

## Vergi İstismarı

Fatih SARAÇOĞLU\*

Rana DAYIOĞLU ERUL\*\*

Geliş Tarihi (Received): 17.01.2023– Kabul Tarihi (Accepted): 17.02.2023

### Öz

Vergi literatüründeki gelişme yeni kavramları da beraberinde getirmekte olup bunlar arasından vergi sömürüsü, vergi istismarı ve vergi suistimali kavramlarından söz edilebilir. Bu kavramlar birbiri yerine de kullanılabilmesine rağmen; devlet tarafından vergi sömürüsüne, görev veya yetkinin hem mükellef hem de devlet tarafından kötüye kullanımı yoluyla vergi suistimaline, bir yandan devlet tarafından vatandaşların iyi niyetinin, diğer yandan mükellefler tarafından devletin veya idarenin iyi niyetinin sömürülmesi yoluyla da vergi istismarına neden olunabileceği düşünülebilir. Kısaca, vergi istismarı, mükelleflerin yükümlülüklerini en aza indirmek veya ortadan kaldırmak için kullandıkları bir yöntem olması dolayısıyla mükellef açısından ele alınmakta ve birbiri yerine kullanılabilen vergi istismarı ve/veya vergi suistimali, vergi sömürüsünü kapsayan bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Vergi mükellefinin işlemlerini kanunun metnine uygun, ancak amacına aykırı olacak şekilde düzenleyerek vergi yükümlülüğünü azaltması durumunda vergi istismarı söz konusu olmaktadır. Çeşitli yönleriyle vergi planlaması ve vergi kaçaklığından ayrılan vergi istismarı, vergi planlaması yapılmasına imkan veren düzenlemelerin zorlanmasıyla ortaya çıkmaktadır. Vergi istismarının kesin olarak tanımlanamaması, vergi idaresinin istismara neden olabilecek konularda görüş ve uygulamalarının bilinmesini ve hangi işlemlerin vergi istismarı olduğuna karar verilmesi açısından yargı organına (hakime) bir miktar takdir yetkisi bırakılmasını gerektirmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi sömürüsü, vergi istismarı, vergi suistimali, vergi planlaması, vergi kaçaklığı.

### Tax Abuse

#### Abstract

The development in the tax literature brings new concepts with it, among which the concepts of tax exploitation, tax abuse and tax fraud can be mentioned. Although these concepts can be used interchangeably, it can be thought that tax exploitation may be caused by the state, tax fraud may be caused through abuse of duty or authority by both the taxpayer and the state, tax abuse may be caused on the one hand by the goodwill of the citizens by the state and on the other hand by the taxpayers by exploiting the goodwill of the state or the administration. In short, tax abuse is considered from the point of view of the taxpayer as it is a method used by taxpayers to minimize or eliminate their liabilities, and tax abuse and/or tax fraud, which can be used interchangeably, is considered as a concept that covers tax exploitation. Tax abuse occurs when the taxpayer reduces his tax liability by regulating his transactions in accordance with the text of the law, but contrary to its purpose. Tax abuse, which differs from tax planning and tax evasion in various aspects, emerges with the enforcement of regulations that allow tax planning. The fact that tax abuse cannot be defined definitively requires knowing the views and practices of the tax authority on issues that may cause abuse and leaving some authority to the judiciary (judge) in terms of deciding which transactions are tax abuse.

**Keywords:** Tax exploitation, tax abuse, tax fraud, tax planning, tax evasion.

**Jel Kodu:** K34, H26

\* Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, fatih.saracoglu@hbv.edu.tr, Orcid: 0000-0002-5778-0488.

\*\* Doç. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, mrana.erul@hbv.edu.tr, Orcid: 0000-0001-9073-6430.

## Giriş

Vergi mükellefleri çeşitli vergi planlaması yöntemleri ile gerek ülke içi uygulamalardan gerekse ülkeler arası uygulama farklılıklarından yararlanarak vergi yüklerini en az seviyeye indirebilmektedir. Uluslararası vergi çerçevesi, çok sayıda yerel vergi kanununu, iki taraflı ve çok taraflı vergi anlaşmalarını içermektedir ve bu da birden fazla yetki alanında faaliyet gösteren şirketler için karmaşık bir ortam yaratmakta; çok uluslu şirketler bazen ödenecek vergiyi en aza indirmek için karları yüksek vergi yargı alanından düşük vergi yargı alanına taşımak için yapay vergiden kaçınma düzenlemeleri kullanmaktadır (O'Hare, Lopez, Mazimbe, Murray, Spencer, Torrie, Hall, 2022). Vergiden kaçınma olarak tanımlanan bu düzenlemeler yasal olmakla birlikte, vergi kaçakçılığı yasa dışıdır. Ancak, her ikisi de kamu gelirlerini ve kamu hizmetlerini olumsuz etkilediğinden “vergi istismarı” kapsamında ele alınabilmektedir (O'Hare vd., 2022).

Mükelleflerin yükümlülüklerini en aza indirmek veya ortadan kaldırmak için kullandıkları bir yöntem olması nedeniyle vergi planlamasına benzeyen ancak kanun sınırlarının zorlanması nedeniyle de vergi planlamasından ayrılan vergi istismarı, kanunlara aykırı olmaması itibarıyla de vergi kaçakçılığından ayrılmaktadır. Öte yandan mükellefler tarafından ya da devlet tarafından vergi istismarına neden olunabilecektir. Dolayısıyla vergi istismarı, kimin buna yol açtığına bağlı olarak vergi suistimali ya da vergi sömürüsü biçiminde de ifade edilebilmektedir. Bu açıdan vergi istismarını tanımlamak zor olsa da istismar, suistimal ve sömürü kavramlarının tanımlanması konunun anlaşılabilirliği açısından yol gösterici olabilir.

İstismar etmek, bir kişinin ya da kişilerin iyi niyetinin kötüye kullanılarak ondan yararlanılması, bir düşüncenin kötüye kullanılarak zarar vermenin hedeflenmesi ya da karşıdakinin rızası olmadan ve iradesi dikkate alınmadan sömürülmesi gibi anlamlara gelmektedir. Suistimal, kötüye kullanma anlamına gelmekte olup görev, yetki ve benzerinin kötüye kullanılmasıdır (TDK). Sömürü ise bir kişinin ya da kurumun, çeşitli toplumsal kümelerin ve görece daha güçsüz bireylerin emek ve kaynaklarını kendi çıkarlarına kullanması ya da üretim araçları sahiplerinin, başkalarının emeğine ve onların yarattıkları değerlere el koyması ve bir ulus veya devletin, diğer bir ulusun veya devletin doğal kaynaklarından, ekonomik değerlerinden çıkar sağlaması olarak tanımlanabilir.

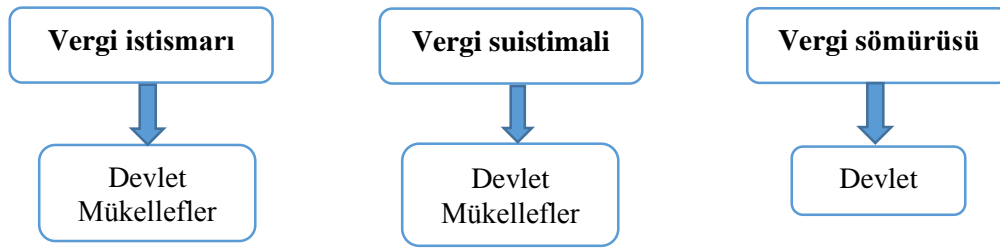
Bu çalışmada vergi istismarı mükellef bazlı olarak ele alınacak, kavram tanımlandıktan sonra kapsamı ve vergi planlamasından farkı ortaya konulacak, belirtileri ve etkileri ele alınacak, son olarak vergi istismarının ölçülmesi ve vergi istismarını önlemeye yönelik düzenlemelerden söz edilecektir.

