini ve bu değişikliğin geriye yürüyeceğini tahmin etmek durumunda iseler, örneğin yasa değişikliği basında haber olarak yer almışsa, (2) Eski yasa döneminde hukukî durum belirsiz, anlaşılmaz idi ise, (3) Daha önce yürürlükteki kural yok hükmünde ise veya bu kuralın Anayasaya aykırılığı tereddüt yaratmayacak kadar açık idi ise, örneğin yürütme organına eski yasa ile anayasal koşul ve sınırları aşan ölçüde geniş yetki verilmiş ise, (4) Kamu yararı geriye yürürlüğü zorunlu kılıyorsa ve bu neden kişilerin hukukî güvenliklerinden daha baskınsa geriye yürüme geçerlidir.**

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi yasaları yönünden değil, aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Bakanlar Kurulunun yükümlülük yükleyici işlemlerle geçmiş dönemlere ilişkin mali yükümlülükler getirmesi ya da mevcutları arttırması idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine de ters düşer. Aksi halde söz konusu işlem, yetki ögesi açısından sakatlanır.

Başvurma Hakkı ve Yargısal Denetim

Hukuk devleti ilkesi ve buna bağlı ilkeler tek başına kişiler için bir güvence oluşturmaz. Yeterli güvence, bu ilkelere işlerlik kazandıracak başvurma hakkı ve yargısal denetimle sağlanabilir. Örneğin yasaya aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir yükümlünün yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmesi için idari ve yargısal başvurma olanaklarına sahip olması gerekir. Anayasanın 36 ncı maddesi (f.1) ile 40 ncı maddesi hak arama özgürlüğü ve başvurma hakkı ile ilgilidir. Anayasanın 74 üncü maddesi ise vatandaşların dilekçe ile yetkili idari makamlara veya Türkiye Büyük Millet Meclisine dilek veya şikâyetlerini bildirme hakkını düzenlemiştir. Kendisi hakkında anayasa veya yasalara aykırı bir işlem yapılan yükümlünün bu işlemi yargı organlarına götürme hakkı vardır. Sakat vergilendirme işlemine karşı yükümlülerin mahkemeye başvurma olanağı kaldırılamaz. Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Vergilendirme yetkisinin yargısal denetiminin ikinci yönü de vergi yasalarının Anayasa yargısının denetimine tâbi olmasıdır. Türk hukukunda vergi yasaları da diğer yasalar gibi Anayasa Mahkemesinin yargısal denetimine tabidir.

Vergilendirme Yetkisinin Sosyal Devlet İlkesi Açısından Sınırları

1982 Anayasası, 1961 Anayasasında da olduğu gibi Türkiye Cumhuriyetini sadece “hukuk devleti” olarak değil, “sosyal bir hukuk devleti” olarak nitelendirmiştir. **Sosyal devletin temel amaç ve görevleri sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır. Bu amaçlar çerçevesinde devlet bir yandan ekonomik bakımdan zayıfları koruyacak, vatandaşları sosyal güvenliğe kavuşturacak, diğer yandan da ekonomik kalkınmayı sağlayacaktır.** Sosyal devlette vergilendirmenin kamu giderlerine karşılık bulmak olan geleneksel mali amacının yanı sıra ekonomik amaçları da önem kazanmıştır. 1982 Anayasasındaki, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” hükmü (m.73, f.2), vergilendirmenin sosyal amacı açısından yasama organına yön gösterici niteliktedir.

Sosyal devlet, vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesinde, diğer yandan da plânlı kalkınma için gerekli özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır.

Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi

Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir. Yararlanma vergileri olarak adlandırılan harç, resim ve katılma paylarında bu ilke geçerli değildir. Bir başka ifade ile, vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur. Çünkü bu yükümlülükler konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. Anayasanın 73 üncü maddesi de mali güce göre vergilendirme ilkesini sadece dar anlamda vergi için hükme bağlamıştır.

Anayasanın 73 üncü maddesi vergilerin mali güce göre konulacağını hükme bağlamakla beraber, mali gücün tanımını yapmamış ve hangi göstergelere göre belirleneceğini öngörmemiştir. Kamu maliyesinde kişilerin mali güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir.

