OTUZ BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA YENİDEN YAPILANDIRMA MÜESSESESİNİN VERGİ PLANLAMASI KARŞISINDAKİ KONUMU VE MALİYE POLİTİKALARINA ETKİSİ

Zinnur TUNÇ*

I. GİRİŞ

Maliye politikası, başta vergiler ve kamu harcamaları olmak üzere çeşitli kamu ekonomisi araçlarının, farklı ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılmasını kapsadığından; vergi kurallarının belirlenmesi aşamasında sadece anayasal çerçevenin değil, maliye politikasına olası etkilerin de dikkate alınması gerekmektedir. Esasında, Anayasa'nın 73'üncü çerçevesinde bu gereklilik, anayasal bir ödevin de ifadesidir. Nitekim, 2'nci fıkradaki "*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır"* hükmü, maliye politikası ile vergi kanunlarının yakın ilişkisini zorunlu kılmaktadır.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması amacı, maliye politikasına olan etkisi dışında, vergi uyumuna olan etkisiyle de sürekli olarak gündemde kalan bir konudur. Zira, bu amaçtan uzaklaşan vergi kuralları, mükellefleri vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışlara yönlendirerek; harcanabilir gelirin, kanun koyucunun öngörmediği yollara başvurulması suretiyle artırılmasını sağlama girişimlerine neden olacaktır. Her ne kadar vergiden kaçınma, hukuki tanımı itibariyle yasal yollar dahilinde vergi alacağının ortaya çıkmasını engelleme anlamına gelse de; günümüzde özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinin sınır ötesi işlemlerinin hacmi ve karmaşıklaşan yapısı, vergi planlaması kavramına farklı bir anlam kazandırmıştır. Yasal yolların ötesinde, kanunun etrafından dolanma ya da farklı ülke kanunlarındaki boşluklardan yararlanma suretiyle başvurulan agresif vergi planlamaları; tespitindeki güçlükler nedeniyle -vergi kaçırmaya göre- engellenmesi zor mükellef davranışlarından biri

* Araş. Gör. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü.
E-posta: zinnur.bobek@istanbul.edu.tr

olarak kabul edilmektedir. Tespitindeki bu güçlük, agresif yollarla kaçınmaya neden olan fiilin cezalandırılabilirliğini düşürdüğünden, bu fiilin hiç ortaya çıkmadan engellenmesi gerekliliği, farklı caydırıcı mekanizmalara olan ihtiyacı artırmıştır. Vergi uyumunun artırılması suretiyle matrah aşındırmalarının önüne geçilmesi de bu mekanizmalardan biridir.

Vergi uyumunun artmasını etkileyen çok çeşitli değişkenlerin başında mükellef psikolojisi gelmektedir. Adil ve dengeli bir vergilendirme işlemine taraf olmadıklarını düşünen mükellefler, kaçınma ve kaçırma gibi yollara başvurmaya daha yatkın olduklarından, mükellefler arası adaleti bozucu unsurlardan biri olan vergi aflarının vergi uyumuna etkisi maliye literatüründe sıklıkla incelenen konulardan biri olmuştur. Bu çalışmada farklı olarak, çeşitli gerekçelerle son yıllarda sayıları artan yapılandırma kanunlarının maliye politikası bakımından ortaya çıkardığı paradoks ve bu paradoksu mükellef uyumu lehine etkileyebilme potansiyeli olan vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirim ve tecil düzenlemeleri incelenecektir.

II. VERGİ HUKUKUNDA YENİDEN YAPILANDIRMA MÜESSESESİNİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi afları, günümüzde vergi aslı ve fer'ileri ile vergi cezaları bakımından belirli süreleri kapsayan ve farklı ödeme kolaylıkları sağlayan 'yapılandırma kanunları'[1] aracılığı ile hayata geçirilmektedir. Vergi psikolojisine uygunluk kaygısıyla bu kanunlarla ihdas edilen af uygulamalarının varlık barışı veya yurt dışı varlık affı gibi olumlu çağrışım yapacak şekilde nitelendirilmesine de sıkça rastlanmaktadır (Oktar, 2020:190). Dolayısıyla doktrinde vergi afları için var olan tüm eleştiri ve görüşler, yapılandırma müessesesini de kapsamaktadır. Bu nedenle yapılandırma kanunlarında yer alan düzenlemeler de, vergi ödevini

[1] Örneğin: 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (03/06/2021); 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (11/11/2020); 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (11/05/2018); 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda ve Bir Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (18/05/2017); 6824 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (23/02/2017)…

aksatmaksızın yerine getiren mükelleflerin adalet ilkesine güvenini sarsan düzenlemelerden biri olarak kabul edilebilir.