## 1. Vergi İstismarının Tanımlanması: Vergi Suistimali ve Vergi Sömürüsü

Çok geniş bir çerçeveye sahip olan ve birbiri yerinde de kullanılabilen istismar-suistimal-sömürü kelimelerinden hareketle vergi istismarı-vergi suistimali-vergi sömürüsü de zaman zaman birbiri yerine kullanılmakta, özellikle vergi istismarı ve vergi suistimali genel olarak birbiri yerine geçebilmektedir. Ancak temel bazı unsurlardan hareketle bu kavramların ayrıştırılması yoluna gidilebilir. Böyle bir bakış açısıyla yalnızca devlet tarafından vergi sömürüsüne neden olunabileceği; vergi suistimalinde görev veya yetkinin hem mükellef hem de devlet tarafından kötüye kullanılabilmesi; vergi istismarında ise bir yandan devlet tarafından vatandaşların iyi niyetinin, diğer yandan mükellefler tarafından kanundaki boşluklardan yararlanılarak devletin veya idarenin iyi niyetinin sömürülebileceği düşünülebilir.

Bu noktada istismar-suistimal-sömürü kavramlarının anlamlarından hareket etmek de mümkündür. İstismar etmek, karşıdakinin iyi niyetinin kötüye kullanılarak rızası olmadan ve iradesi dikkate alınmadan suistimal edilmesi ve sömürülmesini kapsayacak biçimde düşünüldüğünde, vergi sömürüsünü kapsayan ve genellikle vergi suistimali ile aynı biçimde/aynı anlama gelecek şekilde kullanılan bir kavram olarak değerlendirilebilir.

Vergi sömürüsü-vergi suistimali ayrımı yapıldığında ise devlet açısından, vergilendirme yetkisinin aşırı kullanılması suretiyle vergi sömürüsüne yol açıldığından; mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin görevlerini kötüye kullanarak vergi suistimaline neden olduklarından söz edilebilir. Bu açıdan vergi suistimali de vergi sömürüsünden daha geniş bir kavram olarak ele alınabilir. Bu açıklamalar, daha anlaşılır bir şekilde görülebilmesi amacıyla aşağıda Şekil 1’de gösterilmektedir.



**Şekil 1.** Vergi İstismarı-Vergi Suistimali-Vergi Sömürüsü Ayrımı

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Kısaca belirtmek gerekirse vergi istismarı ve/veya vergi suistimali, genel olarak birbiri yerine kullanılabilen ve vergi sömürüsünü kapsayan kavramlar olarak değerlendirilebilecek olmakla birlikte; vergi istismarının mükelleflerin yükümlülüklerini en aza indirmek veya ortadan kaldırmak için kullandıkları bir yöntem olması ve vergi planlamasına benzemesi nedeniyle bu kavram sadece mükellefler açısından ele alınabilecektir.

Verginin mükellefler açısından bir maliyet unsuru olması, çeşitli yollarla vergi yükünün azaltılması çabalarına neden olmaktadır. Mükellefler vergi yükünün azaltılması için kanunlara aykırı biçimde ya da kanunların çizdiği çerçevede bazı işlemlere girişmektedir. Bunlardan biri de vergi planlamasıdır.

Vergi planlaması, mükelleflerin vergi sistemlerinde yer alan istisna, indirim, muafiyet vb. uygulamalar ile kanunlarda yer alan boşluklardan yararlanması (Bala, 2007: 5) ya da vergiye ilişkin ödevlerini düzenli bir şekilde yerine getiren mükellefler tarafından bilinçli ve ihtiyatlı olarak tasarlanan ve vergi yükünü asgari düzeye indirmeyi amaçlayan genel işlemler, düzenlemeler, faaliyetler ve araştırma çabaları (Amadasun-Igbinosa, 2011: 53) olarak tanımlanabileceği gibi; iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken eşitlik, etkinlik ve basitlik özelliklerini içinde barındıran, kanunlar çerçevesinde önceden ve geleceğe dönük olarak tasarlanan periyodik bir mali düzenleme olarak ifade edilebilir (Bahçe ve Gümüş, 2017: 3). Vergi planlaması, vergi yükünün azaltılması amacıyla vergi kanunlarında tanınmış meşru haklardan yararlanılarak gerçekleştirilmektedir.

İşletmeler çeşitli vergi planlaması yöntemleri ile gerek ülke içi uygulamalardan gerekse ülkelerarası uygulama farklılıklarından yararlanarak vergi yüklerini en az seviyeye indirebilmektedir. Amortisman yönteminin değiştirilmesi, indirimli kurumlar vergisi, bölgesel teşvikler, şirket birleşmeleri, bölünmeleri ve devirleri, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye, vergi cennetleri vb. uygulamalar en çok tercih edilen vergi planlaması yöntemlerine örnek olarak verilebilir.

Vergi sistemlerinde genellikle vergi yükümlülüğünü kanunun sınırları dahilinde en aza indirmek için vergi planlaması yapma imkanı tanınmaktadır. Ancak vergi planlaması yapılmasına imkan veren düzenlemelerin zorlanması vergi istismarına neden olmaktadır. Vergi istismarı, vergi avantajı yaratmak için yasa dışı önlemlerin kullanılmasını içermemektedir. Vergi mükellefinin işlemlerini kanunun metnine uygun, ancak amacına aykırı olacak şekilde düzenleyerek vergi yükümlülüğünü azaltması durumunda vergi istismarı söz konusu olmaktadır. Örneğin, ulusal hukuku atlatmak veya ortadan kaldırmak için uluslararası hukuktaki bir haktan bunun ruhuna aykırı bir şekilde yararlanmaya çalışan mükellefler vergi istismarına neden olmaktadır. Dolayısıyla kanunun sınırları dahilinde vergi yükünün azalmasına neden olan faaliyetlere izin vermek ile vergi sistemini istismar edilmekten korumaya yönelik davranışlarla mücadele bir arada yürütülmektedir. Bu mücadele ise vergi istismarını kabul edilebilir vergi planlamasından ayıran çizginin belirsiz ve hareketli bir hedef olmasına neden olmaktadır (Mazur, 2012: 558).

Mükelleflerin mali yükümlülüklerini azaltma isteği, paraya ihtiyaç doğuran alışkanları, hedeflerine ulaşma arzusu, lüks yaşam düşkünlüğü gibi faktörler finansal baskıya neden olabilmekte ve usulüne uygun yollarla çözemeyeceği bu baskı yasal sınırları zorlamaya başvurmalarına neden olabilmektedir.

Vergiyi istismar eden mükellefler, genellikle ulusal vergi sistemlerinde ve sınırların ötesinde bulunan “tutarsızlıkları” ve “süreksizlikleri” manipüle ederek vergi yükümlülüklerini azaltmakta; vergi sistemindeki boşluklardan ve vergi indirim hükümlerinden yararlanmakta veya kötüye kullanmaktadır (Mazur, 2012: 558). Dolayısıyla vergi istismarının agresif vergi planlaması ve vergi kaçakçılığına atıfta bulunmak için kullanılan bir terim olarak kullanımına ve “sosyal getirisi olmayan ancak sosyal maliyeti yüksek olan bir faaliyet” olarak tanımlandığına da rastlamak mümkündür (Chigubu ve Legwaila, 2021: 396).