Gelirin ve Servetin Vergilendirme Yolu ile Yeniden Dağıtılması.

Sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesinde temel amaç, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme düşüncesidir.

Gelirin ve servetin daha adaletli yeniden dağılımının gerçekleştirilebilmesi için mali güce göre vergilendirmeye yönelik tedbirleri daha yoğun biçimde kullanmak gerekir. Örneğin gelir vergisi tarifesine daha belirli bir artan oranlılık kazandırabilir; geliri belli bir düzeyin altında olanlara devlet yardımı yapılabilir (negatif gelir vergisi); lüks mallardan alınanlar dışında muamele ve özel tüketim vergileri hafifletilebilir, zorunlu gereksinim maddeleri üzerinden alınanlar kaldırılabilir; veraset ve intikal vergilerinin oranı yükseltilebilir; sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnalarının kapsamı genişletilebilir.

Sosyal Devlette Planlı Kalkınma ve Vergilendirme

Sosyal devletin, sosyal adalet ve gelirin ve servetin yeniden dağılımı hedeflerinin yanında planlı kalkınmayı gerçekleştirme hedefi de vardır. Sosyal adaleti gerçekleştirme ve gelirin ve servetin yeniden dağıtılması yönünde alınacak tedbirler tasarruf ve sermaye oluşumuna, dolayısıyla kalkınmaya engel olabilir. Örneğin, sosyal adaletle ilgili vergi düzenlemeleri orta ve yüksek gelir sahiplerinin tasarruflarına ve yatırımlarına engel olurken, düşük gelir gruplarının daha fazla tüketimde bulunmalarına yol açarsa bu olumsuz sonuç kaçınılmaz olacaktır. Sosyal devletin en zor görevi bu çelişen hedefler arasında uygun bir dengeyi bulmaktır.

Plânlı kalkınmaya ilişkin vergi tedbirleri başlıca yatırımları ve ihracatı geliştirmek ve özendirmek amaçlarını hedef almaktadır.

Sosyal Devlet İlkesinin Vergilendirme Yetkisini Sınırlandırmada Hukukî Değeri

Yasa koyucu, vergi sistemini düzenlerken mali güce göre vergilendirme ilkesine uyacak (olumlu ödev) ve kişilere mali güçlerini aşan ölçüde vergi yükü yüklemeyecektir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, yasama organına yüklediği olumlu ödev açısından, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu belirten hükümle (Ana. m. 73, f.2) birlikte yön gösterici değere sahiptir. Başka bir deyişle mali güce göre vergilendirme ilkesi yasama organına yüklediği kaçınma ödevi açısından pozitif anayasa hukukunda değer taşımaktadır.

Vergilendirme Yetkisinin Uluslararası Alanda Sınırları

Devlet egemenliği gibi onun içerdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi de kural olarak devlet ülkesinin sınırları içinde geçerlidir. Devletlerin kendi vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla ya da

uluslararası anlaşmalarla sınırlandırmaları mali egemenliklerinin doğal bir sonucudur.

Bir devletin vergi yasaları kural o devletin egemenlik alanı içinde geçerlidir. Bir ülkenin mali sınırları gümrük sınırlarına eşittir. Devletler hukuku kuralları uyarınca bir devletin vergi yasalarının başka devletlerin ülkelerinde uygulanması olanaksızdır. Dolayısıyla devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçekçi bir şekilde belirlemek durumundadırlar. Vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi yükümlüsü ya da vergi konusu arasında asgari ve yeterli bir ilişkinin bulunması gerekir. Vergi yasalarının mülkiliği, vergilendirmede kaynak ilkesinin uygulanması anlamını taşır. Bu ilkeye göre, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Vergilendirmede kaynak ilkesi tek başına kabul edildiği takdirde vergi yükümlüsünün uyrukluğ ya da ikametgâhının bulunduğu yer önemli değildir. Ancak bir ülke vergi sisteminde kaynak ilkesi yerine uyrukluğ veya ikamet ölçüt alınmışsa vergi yasalarında mülkiliğ ilkesi değil, şahsiliğ ilkesi kabul edilmiş olur.