Her bir yapılandırma kanunu, amaçları doğrultusunda farklı kurallara sahiptir. Örneğin, yürürlüğe giren son yapılandırma kanunu olan 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun[2], COVID-19 salgınının ülke ekonomisindeki etkilerini azaltmak, istihdamı artırmak ve üretimi korumak amacıyla kabul edilmiştir. 7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'dan[3] sonra da salgının etkilerinin devam etmesine paralel olarak mükelleflerin ödeme güçlüklerinin de devam etmesi (TBMM, 7326 Sayılı Kanun Genel Gerekçe), aradan altı ay gibi kısa bir süre geçmesine rağmen tekrar bir yapılandırma kanunun kabulünü gerektirmiştir. 7256 sayılı Kanun'dan faydalanıp borcunu yapılandıran mükelleflerin taksitleri ödeyememeleri nedeniyle 7326 sayılı Kanun'dan da yararlanmalarının önü açılmıştır. Üstelik ödeme kolaylığı sağlanacak tutarlara vergi cezaları, gecikme faizleri ve zamları da dahildir (m.1/a-1). Ayrıca, defaten ödemelerde indirimli tutarlar herhangi bir katsayıyla çarpılmadığı gibi, fer'iler yerine Yİ-ÜFE oranına göre hesaplanan tutarların %90'ı da silinmektedir[4]. Bu kolaylıklar (kanunun gerekçesi itibariyle) salgın dönemine özgü getirilmiş kurallar gibi görünse de, salgın öncesi yürürlüğe giren yapılandırma kanunlarına bakıldığında benzer kolaylıkların tanındığı ifade edilmelidir. Örneğin, 7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'da[5] da kamu alacaklarının kapsamının aynılığı -vergi cezaları, gecikme faizi ve gecikme zammı- (m.1/a-1); defaten ödemede katsayının uygulanmaması (m.9/3-a); fer'iler yerine hesaplanan Yİ-ÜFE oranının %90'ının silinmesi (m.9/3-a.1) gibi hükümlerin büyük ölçüde benzer olduğu görülmektedir. Sadece salgın dönemiyle sınırlı olmayan bu kolaylıkların, vergiye uyumlu mükellefler için 'aşırı' olarak kabul edilebilecek ölçüde olduğunu söylemek mümkündür.

Yapılandırma kanunları, her ne kadar kısa vadede vergi gelirlerini artıran ve hem idarenin hem de yargının yükünü azaltan kanunlar olsa da; uzun vadede

---

2 Kabul Tarihi: 03/06/2021, Resmi Gazete: 31506-09/06/2021.

3 Kabul Tarihi: 11/11/2020, Resmi Gazete: 31307-17/11/2020.

4 Mezkûr kanuna göre, taksitli ödemelerde taksit sayısı artıkça katsayı oranı artmaktadır. Örneğin, 6 taksit için katsayı 1,09 iken; 18 taksit için 1,27'dir (m.9/3-a ve ç).

5 Kabul Tarihi: 11/05/2018, Resmi Gazete: 30425-18/05/2018.

vergi uyumunu azalttığından, mükellefleri kayıt dışılığa yönelten bir etkiye sahiptir (Uygun, 2022:1042)[6]. Yapılandırma kanunlarının varlığı, temelde vergi aflarını destekleyen yaklaşımlarla açıklanabilmektedir. Buna göre, bunalım dönemlerinden sonra toparlanmanın zorunlu olması; mevzuatın anlaşılmaz olması; vergi suçlarının genel ceza hukukundaki suçlara göre daha hafif nitelikte olması; denetim eksikliğinin yarattığı boşluğun doldurulması; kamu alacaklarının hızlı tahsilatına ihtiyaç duyulması gibi nedenler yapılandırma kanunların varlığı haklı kılan gerekçelerdendir. Bu kanunları desteklemeyen yaklaşımlar ise, adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenecek olması; kanunlara uyumun azalacak olması; tasarlanmış olan vergi suçlarının silinmesinin doğru olmayacağı; idare ve yargının iş yükünün esasında hafiflemeyeceği görüşlerine dayanmaktadır (Doğan & Besen, 2008:58-68). Sayılan bu çeşitli nedenler arasında psikolojik nedenler de bulunmaktadır. Çalışmanın odağında yer alan psikolojik nedenler, diğer tüm amaçlara esasında mükellef üzerinde yaratılan psikolojik etki ile ulaşılmak istenmesinden kaynaklanmaktadır (Doğan & Besen, 2008:57).

III. VERGİ PLANLAMASI

Vergi planlaması, vergilendirme ilişkisine bağlı ortaya çıkan tüm süreçlerde mükelleflerin, kanunlar tarafından kendilerine verilen muaflık, indirim, istisna gibi çeşitli haklardan yararlanarak vergi yüklerini yasal yollardan azaltmasıdır. Böyle bir azaltma girişiminin nihai amacı, ödenecek net verginin en aza indirilmesidir (Peker Kılıçer, 2019:8 ve 86). Tanım itibariyle kanun koyucunun çizdiği sınırın içinde kalmak önem arz etmektedir. Nitekim, vergi kaçırma - vergiden kaçınma - vergi planlaması kavramları, hukuken izin verilebilirlik ve kabul edilebilirlik bakımından farklılaşmaktadır.