Vergi planlaması, vergi ilişkisinin tarafları bağlamında mikro ve makro vergi planlaması olarak değerlendirilebilmektedir. Benzer bir bakış açısıyla vergi istismarının da gerek alacaklı taraf olan devlet gerekse borçlu taraf olan mükellef yönünden ele alınması mümkündür.

Yukarıda belirtildiği gibi, mükellef açısından bakıldığında vergi planlaması yapılmasına imkan veren düzenlemelerin zorlanması vergi istismarına neden olmaktadır. Bu açıdan vergi suistimali olarak da ifade edilebilir. Bu bakımdan görev veya yetkinin kötüye kullanılması, gerek gerçek kişi mükellefler gerekse de şirket çalışanları tarafından yapılmak suretiyle tüzel kişi mükellefler tarafından vergi suistimaline neden olunabilir.

Günümüzde çok uluslu şirketlerin vergi düzeylerini azaltmak için başvurdukları vergi cenneti, transfer fiyatlandırması vb. yöntemlerle kar aktarımları kolaylaşmakta ve şirketlerin karı değiştirmek/aktarmak için kullandıkları stratejiler veya yöntemler değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda şirketler/şirket çalışanları “görev, yetki ve benzerinin kötüye kullanımı” yoluyla vergi istismarına neden olabilmektedir. Dolayısıyla vergi istismarı son dönemlerde çoğu devletin agresif vergi planlaması ile birlikte önlem almaya çalıştığı bir konu olarak ön plana çıkmakta; çoğu ülkenin vergi anlaşmalarında, vergi istismarını önlemeyle ilgili ek kurallarla birlikte iç mevzuatlarında genel kaçınma önleme kurallarına da yer verilmektedir (Chigubu ve Legwaila, 2021: 403).

Devlet açısından bakıldığında ise vergilendirme yetkisinin zorlanması yoluyla vergi istismarından söz edilebilir. Bu açıdan kamu harcamalarının gerektiği finansman kaynaklarına ulaşabilmek amacıyla vergilendirme yetkisinin mükelleflere aşırı bir yük getirecek biçimde kullanılması vergi istismarı olarak değerlendirilebilir. Dolayısıyla bütçe açıklarının kapatılması amacıyla artan mali yükümlülüklerin neden olduğu bu durum ise vergi sömürüsü olarak adlandırılabilir.

Vergileme yetkisinin sınırsız biçimde kullanılarak vergi oranlarının yükseltilmesi ya da yeni mali yükümlülükler getirilmesinden kaynaklanan vergi sömürüsü, bu yüklere katlanmak zorunda kalan vergi mükelleflerinin tepkilerine neden olacaktır.

Vergi yükümlülüklerini en aza indirme hedefine yönelik vergi istismarı ya da suistimali, vergi avantajı yaratmak için yasa dışı önlemlerin kullanılmasını içermediğinden vergi kaçakçılığından kolaylıkla ayırt edilebilir. Vergi kaçakçılığı, mükellefin dolandırıcılık, gizleme veya diğer yasa dışı önlemler yoluyla vergi kanununun kasıtlı olarak ihlal edilmesidir. Öte yandan, vergi kaçakçılığı yasa dışı, vergiden kaçınma olarak tanımlanan düzenlemeler ise yasal olmakla birlikte, her ikisi de kamu gelirlerini ve kamu hizmetlerini olumsuz etkilediğinden “vergi istismarı” kapsamında ele alınabilmektedir (O’Hare vd., 2022). Devletin vergi kaybına yol açması sonucuna neden olmaları bakımından her iki kavram da vergi istismarı olarak nitelendirilebilmekle birlikte, vergi kaçakçılığında vergi yükümlülüğünü sınırlamak için bir vergi beyannamesi üzerindeki bilgilerin isteyerek ve kasıtlı olarak tahrif edilmesi, vergi beyannamesi üzerinde hile yapılması gibi işlemler söz konusudur. Ancak vergi istismarında kanunun doğrudan ihlali değil, vergi kanununun genel ruhu tehlikeye atılmış olmaktadır (Chen, 2020).

Vergi kaçakçılığı genellikle ülkelerin vergi kanunlarında tanımlanmakta ve bunu yasaklayan yaptırımlara yer verilmektedir; ancak vergi istismarının tam olarak tanımlanması zordur. Çünkü vergi istismarına neden olan işlemlerin hem statik hem de dinamik olması kesin olarak tanımlanmalarını zorlaştırmaktadır (Mazur, 2012: 557).

Vergi kaçakçılığı; yanlış beyan veya aldatma yoluyla vergi yasalarını kasten atlatmaya çalışmak olup gerçekte geçerli olmayan bir vergi muafiyeti veya muafiyetinden yararlanmak için gerçekleri gizleyen veya gerçekleri yanlış beyan eden aldatmayı kapsamaktadır. Kasıtlı gizleme ve yanlış beyan; işlemlerin gerçek doğasını gizlemek için olayların ve işlemlerin yapılandırılması, işlemlerin gerçek detaylarını gösteren belgelerin hazırlanmaması, gizlenmesi, değiştirilmesi veya yok edilmesi biçimlerinde olabilir. Ancak vergi istismarı, vergi yükümlülüğünü en aza indirmek için yasal vergi planlamasıdır. Bir işlemin doğasını vergi muafiyeti veya istisnasına uyacak şekilde değiştirerek vergilerin azaltılması, önlenmesi veya en aza indirilmesidir. İşlem gizlenmemekte veya yanlış tanıtılmamakta; elverişli vergi yasalarından yararlanarak olayları şekillendirmekte, önceden planlanmakta, işlemlerin detaylarını gösteren belgeler hazırlanmakta ve işlemler raporlanmaktadır (Louisiana Department of Revenue).

Genel olarak mükelleflerin bir kanun hükmünün ve bunun uygulanmasına yönelik ikincil düzenlemelerin amaçlarına aykırı biçimde, hükmün dışında kalmaya yönelik işlemleri ile kanun

hükümü ve ikincil düzenlemelerle sağlanan ancak bunların amaçlarına aykırı bir vergi avantajı elde etmeye yönelik işlemleri olduğunda vergi istismarından söz edilecektir. Kısaca herhangi bir vergi kanunu hükümlerinin amacına aykırı vergi avantajları elde etmeye çalışıldığında vergi istismarı ortaya çıkmaktadır (Wolters Kluwer).

## **2. Vergi İstismarı Kavramının Ortaya Çıkması**

İstismar, her yasal sistemin paylaştığı bir revizyon ve geliştirme ihtiyacını içeren, hukukun tarihsel yönüyle ilgili bir kavramdır. İstismar ya da suistimali yasaklamanın gerçekten de yasal çelişkileri çözme, ortak düzeni koruma ve tüzük dönüşümlerini destekleme işlevi bulunmakta olup istismar ya da suistimale karşı hükümler “yerleşik bir esneklik” yoluyla hukukun sürekli yargıç yapımı gelişimine izin vermektedir (Piantavigna, 2011: 134).

Avrupa Birliği Hukuku da kötüye kullanım olgusuna öncelik vermekte olup kötüye kullanımın yasaklanması, ortaya çıkmakta olan genel bir ilkedir ve taciz edici davranışları kınamak için meşrulaştırılmıştır.