Birçok ülkenin vergi sisteminde kaynak ve ikametgâh ilkeleri değişen ağırlıklarda birlikte uygulanır. Çeşitli ülkelerin şahsiliğ ve mülkiliğ ilkelerini aynı vergiler bakımından aynı şekilde kabul etmemeleri birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin aynı yükümlüler ve aynı vergi konuları üzerinde çakışması sonucunu doğurur. Örneğin, bir kişi vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden bir ülkede yerleşmişse ve kaynak ilkesini kabul eden bir ülkedeki ekonomik faaliyeti sonucunda gelir elde etmişse, her iki devletin de vergilendirme yetkisi vardır. Bu, hukukî anlamda uluslararası çifte vergilendirmedir. Hukukî anlamda çifte vergilendirme birden fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmesinden kaynaklanır. Buna karşılık aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulması ise ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirmeyi oluşturmaktadır. Devletlerin hukukî anlamda çifte vergilendirmeyi önlemeleri için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştırmaları gerekir.

Bu çerçevede devletlerin vergilendirme yetkilerini yasalarla tek yanlı olarak sınırlandırmaları, hukukî anlamda çifte vergilendirmeyi önlemek için başvurulacak ilk yoldur. Vergilendirmede ikamet ilkesini kabul eden devletler, gelir veya servetin kaynağı olan devletlerin vergilendirme yetkisini tanıyarak çifte vergilendirmeyi önleyecek tedbirleri alabilirler.

Uluslararası Anlaşmalarla Sınırlandırma

Devletlerin vergilendirme yetkilerini tek yanlı olarak yasalarla sınırlandırmaları çifte vergilendirmeyi tamamen önlemek bakımından yeterli olmamaktadır. Devletler uluslararası anlaşmalarla vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genellikle gelir, servet ve veraset ve intikal vergileri alanlarında yapılır. Bu anlaşmalar iki taraflı ya da çok taraflı olarak imzalanabilir. Ancak iki taraflı anlaşmalar çok daha yaygın olarak kullanılmaktadır. Devletler vergilendirme yetkilerini sadece iki taraflı anlaşmalarla değil, çok taraflı anlaşmalarla da sınırlandırabilirler. Ancak şimdiye dek çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla çok taraflı bir anlaşma imzalanamamıştır.

Uluslararası Bütünleşmelere Katılma Suretiyle Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması

Devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası ya da uluslararası ekonomik bütünleşmelere üye olarak da sınırlandırabilirler. Ekonomik bütünleşmeler devletlerin uluslararası ekonomik ilişkilerini geliştirmek ve dış ticareti serbestleştirmek amaçları ile kurdukları, ekonomik işbirliği boyutlarını aşan uluslararası birliklerdir. Vergilendirme yetkisinin ekonomik bütünleşmeler içinde sınırlandırılması, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda karşılıklı olarak kullanılmasından “vazgeçilmesi” ya da bütünleşme ile oluşturulan kurumlara “devredilmesi” şeklinde olabilir.

Türkiye’nin, ileride Avrupa Birliği’ne tam üye olarak katılması halinde, egemenliğinin içerdiği yetkilerde

daha büyük ölçüde sınırlama yapması gerekli olacaktır. 1982 Anayasası, başta 6 ncı maddesinde yer alan “Egemenlik kayıtsız şartsız Milletindir” hükmü ve yasama yetkisinin devredilemeyeceği hükmü (m.7) ile Türkiye’nin Avrupa Birliğine tam üye olarak katılması bakımından elverişli değildir. Öte yandan, Anayasanın vergilerin yasallığı ilkesini hükme bağlayan 73 üncü maddesi (f.3) de Birlik Hukukunun uluslarüstü niteliği ile bağdaşmamaktadır. Çünkü Türkiye Birliğe tam üye olarak katıldığı takdirde “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler” sadece Türkiye Cumhuriyeti yasaları ile değil Birlik kurumlarının işlemleri ile de konulabilecektir. Ayrıca, belli sanayi kollarını ve bölgesel yatırımları özendirici vergi teşvik tedbirlerinin uygulanması önemli ölçüde sınırlandırılacaktır.