Genel olarak vergi kaçırma, kanunlarca tamamen yasaklanmış ve çeşitli yaptırımlara bağlamış fiillerle vergi yükünü azaltılması anlamına gelmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)[7] 359'uncu maddesinde sayılan fiillerle vergiden kurtulmanın bir vergi planlaması olarak kabulü mümkün olmamakta ve suç oluşturan bu filler hapis cezasına kadar varan yaptırımları gerektirmektedir.

[6] Ayrıca, ülkemizde yapılan bir ampirik çalışmada, sık sık yürürlüğe giren afların (yapılandırma kanunlarının) vergi kaçırmaya özendirdiği ve bu kapsamda devleti gelir kaybına uğrattığı sonucuna ulaşılmıştır (Doğan & Besen, 2008).

[7] Kabul Tarihi: 04/01/1961, Resmi Gazete:10705-12/01/1961.

Kaçınma ise kanunda açıkça yasaklanmadığı halde, genellikle uluslararası vergi hukuku kapsamında kabul edilebilirliği sınırlı olan; peçelemeye yakın olması halinde, kaçırmadaki hapis cezasına varan yaptırımlardan ziyade, azaltılan kısmın matraha eklenmesi ve buna bağlı ilâve mali yüklerin oluşabilmesi şeklinde karşılık bulan eylem ve davranışlardır. Kaçınma, vergiyi doğuran olaya hiç sebebiyet vermeme şeklinde ortaya çıkabileceği gibi, kanunda sayılan peçeleme koşullarının varlığı halinde de ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanun'da (KVK) yer alan Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (m.7), Örtülü Sermaye (m.12), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (m.13) müesseseleri, vergi planlamasının agresif vergi planlamasına dönüşmesini engelleyen koruma mekanizmaları olarak kabul edilmekte ve bu müesseselerde sayılan koşulların varlığı, yapay olup olmadığına bakılmaksızın bir matrah azaltımının varlığı için karine kabul edilmektedir.

Vergi kaçırma, mikro ölçekte tek bir mükellefin vergiye uyumunu etkiliyor gibi görünse de; makro ölçekte maliyenin en temel konularından biri olarak mükelleflerin vergi uyumunu, devletin vergi gelirlerini ve kamu hizmeti sunumunu azaltacak kadar etkili olmaktadır. Nitekim vergi kaçırılması, makroekonomik istatistiklerin doğruluğunu etkilediğinden, vergilendirmenin gerçek etkilerinin anlaşılmasını zorlaştırmaktadır (Alm, 2019:354).

Vergi planlaması ise bunlardan farklı olarak, izin verilen ve hatta çeşitli maliye politikaları kapsamında zaman zaman teşvik edilen, vergi yükünün yasal yollardan azaltılması faaliyetidir[8]. Vergiler, harcanabilir geliri azaltıcı bir unsur olduğundan, mükelleflerin vergi planlamasına başvurmaları rasyonel bir yaklaşım olarak da değerlendirilebilir.

Her ne kadar ayrı tanımlara karşılık olsalar da, vergi planlaması ve vergiden kaçınma kavramlarının net bir şekilde birbirinden ayrılamadığı durumlar maliye

[8] Vergi planlaması, sadece kanunun izin verdiği teşvik ve indirimlerden yararlanmayı değil; aynı zamanda, vergi kanunlarına tam nüfuz edilebilmesi amacıyla vergi departmanların kurulması gibi farklı faaliyetleri de kapsamaktadır. Ancak, bu yönde verilecek bir kuruluş kararı mükellefler için ciddi bir maliyet unsuru yaratmaktadır. Vergiye uyum konusunda, uyum maliyetlerinden biri olarak literatürde anılan bu unsurun optimize edilmesi için çeşitli stratejiler belirlenmektedir. Örneğin literatürdeki bir ampirik çalışmaya göre, böyle bir uyum maliyetini iki katına çıkartmak, genel olarak %14,4 ila 24,9'a kadar maliyet düşüşü sağlayabilmektedir (Eichfelder & Schorn, 2012:191). Bu kapsamda ülkemizde de sadece vergiye yönelik ekiplerin istihdamı için çeşitli vergisel teşvikler gündeme getirilebilir. Örneğin, çok uluslu işletmelerde yıllık transfer fiyatlandırması raporunun hazırlanması için kurulacak bir departmana ait maliyetlerin giderleştirilmesi ya da sosyal güvenlik primi avantajları gibi…

politikalarının etkinsizleştiği noktalara işaret etmektedir. Nitekim, literatürde peçeleme olarak ifade edilen *özel hukuk biçimlerinin kötüye kullanılması suretiyle kanunun etrafından dolanılarak vergi kaçırma amacı güdülmesi* durumu (Öncel & Kumrulu & Çağan, 2018:28 ve 30), kanun koyucunun iradesi dışında özel hukuk düzenlemelerinin vergi kanunları hükümlerini ihlâl etme amacıyla kullanılmasını ifade etmektedir. Peçeleme, vergiye uyumu azalan mükelleflerce bir (agresif) vergi planlaması aracı olarak kullanılmaktadır. Tespitinin -kaçakçılığa göre[9]- çok zor olması, bu yöndeki bir mükellef davranışının kontrolünü güçleştirmekte ve politikalardaki etkinsizliğin önlenmesini de neredeyse imkansız hale getirmektedir. Örneğin; bazı uluslararası şirketler yıllar boyunca, kanunun etrafından dolanma sayılabilecek, agresif vergi planlaması yöntemleri uygulayarak[10] vergi yükünü sıfıra kadar indirmişlerdir.