Avrupa Birliği Hukuku’nda kötüye kullanma kavramının doğuşu, kendi kendine yeterli olmayan bu orijinal sistemin eksik doğası nedeniyle mümkün olmuştur. Dolayısıyla değerler, modeller ve yasal kavramlar üye devletlerin sistemleri arasında (yatay anlamda) ve bunlar ile Birlik sistemi arasında (dikey anlamda) değiş tokuş edilir; yerel yasalar, tekdüzelik ilkesini ihlal etmeden dolayı bir şekilde, Birlik sisteminin kurulmasına katkıda bulunur. Ortak değerlerle temsil edilen bu “yumuşak hukuk”, Avrupa Adalet Divanı tarafından, Birlik hukuku tarafından yönetilmeyen yasal alanlarda bile üye devletler için bağlayıcı hale gelen ortak ideallerin ifadesi olan adli ilkeler yoluyla “sert hukuka” dönüştürülür (Piantavigna, 2011: 134).

Sistemlerin ayrılması ilkesine karşı çıkan bu “değerlerin döngüsellığı” teorisi, aynı zamanda en muhafazakar alanlardan biri olan vergilendirmeyi de kapsamaktadır. Nitekim vergi sistemleri bile yaygın ve ulusal anayasalarda sabit olan değerler ve ilkeler üzerine kuruludur.

Vergi istismarı; devletin vergi gelirlerini, vergi sisteminin bütünlüğünü ve ekonomik sistemin verimliliğini azaltmaktadır (SARS, 2005: 9-15). Adaletsiz vergi politikaları ve vergi istismarı ile mücadele etmek, devletlerin ekonomik, sosyal ve kültürel hakların kademeli olarak gerçekleştirilmesine mevcut kaynakların azami bir biçimde tahsis edilmesini sağlamak için kullanabilecekleri bir yoldur (Chigubu ve Legwaila, 2021: 379). Bu bağlamda gereken düzenlemelerin yapılması hem devletin daha yüksek gelir kaynağı elde etmesini hem de vergi politikalarının insan haklarının korunmasına odaklanmasını beraberinde getireceğinden vergi istismarına yönelik boşlukları azaltacaktır.

### **3. Vergi İstismarının Belirtileri**

Vergi istismarına neden olan çoğu vergiden kaçınma planının temel özelliklerinden biri, ekonomik özden yoksun olmalarıdır.

İstismar edici kaçınma planlarının çok az ticari veya vergi dışı etkenleri vardır veya hiç yoktur. Ayrıca bu vergi kaçınma planlarına dahil olan mükelleflerin ekonomik riskleri genellikle çok azdır veya hiç yoktur (Mazur, 2012: 559).

Vergi mükellefleri kar potansiyeli çok az olan bir işleme onun sunduğu vergi avantajlarından yararlanmak için girmektedir. Kötüye kullanılan vergiden kaçınma işlemleri, vergi avantajları şeklinde geri dönüşler sunmakta, çekici bir vergi sonrası kar yaratmaktadır (Mazur, 2012: 559).

Mükellefler, vergi istismarına neden olan işlemlerden yararlanırken; bu işlemlerin yasal şekli veya muhasebeleştirilmesi ile ekonomik özü arasında düzenli olarak uyumsuzluk ortaya çıkmaktadır. Bu uyumsuzluk ise vergi ve mali muhasebe amaçları için tutarsız bir muameleye neden olmakta ve bu genellikle mükellefin avantajına olmaktadır. Ayrıca vergi sığınakları genellikle vergi mükelleflerinin normal uzmanlık alanlarının dışında katılımını, yeni, karmaşık finansal araçların kullanımını veya vergi cenneti düzenlemelerinin kullanımını da kapsamaktadır (Mazur, 2012: 559-560).

Vergi istismarına neden olan planlar genellikle, yüksek işlem maliyetleri olan karmaşık işlemlerdir. Sonuca ulaşmak ve planın gerçek doğasını gizlemek için, bu işlemler genellikle çok sayıda uydurma, yapay, önceden belirlenmiş veya ekonomik olarak gereksiz adımlar gerektirmektedir (Mazur, 2012: 560). Vergi istismarına neden olan kaçınma işlemleri, vergi avantajı elde etmek için vergiye kayıtsız tarafların veya özel amaçlı kuruluşların kullanılmasını gerektirebilir ve bu da işlemin karmaşıklığını ve maliyetlerini daha da artırmaktadır (Mazur, 2012: 560).

### **4. Vergi İstismarının Etkileri**

Vergi istismarının, devlet açısından ele alındığında, vergi sömürüsü biçiminde ifade edilebileceğini yukarıda belirtmiştik. Vergi sömürüsü, her şeyden önce mükelleflerin vergi uygulamalarına karşı tepki duymalarına neden olacaktır. Bu açıdan vergi yükü artan mükellefler daha çok çalışıp daha fazla gelir elde etmek yoluna giderek vergi öncesi durumlarını korumak isteyebilecekleri gibi, daha az çalışmayı da tercih edebileceklerdir. Öte yandan vergi planlaması yoluyla daha az vergi ödemeyi yollarını arayabileceklerdir. Vergiyi hiç ödememek ya da daha az ödemek amacıyla mükelleflerin vergi kanunları çerçevesinde vergiden kaçınmaları söz konusu olabileceği gibi, vergi kanunlarının dışına çıkarak vergi kaçırmalarıyla



da karşılaşılabilecektir. Ayrıca mükelleflerin ödedikleri vergileri başkalarına yansıtma yollarını aramaları da vergiye karşı gösterebilecekleri tepkiler arasındadır.

Vergi istismarı mükellef bazlı olarak ele alındığında ise vergi gelirlerinin azalmasından vergi kanunlarına karşı saygısızlığa kadar çeşitli etkilere yol açabilecektir. Bu açıdan vergi istismarının etkileri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- devletin gelir tahsilatını azaltmakta,
- ulusal ekonomi politikasını belirleme ve uygulama yeteneğini zayıflatmakta ve işleyişine zarar vermekte,
- vergi sistemine ve kanunlara saygısızlığa neden olmakta,
- vergi uyumsuzluğunu artırmakta,
- vergi yükünü haksız yere kaydırmakta,
- kaynakları daha üretken girişimlerden saptırarak ekonomik davranışı bozmakta,
- kötüye kullanım içeren işlemlere karşı koymaya çalışılması kanunların daha da karmaşıklaşmasına yol açmaktadır (Mazur, 2012: 557).

Vergi istismarı, devletin gelir tahsilatını azaltmakta, gelir kaybı düşük ve alt-orta gelirli ülkelerde daha düşük gerçekleşmekte; bu fark söz konusu ülkelerin kişi başına düşen gelirlerinin küçük olmasından kaynaklanmaktadır.

Vergi istismarının açıklanan etkileri dikkate alındığında, vergi suistimallerinin azaltılmasının sürdürülebilir kalkınma hedeflerine doğru ilerlemeye önemli katkı sağlayacağı; vergi suistimallerine izin veren ülkelerin, bu hedeflere doğru ilerleme sağlamak için politikalarını gözden geçirmesi ve değiştirmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Öte yandan vergi yükünün haksız biçimde dağılımının önlenmesi, vergilemede adaletin sağlanması, vergi sistemine ve kanunlara güvenin artması, vergi uyumunun sağlanabilmesi ve artırılması da vergi suistimallerinin önlenmesini gerektirmektedir.

## **5. Vergi İstismarının Ölçülmesi ve Vergi İstismarını Önlemeye Yönelik Düzenlemeler**

Vergi istismarı ile kanuni olan vergi planlaması arasında nasıl ayırım yapılacağı vergi konusunda karşılaşılan temel zorluklardandır. Bu husus, vergi istismarının ulusal ve uluslararası alanda tanımlanması ve ayrıca tespiti açısından en önemli zorluğu oluşturmaktadır. Vergi mevzuatlarında vergi mükelleflerinin, yükümlülüklerini yasal sınırlar içerisinde vergi planlaması yoluyla azaltmalarına izin verildiğinden; hükümetler mükelleflerin meşru vergi azaltıcı faaliyetlerde bulunmalarına izin vermek ile vergi sistemini istismardan korumak

arasında mücadele etmektedir. Bu yaklaşım biçimi vergi istismarının ölçülmesi ve vergi istismarını önlemeye yönelik düzenlemelere yer verilmesini gerektirmektedir.

### 5.1. Vergi İstismarının Ölçülmesi

Vergi istismarının ölçülmesine yönelik olarak Tax Justice Network tarafından Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi (Corporate Tax Haven Index) geliştirilmiştir. Bu endeks, çok uluslu şirketlerin ödeyeceği kurumlar vergisine yönelik olarak belirlenmekte olup yapılan araştırmada 70 bölgeye yer verilmektedir.

Bu çerçevede dünyada kurumlar vergisi istismarının en yüksek düzeyde gerçekleştiği yerleri belirlemek ve kurumlar vergisi istismarına eğilimin azaltılması için değiştirilebilecek yasa ve politikaları vurgulamak için her bir bölgenin vergi ve finansal sistemleri kapsamlı bir şekilde değerlendirilmektedir (Tax Justice Network).

Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi (KVCE), bir yargı bölgesinin vergi ve finansal sisteminin kurumlar vergisi istismarına ne derecede izin verdiğinin bir ölçüsü olarak değerlendirilmektedir ve 20 göstergeye göre belirlenmektedir.

Aşağıda Tablo 1’de KVCE payı olarak gösterilen kısım, ilgili bölgenin dünyadaki kurumlar vergisi istismarı riskinin ne kadarından sorumlu olduğunu; vergi cenneti puanı, bölgede uygulanan vergi sisteminin ve mali sistemin kurumlar vergisi istismarına ne kadar izin verdiğini; küresel ölçek ağırlığı, dünya çapında çok uluslu şirketler tarafından yürütülen finansal faaliyetlerin ne kadarının ilgili bölgede yer aldığını; KVCE değeri ise vergi cenneti puanı ile küresel ölçek ağırlığı birleştirilerek hesaplanan bir değer olup o bölgenin çok uluslu şirketlerin kurumlar vergisi istismarına ne derecede izin verdiğinin bir ölçüsünü göstermektedir.

**Tablo 1.** Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi (2021)

Sıra	Bölge	KVCE payı (%)	Vergi cenneti puanı	Küresel ölçek ağırlığı (%)	KVCE değeri
1	Britanya Virjin Adaları	6,4	100	2,3	2,854
2	Cayman Adaları	6	100	1,9	2,653
3	Bermuda	5,7	100	1,6	2,508
4	Hollanda	5,5	80	11	2,454
5	İsviçre	5,1	89	3,4	2,261
6	Lüksemburg	4,1	74	9	1,815
7	Hong Kong	4,1	78	5,5	1,805
8	Jersey	3,9	100	0,51	1,724
9	Singapur	3,9	85	2,3	1,714
10	Birleşik Arap Emirlikleri	3,8	98	0,54	1,665
11	İrlanda	3,3	77	3,2	1,459
12	Bahama	3,3	100	0,31	1,454
13	Birleşik Krallık	3,1	69	7,3	1,382

14	Kıbrıs	3,1	85	1,1	1,379
15	Morityus	2,3	81	0,66	1,013
16	Belçika	2,2	73	1,6	973
17	Guernsey	2,2	98	0,1	954
18	Fransa	2,1	67	2,8	908
19	Çin	2	63	4,9	896
20	Man Adası	1,9	100	0,061	850

Kaynak: Tax Justice Network verilerinden yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tabloda endeksin en yüksek olduğu 20 bölge gösterilmekte olup bu verilere göre 2021 yılında kurumlar vergisinde istismara en yüksek düzeyde sebebiyet veren beş bölge sırasıyla Britanya Virjin Adaları, Cayman Adaları, Bermuda, Hollanda ve İsviçre iken; incelemeye dahil edilen 70 bölge arasında en düşük düzeyde sebebiyet veren bölgeler ise Montserrat, Gambiya, Arjantin, San Marino ve Ekvador olarak gerçekleşmiştir.

## 5.2. Vergi İstismarını Önlemeye Yönelik Düzenlemeler

Çin'den Yeni Zelanda'ya kadar pek çok ülke, vergi istismarını engellemek ve vergi planlamasından ayırmak için yasal bir kurallar bütününe yürürlüğe koymuştur. Bu kurallar bütünü, “genel bir vergiden kaçınmayı önleme kuralı” (general anti-avoidance rule-GAAR) olarak yer almaktadır ve vergi istismarını geniş bir şekilde tanımlayan, ancak vergi istismarının nihai tespitini mahkemelere bırakan yasal ve genel kaçınma karşıtı kurallar olarak tanımlanmaktadır (Mazur, 2012: 561). Günümüzde GAAR'a sahip ülkeler arasında İngiltere, Fransa, Almanya, Hollanda, Belçika, Kanada, Çin, Singapur, İtalya, Güney Afrika, Kenya ve Avustralya bulunmaktadır (Akbulak, 2022).

GAAR, genel olarak suistimal/istismar edici bir şekilde vergi avantajı talep eden işlemleri yasaklayarak vergi mevzuatının diğer hükümleri uyarınca oluşturulan gelir vergisi yükümlülüğünü korumaya çalışmaktadır (Mazur, 2012: 561). GAAR düzenlemeleri, doğası gereği, uygulanmasında ve yorumlanmasında geniş bir takdir yetkisi vermektedir. Dolayısıyla vergi istismarının anlamı, mahkemelerin, GAAR'ı nasıl yorumladıklarına ve uyguladıklarına bağlı olarak değişmektedir (Burke, 2011: 271-273).

Avustralya, Yeni Zelanda ve Kanada'da ağırlıklı olarak faaliyet gösteren GAAR'lar başarılı olarak nitelendirilmekte olup son dönemlerde Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde uygulamaya konulan GAAR'lar ise yeni uygulamalar olarak değerlendirilmektedir. ABD'de uzun süre boyunca GAAR'ların yürürlüğe konulması tartışılmış olup nihayetinde 30 Mart 2010'da İç Gelir Kanunu'nun 7701(o) bölümüne ilgili düzenlemeler eklenmiştir. Bu düzenlemeler, Avustralya, Yeni Zelanda ve Kanada'da olduğu gibi tam bir GAAR olarak

değerlendirilmese de teknik olarak GAAR özelliğine sahip olduğu kabul edilmiştir (Mazur, 2012: 562).