Vergi planlaması her zaman kaçınma ya da kaçırma şeklinde ortaya çıkmamaktadır. Maliye politikalarının ve hatta para politikalarının etkinsizliğinden beslenen bazı durumlar, çığ etkisi yaratarak mevcut politikaların daha da etkinsizleştiği bir paradoksa dönüşmektedir. Günümüzde mükelleflerce vergi ödememenin alternatif maliyetleri, vergi ödemenin maliyetiyle karşılaştırılmakta ve ödeyip ödememe tercihi, yaptırımlara göre belirlenirken; bu yaptırımların mükelleflerce katlanılabilirliği, bu katlanmanın mali faydasına göre mükellef davranışlarını etkilemektedir. Örneğin, mükellefler piyasa faiz oranı ile gecikme zammı[11] ve gecikme faizi[12] oranını karşılaştırarak vergi ödememenin maliyetinin katlanılabilirliğine odaklanmaktadır. Konjonktüre bağlı olarak istisnai sapma durumları hariç, nominal faiz oranı, cari piyasa faiz

---

9 Vergi kaçakçılığı sayılan fiiller, VUK'un 359'uncu maddesinde tek tek tanımlanmak suretiyle sınırlandırıldığından, soyut kanun hükmüne uygun somut maddi olayın tespiti mümkün olmaktadır.

10 Bu planlamalar İngiltere Starbucks örneğinde, gayrimaddi haklara ait transfer fiyatının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmesi, ilişki kişiden kahve çekirdeği öğütme karşılığı hizmet bedeli transferinin yapılması ve grup şirketlerinden yüksek faizli kredi kullanılması olmak üzere temelde üç ana kategori altında incelenmektedir (Tunç, 2021a:113).

11 AATUHK, m. 51: *"(2) 21/7/2022 tarihli ve 31899 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5801 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile, birinci fıkrada yer alan gecikme zammı oranı her ay için ayrı ayrı uygulanmak üzere %2,5 olarak belirlenmiştir"*.

12 VUK, m.112: *"Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz"*.

oranından yüksek olarak belirlenmektedir. Faiz oranının, yalnızca piyasa faiz oranına eşit oranda ya da paranın zaman değerini koruyacak oranda belirlenmesi yerine, daha yüksek bir oranın tercih edilmesi; mükellefin cezalandırılması veya hazineci bir yaklaşımla kamu gelirinin artırılması amacına değil, mükellefin kendi kaynağı bakımından bir yetersizlik söz konusu olduğunda, vergi/kamu borcuna karşılık olan kaynağın, kredi kaynağı gibi kullanılmasını caydırma amacına hizmet etmektedir (Oktar & Tunç, 2020:11). Aksi takdirde, vergi ödemek ve ödemek arasındaki alternatif maliyet dahi mükellefler nezdinde bir planlama aracı olma potansiyeline sahiptir. Zira bir tüzel kişi, piyasa faiz oranının daha yüksek olduğu bir senaryoda, vergi borcuna karşılık gelen bir tutarı ödemek yerine, faiz geliri elde etmeyi seçebilecektir. Çünkü faiz oranına bağlı olarak elde edeceği gelir, sonradan ödeyeceği gecikme faizi ve gecikme zammını karşılayabilecek boyutta olacaktır. Üstelik denetim mekanizmasındaki yetersizlik nedeniyle herhangi bir olağanüstü tarhiyat söz konusu olmaması halinde; yapılandırma kanunlarındaki defaten ödeme alternatifleri de göz önüne alındığında, söz konusu tüzel kişi, mevcut durumu sürekli bir planlama aracı gibi kullanarak vergiye olan uyumunu aslında reel olarak bir uyumsuzluk hali içinde devam ettirecektir.

Her ne kadar kaçınma, yasal sınır içinde kalma demek olsa da; kaçınma ve kaçırmanın ince sınırında mükellefler, planlama yapmak için tamamen özgür değildir. Bu özgürlüğün sınırını, agresif vergi planlaması yoluyla matrahın yapay olarak aşındırılması[13] oluşturmaktadır. Bu aşındırmayı engellemek için hukuki düzenlemelere başvurma veya vergiye uyumu artırma gibi iki farklı politika izlenebilmektedir. Ancak, vergiye uyumu artırıcı uygulamaların sayıca çokluğuna karşın; nitelik olarak bazılarının arasında çatışma olması, maliye politikasının tasarımı için farklı öngörü senaryolarını gerektirmektedir. Nitekim, bir grup mükellefin uyumunu artırıcı politikalar, başka bir grup mükellefin uyumunu tamamen azaltıcı etki yapma potansiyeline sahiptir. İyi hazırlanmamış yapılandırma kanunları, bu hassas dengenin bozulmasında etkili olan başlıca uygulamalar arasındadır.

[13] Matrahın yapay olarak aşındırılması amacıyla yapılan kâr aktarımları, başta OECD olmak üzere çeşitli ülke uygulamaları kapsamında engellenmeye çalışılan faaliyetleri ifade etmektedir. BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) olarak anılan 15 maddelik eylem planı kapsamında, ülkemizde kurumlar vergisi mevzuatında sıklıkla düzenlemeler yapılmaktadır. Örneğin, 1 Eylül 2020 tarihli 4 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğ'deki düzenlemeler, mezkûr eylem planına büyük ölçüde uygunluk göstermektedir (Tunç, 2021a:119).

IV. YENİDEN YAPILANDIRMA MÜESSESESİNİN MALİYE POLİTİKALARINA ETKİSİ VE VERGİ UYUMU PARADOKSU

Vergi ödevlerini düzenli olarak yerine getirenlerin vergiye uyumunu zayıflatan ve vergi psikolojisi bakımından olumsuz etkiler doğuran yapılandırma müessesesine karşın; vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirim müessesesi -bir maliye politikası yöntemi olarak- olumsuz etkileri ortadan kaldırmaya yönelik dengeleyici bir düzenleme olarak kabul edilmelidir. Nitekim, mali amacı önceleyen yapılandırma kanunları ve vergiye uyumu -dolayısıyla mali olmayan amacı- önceleyen vergi indirimleri, mükellef profili bakımından tamamen farklı gruplara hitap etmektedir.

Yapılandırma kanunları, doğrudan bir maliye politikası aracıymış gibi sürekli hale geldiğinden (Uygun, 2022:1044),[14] dengeleyici unsurun gerekliliği son yıllarda daha da artmıştır. Ülkemizde uygulanan vergi politikalarının bazıları mükelleflerin vergi yüklerini artırıcı politikalar olduğundan, politika yapıcıların bu yöndeki eğilimleri mükelleflerin vergiye uyumunu azaltmakta ve aktif olarak vergilen kaçınmaya yönelmelerine sebep olmaktadır (İbiş, 2004:72). Mikro düzeyde mükelleflerin psikolojisine göre şekillenen vergi uyumu, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma durumlarını etkileyen unsurlardan biridir.

Vergilendirme ilişkisinde, alacaklı ve borçlu tarafları kapsayan iki yönlü yapı gereği mükellefler, matrahlarını minimize etmeye çalışırken; idare, kamu alacağını maksimize etmeye çalışmaktadır. Rasyonaliteye dayanan bu ikili yaklaşım, maliye politikaları söz konusu olduğunda karar alıcıların gözetmek zorunda olduğu bir dengenin varlığını zorunlu kılmaktadır. Nitekim vergiler, otomatik stabilizatör olmaları sebebiyle, konjonktürdeki dalgalanmaları herhangi bir müdahaleye gerek kalmadan dengeye getirebilmektedir. Ancak, vergilerin bu özelliğinin işlerlik kazanabilmesi için politika yapıcılarca vergi sisteminin ve kurallarının amaca uygun şekilde tasarımı gereklidir. Zira, iyi tasarlanmayan araçlar, politika amaçlarına ulaşmayı engellerken; var olan düzene bozucu etki yapabilecek kadar hassas dengeleri de içerebilmektedir.

Etkin politikalar, o politikalardan etkilenecek mükellefler için de önem arz etmektedir. Nitekim, vergileye karşı direnen mükelleflerin varlığı, söz konusu

[14] Bu yöndeki kanunların kısa aralıklarla çıkarılmayacağı yönündeki bir yaklaşım dahi mevcut durum kapsamında inandırıcılıktan uzaklaşmıştır. Nitekim mükellefler, zaman zaman politika aracı olarak kullanılan bu kanunların her zaman gündemde kalacağı inancını taşımaktadır (Arıkan & Yurtsever, 2004).

politikaların amaçlarını zedelerken; toplumdaki vergi uyumunu da zayıflatacaktır. Bu nedenle, vergi kanunlarının hazırlanmasında Anayasanın 73'üncü maddesinde yer alan ilkelerin gözetilmesi, sadece anayasal bir ödev ve zorunluluk değil; aynı zamanda, politikaların işlerliği için bir gerekliliktir. Zira, vergilemenin birincil amacı olan mali amacın öncelendiği durumda, mali gücü dikkate almayan bir yaklaşım, kişilerin vergiye uyumunu zayıflatarak birincil amacın da bozulmasına neden olacaktır. Burada, vergi uyumunun zayıflaması ise mükellefleri -muhtemelen agresif- vergi planlamasına yönlendirecektir.

Vergi planlaması, yukarıda vurgulandığı üzere, her ne kadar yasal sınırlar içinde kalma anlamına gelse de ve herhangi bir hukuki veya cezai yaptırımı gerektirmese de; vergi planlamasının 'agresif vergi planlaması'na dönüşmesi, vergilemenin amaçları arasındaki dengeyi bozacaktır. Bu bozucu etkiyi engellemek için devletler, yapay matrah aşındırma faaliyetlerini cezalandırma veya bu faaliyetleri ortaya çıkmadan önleme[15] şeklinde iki farklı yola başvurabilir. Önleme bakımından gerekli olan dengeleyici düzenlemeler Türk vergi hukukunda da yer almaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 121'inci maddesinde düzenlenmiş olan vergiye uyumlu mükelleflere tanınan indirim müessesesi bu uygulamalardan biri olarak kabul edilmelidir (Tunç, 2021b:3063-3082).