GAAR'ların ortak bir yaklaşım ve terminolojiye sahip olmaları ve dikkatli bir biçimde hazırlanmaları gerekmektedir. Bu bakımdan, GAAR'lara ilişkin ortak özellikler veya GAAR'ların kapsamı gereken faktörler aşağıdaki gibi olmalıdır (Cooper, 2001: 98-108):

- Her GAAR, bir vergiden kaçınma düzenlemesini tanımlamalı ve bu tanım, GAAR'ın uygulanması için ön koşulları belirlemelidir.
- Her GAAR, bir vergi avantajı tanımlamalıdır<sup>1</sup>.
- Standart bir GAAR'ın en önemli kısımlarından biri, yeniden yapılandırma yetkilerini içermesidir. Bu yetki, gelir idaresinin gerçekleşmiş vergi sonucunu tersine çevirmesine ve gerçekleşmiş olabilecek olası vergi sonuçlarından birini ikame etmesine izin veren hükümdür.
- Son unsur ise yönetsel faktörlere ilişkindir. GAAR, idarenin kararıyla geçmişe dönük olarak uygulanacağından; bu durum, idari kararların alınmasında daha resmi prosedürleri veya karar verme yetkisinin bürokraside daha üst düzeye çıkarılmasını beraberinde getirebilecektir.

İsveç vergi kanunlarında ise vergi istismarına yönelik bir hüküm bulunmamakta; vergi istismarı hakların kötüye kullanılması ilkesi ile ilişkilendirilmek suretiyle yargı kararlarında yer almaktadır. Örneğin Scania Metall olarak adlandırılan ve KDV'de indirim mekanizmasına ilişkin olarak incelenen davayla ilgili 15 Mart 2013 tarihinde verilen karar; mahkemenin KDV'yi indirme hakkını iptal etme yetkisine ilişkin bir kural olmamasına rağmen, indirilecek KDV'ye ilişkin hakların hileli olarak veya istismar amacıyla kullanılması hususunun nesnel kanıtlara dayanılarak tespit edilmesi durumunda, mahkemenin bu hakkı iptal edip edemeyeceği ile ilgilidir. Bu kararda, hem vergi kaçakçılığı ile vergi istismarı arasında herhangi bir ayırım yapılmamış hem de dava vergi kaçakçılığıyla ilgili olsa da hakların kötüye kullanılması ilkesinin İsveç'te uygulanabileceğine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir (Kristoffersson, 2013: 261). İlgili mahkemenin kararı, hakların kötüye kullanılması ilkesinin KDV'de de uygulanabileceği düşüncesiyle eleştirilmemiş; ancak mahkemenin mevzuattaki boşlukları

---

<sup>1</sup> GAAR kapsamında bir "vergi avantajı" şu şekilde tanımlanmaktadır (Akbulak, 2022):

- (a) Bir kesinti, alacak, mahsup veya indirim dahil olmak üzere, vergi ödeme yükümlülüğünde bir azalma
- (b) Vergi ödeme yükümlülüğünün ertelenmesi
- (c) Vergi ödemesindeki gecikmeden kaynaklanan diğer avantajlar veya
- (d) Aşağıdakilere neden olan herhangi bir durum,
  - (i) Gelirlerin dışında tutulacak veya vergiye tabi olmayacak bir miktar brüt gelir veya
  - (ii) Aksi takdirde vergilendirilmeyecek ancak verginin konusu olacak bir tutar.

doldurma görevi gördüğü ve yasallık ilkesinin kararda belirtildiği şekilde uygulandığında ruhunu kaybedeceği gibi gerekçelerle eleştirilere maruz kalmıştır (Kristoffersson, 2013: 267).

## **6. Vergi İstismarının Kanunlarda Tanımlanması**

Vergi istismarının kesin bir yasal tanımı yapılamadığından hangi işlemlerin vergi istismarı olarak değerlendirileceği net değildir. Mükelleflerin yaptıkları işlemlerin çeşitli belirtilerinden hareketle vergi istismarına yol açtıkları düşünülebilir. Ancak kesin olarak vergi istismarından söz edilmesi bazı koşulların varlığına ve bu işlemlerin sonuçlarına bağlıdır. Dolayısıyla vergi istismarının en aza indirilmesi ve önlenmesi bakımından bazı özel kurallar yürürlüğe konulabilir, ancak vergi istismarı işlemleri kesin olarak tanımlanamaz. Öte yandan vergi istismarının önlenmesi gereği, vergi idaresinin bu konudaki görüş ve uygulamalarının bilinmesini gerektirmektedir (Wolters Kluwer).

İdare, vergi mükellefinin işlemlerini belirli bir amacı ihlal ederek gerçekleştirdiğini gösterdiğinde, kendisine bir yandan bazı vergi kolaylıklarının uygulanmaması, öte yandan yaptırımlara kadar uzanabilen bazı vergi düzenlemelerinin uygulanması imkanına kavuşmaktadır.

Kaçınmaya karşı özel kurallar, istismarın tespit edildiği belirli alanları hedefleyen dar kapsamlı vergi düzenlemeleridir. Bu kurallar, yasaklanmış belirli işlemleri veya bir işlemin mevzuata uygun sayılabilmesi için karşılanması gereken belirli koşullar belirtilerek tanımlanmaktadır. Vergi planlaması yapan çoğu vergi mükellefi ve vergi uygulayıcısı bu kurallarla karşılaşmış olup örnek olarak uluslararası vergi planlaması bağlamında yaygın olarak uygulanan belirli kaçınma önleme kuralları arasında, kontrol edilen yabancı kurum kazancına yönelik kurallar, transfer fiyatlandırması kuralları ve ince kapitalizasyon kuralları gösterilebilir (Mazur, 2012: 560).

Belirli kaçınma karşıtı kurallar kesin olmaları itibariyle avantajlıdır ve mükelleflere öngörülebilirlik sağlamaktadır, ancak tek başına vergi istismarı sorununu asla çözememektedir. Dolayısıyla vergi istismarına neden olan her türlü faaliyeti hedef alacak özel kanunlar çıkarılması mümkün olmakla birlikte, oldukça verimsizdir (Mazur, 2012: 560-561).

Vergi planlaması imkanı sağlayan yeni bir düzenleme söz konusu olduğunda mükellefler bu düzenlemeyi hedef alan kuralların belirlenmesi ve yürürlüğe konulmasına kadar geçen sürede bundan yararlanabilir. Ayrıca mükellefler vergi planlaması yoluyla kaçınma imkanı sağlayan düzenlemelere karşı konulan kuralları atlatmak ve lehlerine kullanmak için yeni planlar yaptıkça, bu düzenlemeler zamanla etkisiz hale gelir. Bu yolla ortaya çıkan vergi istismarına karşı gerçekleştirilecek düzenlemeler ise zaten karışık olan vergi sistemini daha da karışık hale getirecektir (Mazur, 2012: 560-561). Dolayısıyla vergi planlaması aracına dönüşen

düzenlemeler belirlendikten sonra bunun önlenmesine yönelik olarak yeni yürürlüğe konulacak kurallar mükelleflerin tepkisine neden olmaktadır.

Buradan anlaşılacağı üzere, en iyi şekilde hazırlanmış vergi mevzuatı bile gelecekte gelişebilecek her durumu veya buna yanıt olarak oluşturulabilecek her vergi planlaması aracını öngöremeyecektir (Mazur, 2012: 561). Yapılması gereken vergi istismarına neden olabilecek düzenlemelerin geniş bir şekilde saptanması ve ancak nihai tespitinin yargı organlarına bırakılması biçimindeki genel kaçınma karşıtı kanun düzenlemeleri yoluna gitmektir. Farklı bir ifadeyle vergi istismarına karşı belirli kuralların doğasında bulunan eksiklikler, hangi işlemlerin vergi istismarı olduğuna karar vermek açısından yargı organına (hakime) bir miktar takdir yetkisi bırakılmasını gerektirmektedir (Mazur, 2012: 561).

Böyle bir düzenleme, vergi istismarına karşı geniş odağı sayesinde belirli vergi tedbirlerinin ürettiği sonsuz gerici döngüden kaçınmaya yardımcı olacaktır. Geniş odaklı bir düzenlemede vergi istismarının nihai anlamı, önemli ölçüde mahkemelerin yorumlarına ve uygulamalarına bağlıdır (Mazur, 2012: 561).

Vergi planlamasına imkan sağlayan bir düzenlemenin mükellefler tarafından kötüye kullanılması durumunda bunun hukuktaki bir hakka dayanması yargı organının takdir yetkisi çerçevesinde önlenebilecektir.

Ülkemiz özelinde bakıldığında da vergi mükellefinin işlemlerini kanunun metnine uygun, ancak amacına aykırı olacak şekilde düzenleyerek vergi yükümlülüğünü azaltması durumunda vergi istismarı söz konusu olmaktadır. Bu açıdan vergi istismarının geniş bir şekilde tanımlanması, hangi işlemlerin vergi istismarı olduğuna karar verilmesi, nihai tespitinin yargı organlarına bırakılması noktasında vergi kanunlarının yorumlanmasına ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesi pratikte önem taşımaktadır. Söz konusu düzenlemede vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade ettiği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümlerinin konuluşundaki maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının göz önünde tutularak uygulanacağı belirtilmiştir. Bu çerçevede vergi hukukunun amacı doğrultusunda kendi terminolojisini yaratamamış olması ve bu nedenle vergilendirilmesini öngördüğü iktisadi olgu ve olayları özel hukuk kavram ve kurumlarıyla tanımlamasından (Akkaya, 2002: 64) kaynaklanan sorunlar aşılabilecektir.

Vergi kanunlarının yorumu anlamına gelen bu düzenlemeyle vergi istismarına yönelik işlemler, ulusal ve uluslararası anlaşmalarda kabul edilmiş olan temel hakları koruyan diğer gelişmiş hukuk ilkelerinin yanında yer alan eşitlik, orantılılık, tarafsızlık ve yasal kesinlik biçiminde sıralanabilecek olan genel ilkeler bağlamında engellenebilecektir (Piantavigna, 2011:

134). Farklı bir ifadeyle mükellefin kanunun metnine uygun, ancak amacına aykırılık taşıyan işlemleri tespit edilerek vergi istismarı önlenilebilecektir.

Ayrıca vergi idaresi belirli bir işlemin vergi istismarı teşkil ettiği görüşünderken, vergi mükellefleri her zaman bunun aksini ispat etme olanağına sahiptir. Bu açıdan işlemin vergiden kaçınmak için değil başka nedenlerle yapıldığı kanıtlanmalıdır. Kuşkusuz vergi dışı nedenlerin kabul edilebilirliği konusunda şüphe olması durumunda vergi mükellefleri vergi idaresine soru sorabilecektir.

### **Sonuç**

Vergi sömürüsü, vergi istismarı ve vergi suistimali kavramları birbiri yerine de kullanılabilmesine rağmen; vergilemenin tarafları dikkate alınarak devlet açısından vergi sömürüsünden, mükellef ve devlet açısından ise vergi istismarı ve/veya vergi suistimalinden söz edilebilir. Farklı bir ifadeyle vergi istismarı ve/veya vergi suistimali, vergi sömürüsü kavramından daha geniş kapsamlı olup bu iki kavram genel olarak aynı anlama gelecek biçimde kullanılmakta; ancak mükelleflerin yükümlülüklerini en aza indirmek veya ortadan kaldırmak için kullandıkları bir yöntem olması ve vergi planlamasına benzemesi gibi nedenlerle vergi istismarı sadece mükellefler açısından ele alınmaktadır.

Devlet açısından kamu harcamalarının gerektiği finansman kaynaklarına ulaşabilmek amacıyla vergilendirme yetkisinin mükelleflere aşırı bir yük getirecek biçimde kullanılması durumunda vergi istismarı söz konusu olmakta; mükellefler açısından ise bir maliyet unsuru olan vergi yükünün azaltılması amacıyla işlemlerinin kanunun metnine uygun, ancak amacına aykırı olacak şekilde düzenlenmesi vergi istismarına yol açmaktadır.

Vergi istismarı; vergi gelirlerinin azalması, ekonomi politikasının işleyişine zarar vermesi, vergi kanunlarına saygısızlığa neden olması, vergi uyumsuzluğunu artırması, vergi yükünü haksız yere kaydırması, vergi kanunlarının karmaşıklaşmasına yol açmak gibi olumsuzluklar doğurmaktadır.

Vergi istismarı ile vergi planlaması arasında nasıl ayırım yapılacağı vergi konusunda karşılaşılan zorluklar vergi istismarının ölçülmesi ve önlenmesine yönelik adımlar atılmasını gerektirmektedir. Bu amaçla Tax Justice Network tarafından Kurumlar Vergisi Cenneti Endeksi geliştirilmiş; dünyada kurumlar vergisi istismarının en yüksek düzeyde gerçekleştiği yerler belirlenmeye ve vergi istismarına yönelik eğilimin azaltılması için finansal sistemler kapsamlı bir şekilde değerlendirilmeye çalışılmıştır. Öte yandan vergi istismarını engellemek ve vergi planlamasından ayırmak için Çin'den Yeni Zelanda'ya pek çok ülke, "genel bir vergiden

kaçınmayı önleme kuralı” (general anti-avoidance rule-GAAR) olarak adlandırılan yasal bir kurallar bütününe yürürlüğe koymuştur.

Vergi istismarının kesin biçimde tanımlanamayacak olması, geniş bir şekilde ele alınmasını ancak nihai tespitinin yargı organlarına bırakılmasını gerektirmektedir. Ülkemiz açısından ise vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile dikkate alınması, lafzın açık olmadığı hallerde kanun hükümlerinin konuluşundaki amacının, kanunun yapısındaki yerinin ve diğer maddelerle bağlantısının göz önünde tutularak uygulanmasına imkan veren Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesi vergi istismarının önlenmesi bakımından önem taşımaktadır.

### KAYNAKÇA

- Akbulak, Y. (2022). Genel Vergiden Kaçınmayı Önleme Kuralı (GAAR) ve Tasarımına İlişkin Bazı Esaslar. Legal Blog, 16 Ağustos 2022. <https://legal.com.tr/blog/genel/genel-vergiden-kacimayi-onleme-kurali-gaar-ve-tasarimina-iliskin-bazi-esaslar/>, Erişim Tarihi: 11.01.2023.
- Akkaya, M. (2002). *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Amadasun-Igbinosa, A. B. (2011). Strategies For Effective Tax Planning. *Franklin Business&Law Journal*, 2.
- Bahçe, A. B. ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım. *Yönetim ve Ekonomi Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi*, 24(1).
- Bala, S. K. (2007). Tax Planning in Business: Bangedash Perspective. Social Science Research Network Working Paper Series, E62.
- Burke, K. C. (2011). Reframing Economic Substance. *Virginia Tax Review*, 31(2), 271-296.
- Chen, J. (2020). What Is Tax Fraud? Definition, Criteria, Vs. Tax Avoidance. June 2020. <https://www.investopedia.com/terms/t/tax-fraud.asp>, Erişim Tarihi: 06.01.2023.
- Chigubu, S. ve Legwaila, T. (2021). Converging Tax Policy and Human Rights in the Face of Tax Abuse: A Developing Country Perspective. *Constitutional Court Review*, 11.
- Cooper, G. S. (2001). International Experience with General Anti-Avoidance Rules. *SMU Law Review*, SMU Dedman School of Law, 54(1), 83-130.
- Kristoffersson, E. (2013). Tax fraud, tax abuse and the right to deduct input VAT in Sweden. *World Journal of VAT/GST Law*, 2(3), 261-267.
- Louisiana Department of Revenue. What is Tax Fraud. <https://revenue.louisiana.gov/TaxFraud/WhatIsTaxFraud>, Erişim Tarihi: 06.01.2023.