Hukuki olarak uyum, kurallara uygunluk anlamında geldiğinden (Pielke, 2018:2); vergi uyumu en genel haliyle, mükelleflerin vergilendirme ilişkisi için belirlenen kurallara (kanunilik ilkesi gereği vergi kanunlarına) uygun davranışı olarak ifade edilebilir. Ancak, vergi uyumu sadece kurallardan/kanunlardan değil; aynı zamanda, idarenin yaklaşımı veya vergi adaleti başta olmak üzere pek çok değişkenden etkilenebilir (Franzoni, 1998:2). Vergi uyumunu zorlaştıran unsurların başında; vergi kanunlarının karmaşıklığının, vergi idaresinin yaklaşımının ve işlemlerinin (e-devlet sorunları ve vergi mükelleflerinin uyum süreçlerini yönetmede idarenin etkinliği dahil), vergi muhasebesi sorunlarının (belgelendirme gereklilikleri ve finansal muhasebe kurallarıyla bağlantıdan kaynaklanan sorunlar dahil) ve uluslararası uyum yüklerini artıran vergilendirme

[15] Önleyici tedbirler, caydırıcı otomatik güvenlik mekanizmalar ve uyum artırıcı düzenlemeler olarak sınıflandırılabilir. Örneğin, güvenlik mekanizmaları Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK, m.7), Örtülü Sermaye (KVK, m.12), Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (KVK, m.13) iken; uyum artırıcı düzenlemeler, Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi (GVK, m. mük. 121), vergiye uyumlu mükellefler için tanınan tecil hakkı (AATUHK, m.48/A), İndirilecek Giderler (KVK, m.8) düzenlemeleridir (Tunç, 2021b:3066).

usullerinin (örneğin, çifte vergilendirme anlaşmaları ve transfer fiyatlandırması uygulamaları) geldiği sonucuna ulaşan ampirik çalışmalar bulunmaktadır[16]. Uyum maliyetlerinin genellikle ülke ekonomisi için bir yük olduğu dikkate alındığında, başta sadeleştirmeler olmak üzere sayılan diğer unsurların da mümkün olduğunca standart hale getirilmesi, maliye politikası için önemli bir hedef olarak kabul edilmektedir (Eichfelder & Vaillancourt, 2014:29).

Her ne kadar vergiye uyumu bu çok değişkenli yapı içinde ölçmek ve bir mükellefin vergiye uyumlu olup olmadığını belirlemek mümkün olmasa da; GVK'da yer alan uyum indirimi düzenlemesi kapsamında belirlenen koşulları sağlayan mükellefler, karine olarak vergiye uyumlu kabul edilmektedir (Tunç, 2021b:3067). Buna göre ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri[17] GVK, mük. m. 121/2'de belirtilen koşulları sağlamaları halinde, %5 oranında bir indirim hakkında sahip olmaktadır. Ancak, geçmişte de olsa[18] kaçakçılık suçu işleyen mükellefler bu indirimden yararlanamamaktadır. Nitekim, kaçırma ve kaçınma arasındaki fark, vergi planlaması ve agresif vergi planlaması arasındaki fark gibi belirsiz olmadığından, VUK'un 359. maddesinde sayılan fiilleri icra edenler, vergiye uyumlu olmayan *(uyumsuz)* mükellef grubunda kabul edilmektedir.

Ayrıca, doğrudan vergi uyumunu gözeten bir diğer dengeleyici düzenleme, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un (AATUHK)[19] 48/A maddesinde yer almaktadır. Bu düzenleme kapsamında

---

16 Vergi uyumunu konu alan araştırmaların büyük çoğunluğundaki temel teorik model, Becker'in (1968) çalışmasını ve ilk olarak Allingham ve Sandmo (1972) ile Srinivasan (1973) tarafından vergi uyumuna uygulanan suç ekonomisi modeliyle başlar. Bu araştırmalarda, rasyonel bir mükellef, vergi kaçırmanın beklenen faydasını maksimize ederken, risk analizi ve ceza ihtimalini değerlendirmektedir. Bu yaklaşımın standart sonucuna göre; bir mükellef, tüm gelirini bildirmemesi durumunda yakalanmaktan ve cezalandırılmaktan korktuğu için vergi ödemektedir. Dolayısıyla bu yaklaşım, uygunluğun denetime ve ceza oranlarına bağlı olduğuna dair makul ve verimli bir sonuca ulaşmaktadır. Bu sonuç temel sezgiyle oldukça çelişkili kabul edilmektedir. Nitekim, daha sonra incelendiği ve tartışıldığı üzere, ampirik kanıtlar büyük ölçüde uyumun daha yüksek vergi oranlarıyla düştüğünü ortaya koymaktadır (Alm, 2019: 354-355).

17 *"...finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç..."*

18 GVK, m. mük. 121/3: *"İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar."*

19 Kabul Tarihi: 21/07/1953, Resmi Gazete:8469-28/07/1953.

vergiye uyumlu mükelleflere tecil imkanı tanınmıştır. VUK ve AATUHK'daki vergiye uyumlu olma koşulları birbirine paralellik göstermekle birlikte, bazı farklar içermektedir. Aynı amaç için ayrı kanunlarda ayrı uyumluluk tanımının yapılması, açıklık ve basitlik ilkelerini zedelemektedir. Bu ilkelerin zedelenmesi vergi uyumunu azaltan unsurlardan biri olduğu için ortaya çıkan bu durum, amaç-sonuç bakımından bir paradoksa sebebiyet vermektedir. Her ne kadar mezkûr iki kanunun amaçları farklı olsa da, çeşitli kamu alacakları kapsamında aynı kişide birleşebilecek *'vergiye uyumlu mükellef'* sıfatı kapsamında, bir mükellefin uyumunu artırmak için bu sıfatın tanımında da birliğin sağlanması gerekmektedir.

Yapılandırma kanunlarından faydalanabilecek mükellef kitlesinin genişliğine karşın, uyum artırıcı bu indirim ve tecil düzenlemelerinden faydalanabileceklerin ise hem kişi hem de kazanç türü olarak çok daraltılmış bir sınıra tabi olması (Tunç, 2021b:3079), farklı amaçlara hizmet eden bu iki uygulamanın kurması gereken dengeyi, vergi uyumu aleyhine bozmaktadır. Üstelik pandemi döneminde yürürlüğe giren yapılandırma kanunlarının yürürlüğe girme sıklığının artırılmasına rağmen, uyum indiriminde koşullar için esneklik tanınmamış olması; dönemin zorluğu itibariyle koşulları sağlamayı daha da zorlaştırdığından, söz konusu indirim ve tecil uygulaması ile hedeflenen politikaların etkinliğini de bozmaktadır.

Mevcut indirim ve tecil hakkı, sadece vergiye uyumlu mükelleflere bir nevi ödül niteliğinde olacak şekilde düzenlenmiştir. Bu uygulamaların, politika bakımından etkinliği için *uyumlu olmayan (uyumsuz)* mükelleflerin de vergiye uyumunu artırıcı nitelikte kurgulanmasında yarar bulunmaktadır.

IV. SONUÇ

Mükelleflerin vergiye uyumlarının azalması sonucunda, vergi planlamasının kanun koyucunun öngörmediği şekillerde ortaya çıkması maliye politikalarının etkinliğini azaltmaktadır. Vergilerin harcanabilir geliri azaltıcı niteliği, çarpan mekanizmasının da devreye girmesi sonucunda milli geliri tüketim fonksiyonu yönüyle etkilemektedir. Bu etki, vergilemenin mali olmayan amaçlarından biri olan istikrar sağlama amacına istinaden vergi kuralları belirlenirken gözetilen bir etki olsa da; özellikle vergi uyumunun zayıfladığı dönemlerde maliye politikası kapsamında belirlenen hedeflere ulaşmanın önündeki engellerden biri olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle çalışmada, yapılandırma müessesesinin vergi uyumuna ve maliye politikalarına etkisinin

aslında ortaya bir politika etkinsizliği çıkardığı durumlar incelenmiştir ve bu etkinsizlik paradoksundan kurtulabilmek için uyum artıran dengeleyici düzenlemelerin gerekliliğine dikkat çekilmiştir.

Genelde vergiye uyumu düşük mükelleflerin hedef kitle olduğu yapılandırma müessesesi ile vergiye uyumu yüksek mükelleflerin hedef kitle olduğu indirim ve tecil müesseseleri bir bütün olarak ele alındığında, birbirini dengelemesi gereken uygulamaların gerçekte dengeden giderek uzaklaşan kapsayıcı sınırlara sahip olduğu görülmektedir. Nitekim, yapılandırma müessesesinden faydalanabilecek mükelleflerin tabi olduğu koşulların genişliğine rağmen; indirim ve tecil müessesesinden faydalanabilecek mükelleflerin koşullarının darlığı bu dengenin bozulmasına yol açan başlıca nedenlerden biridir. Ayrıca, yapılandırma kanunlarının gerekçesinde de vurgulanan COVID-19 salgınının etkileri dolayısıyla yapılandırma müessesesinin daha çok mükellefe ulaşabilmesi için neredeyse altı aya kadar düşen yürürlüğe girme sıklığına karşın, mükelleflerin 'uyumlu mükellef' sayılabilme koşullarında, salgın döneminde herhangi bir esnetilme yapılmaması, var olan dengesizliğe maliye politikalarının etkinliği bakımından daha da bozucu etki yapmaktadır. Bu nedenle, dengeleyici kuralların maliye politikasının sosyal amaçları da dikkate alınarak daha işlevsel hale getirilmesi zorunluluğu doğmaktadır.

Mevcut dengeleme mekanizmalarının etkinliğinin artırılması, kapsayıcılığın uyumlu mükelleflere tanınan haklar lehine genişletilmesi ile mümkün olabileceği gibi; farklı ülkelerin vergi kanunları üzerinden yapılan önerilerin Türk vergi sistemi için uyumlaştırılması ile de sağlanabilir. Örneğin, Eichfelder & Schorn, uyum maliyeti yüksekliğine katlanma düzeyi düşük olanlar sınıfında bulunan girişimci ve genç işletmecilere yönelik vergi danışmanlığı kuponu önerisi sunduğu bir ampirik çalışma yapmıştır (Eichfelder & Schorn, 2012:213). Ülkemizde de yapılandırma kanunlarının yürürlüğe girmesini bekleme gibi bir nedenden uyumu düşük olan mükelleflere özel politikalar getirilmesi söz konusu olabilir. Nitekim, doktrinde savunulan görüşlerin, yapılandırma kanununa gerek duyulmayan bir vergi sisteminin varlığı yönünde ağırlık kazandığı göz önüne alındığında; AATUHK'da yer alan tecil ve taksitlendirme müesseselerinin kapsamının, vergiye uyumu 'yapılandırma beklentisi' sebebiyle zayıflayan *'uyumsuz'* mükellefleri kazanma odaklı genişletilmesi yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

Alm, J. (2019). What Motivates Tax Compliance?. *Journal of Economic Surveys,* 33(2), 353–388. doi: 10.1111/joes.12272

Arıkan, Z. & Yurtsever, H. (2004). Türkiye'de Mali Affın Nedenleri, Etkileri ve Sonuçları-II, *E-Yaklaşım*, 137. https://portal.yaklasim.com/makale/2004-5/turkiyede-mali-affin-nedenleri-etkileri-ve-sonuclari-ii

Doğan, Z. & Besen, R. (2008). *Vergi Aflarının Mükellefler Üzerindeki Etkisinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Eichfelder, S. & Schorn, M. (2012). Tax Compliance Costs: A Business-Administration Perspective. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*. 68(2), 191-230. *JSTOR*, http://www.jstor.org/stable/23272525

Eichfelder, S. & Vaillancourt, F. (2014). Tax Compliance Costs: A Review of Cost Burdens and Cost Structures *Quantitative Research in Taxation* - Arqus Discussion Papers No:178. http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2535664

Franzoni, L.A. (1998). *Tax Evasion and Compliance*. SSRN http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.137430

İbiş, C. (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması. *Mali Çözüm*. 68, 72-79.

Oktar, S. A. (2020). *Vergi Hukuku* (15. bs). Türkmen Kitabevi.

Oktar S. A. & Tunç Z. (2020). Vergi Hukukunda Yanılma Halinde Gecikme Faizi Hesaplanmayacağı Hükmü Dolayısıyla Mücbir Sebeplerin Sonuçlarına İlişkin Bir Değerlendirme. *Vergi Dünyası*, 468, 6-18.

Öncel, M. & Kumrulu, A. & Çağan, N. (2018). *Vergi Hukuku* (27. bs). Turhan Kitabevi.

Peker Kılıçer, İ. (2019). *İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması ile İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma*. On İki Levha Yayıncılık.

Pielke, W. (2018). *Tax Compliance*. Springer.

Tunç, Z. (2021a). Gayrimaddi Hakların Transfer Fiyatlandırması Hükümleri Kapsamında Vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları*, 388, 109-125.

Tunç, Z. (2021b). 7338 Sayılı Kanun Sonrası Vergiye Uyumlu Mükelleflere Tanınan Vergi İndirimine Yönelik Değerlendirmeler, *Legal Mali Hukuk*, 7(204), 3063-3082.

Türkiye Büyük Millet Meclisi (2021). *7326 Sayılı Kanun Genel Gerekçe*. https://www2.tbmm.gov.tr/d27/2/2-3622.pdf

Uygun, E. (2022). Türkiye'de Vergi Affı Uygulamaları ve Kayıtdışılığa Etkisi. *Legal Mali Hukuk***,** 8(209), 1039-1060.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (1953). Kanun No. 6183, T.C. Resmi Gazete. Yayım 28.07.1953. Sayı 8469.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (2021). Kanun No.7326, T.C. Resmi Gazete. Yayım 09.06.2021. Sayı 31506.

Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2020). Kanun No.7256, T.C. Resmi Gazete. Yayım 17.11.2020. Sayı 31307.

Gelir Vergisi Kanunu (1960). Kanun No.193, T.C. Resmi Gazete. Yayım 06.01.1961. Sayı 10700.

Kurumlar Vergisi Kanunu (2006). Kanun No.5520, T.C. Resmi Gazete. Yayım 21.06.2006. Sayı 26205.

Vergi Usul Kanunu (1961). Kanun No.213, T.C. Resmi Gazete. Yayım 12.01.1961. Sayı 10705.

Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun (2018). Kanun No.7143, T.C. Resmi Gazete. Yayım 18.05.2018. Sayı 30425.