- Mazur, O. S. (2012). Tax Abuse-Lessons from Abroad. *SMU Law Review*, 65(3).
- O'Hare, B. A. M., Lopez, M. J., Mazimbe, B., Murray, S., Spencer, N., Torrie, C., Hall, S. (2022). Tax abuse-The potential for the Sustainable Development Goals. *PLOS Global Public Health*, 2(2).  
<https://journals.plos.org/globalpublichealth/article?id=10.1371/journal.pgph.0000119>,  
Erişim Tarihi: 06.01.2023.
- Piantavigna, P. (2011). Tax Abuse in European Union Law: A Theory. *EC Tax Review*, 20(3).  
<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC+Tax+Review/20.3/> ECTA2011015,  
Erişim Tarihi: 06.01.2023.
- South African Revenue Service (SARS) (2005). Discussion Paper on Tax Avoidance and Section 103 of the Income Tax Act, 1962 (Act No. 58 of 1962).  
<https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/DiscPapers/LAPD-LPrep-DP-2005-01-Discussion-Paper-Tax-Avoidance-Section-103-of-Income-Tax-Act-1962.pdf>, Erişim Tarihi: 10.01.2023.
- Tax Justice Network. Corporate Tax Haven Index-2021 Results.  
<https://cthi.taxjustice.net/cthi2021/country-list.pdf>, Erişim Tarihi: 11.01.2023.
- Türk Dil Kurumu (TDK). Güncel Türkçe Sözlük. <https://sozluk.gov.tr/>, Erişim Tarihi: 03.01.2023.
- Wolters Kluwer. Wat is fiscaal misbruik: enkele voorbeelden van de rulingcommissie. Easy Web, Tax&Accounting Insurance. <http://www.kluwereasyweb.be/documents/voorbeeld-artikels/20150406-fiscaalmisbruik-abusfiscal.xml?lang=fr>, Erişim Tarihi: 06.01.2023.

## **Extended Summary**

Taxpayers can reduce their tax burdens to a minimum by using various tax planning methods, both within the country and by taking advantage of the application differences between countries. The international tax framework includes a wide range of local tax laws, bilateral and multilateral tax treaties and this creates a complex environment for companies operating in more than one jurisdiction; multinational companies sometimes use artificial tax avoidance arrangements to move profits from a high tax jurisdiction to a low tax jurisdiction to minimize the tax payable. While these regulations, defined as tax avoidance, are legal, tax evasion is illegal. However, both can be considered within the scope of "tax abuse" as they negatively affect public revenues and public services.

Tax abuse, which is similar to tax planning because it is a method used by taxpayers to minimize or eliminate their liabilities, but differs from tax planning because the limits of the law are enforced and differs from tax evasion as it is not against the law. On the other hand, tax abuse may be caused by taxpayers or the state. Therefore, tax abuse can also be expressed in the form of tax abuse or tax exploitation, depending on who caused it.

Based on the words abuse-abuse-exploitation, which have a very wide framework and can be used interchangeably, tax abuse-tax fraud-tax exploitation is also used interchangeably, especially tax abuse and tax fraud are generally interchangeable. However, it is possible to separate these concepts based on some basic elements. With such a point of view, it is only possible to cause tax exploitation by the state; duty or authority may be abused by both the taxpayer and the state; in tax abuse, on the one hand, it can be thought that the goodwill of the citizens can be exploited by the state, and on the other hand, the goodwill of the state or the administration can be exploited by taking advantage of the gaps in the law.

At this point, it is also possible to act from the meanings of the concepts of abuse-abuse-exploitation. Abuse can be considered as a concept that covers tax exploitation and is generally used in the same way/meaning as tax abuse, when it is considered to include the abuse and exploitation of the other person by abuse of goodwill without their consent and without taking into account their will.

When the tax exploitation-tax abuse distinction is made, it can be said that taxpayers abuse their duties regarding taxation, as tax exploitation is caused by excessive use of taxation authority for the state. In this respect, tax fraud can be considered as a broader concept than tax exploitation.

In short, tax abuse and/or tax fraud can be considered as concepts that can be used interchangeably and include tax exploitation; however, since tax abuse is a method used by

taxpayers to minimize or eliminate their liabilities and is similar to tax planning, this concept can only be considered in terms of taxpayers.

From the point of view of the taxpayer, the enforcement of regulations that allow tax planning causes tax abuse. In this respect, it can also be expressed as tax fraud. In this respect, fraud of duty or authority may cause tax abuse by legal person taxpayers by both real persons taxpayers and company employees.

Today, profit transfers are facilitated by methods such as tax haven and transfer pricing, which multinational companies use to reduce their tax levels, and the strategies or methods used by companies to change/transfer profits vary. In this context, companies/company employees may cause tax abuse through "abuse of duty, authority and etc." Therefore, tax abuse has recently come to the fore as an issue that most states are trying to take precautions with aggressive tax planning; tax treaties of most countries include general avoidance rules in their domestic legislation, along with additional rules on tax abuse prevention.

In case the taxation authority is used in a way that imposes an excessive burden on the taxpayers in order to reach the financial resources required by the public expenditures for the state, tax abuse occurs and For taxpayers, on the other hand, in order to reduce the tax burden, which is a cost element, the regulation of transactions in accordance with the text of the law, but contrary to its purpose, leads to tax abuse. Tax abuse causes negativities such as decreasing tax revenues, damaging the functioning of economic policy, causing disrespect for tax laws, increasing tax incompatibility, shifting the tax burden unfairly, and causing tax laws to become more complex.

How to distinguish between tax abuse and tax planning and the difficulties encountered in taxation require steps to measure and prevent tax abuse. For this purpose, the Corporate Tax Haven Index was developed by Tax Justice Network and it has been tried to determine the areas where corporate tax abuse occurs at the highest level in the world and to evaluate financial systems comprehensively in order to reduce the tendency towards tax abuse. This index is determined for the corporate tax to be paid by multinational companies and 70 regions are included in the research. The Corporate Tax Haven Index is a measure of the extent to which a jurisdiction's tax and financial system allows corporate tax abuse and is determined by 20 indicators. On the other hand, to prevent tax abuse and separate it from tax planning, many countries, from China to New Zealand, have enacted a set of legal rules called a "general anti-avoidance rule (GAAR). According to these data, the five regions that caused the highest level of corporate tax abuse in 2021 were British Virgin Islands, Cayman Islands, Bermuda,

Netherlands and Switzerland; Montserrat, Gambia, Argentina, San Marino and Ecuador were the least causative regions among the 70 regions included in the study.

Since a definite legal definition of tax abuse can not be made, it is not clear which transactions will be considered as tax abuse. It can be thought that taxpayers cause tax abuse based on various symptoms of their transactions. However, the exact mention of tax abuse depends on the existence of certain conditions and the results of these transactions. Therefore, some special rules can be put into effect in terms of minimizing and preventing tax abuse, but tax abuse transactions can not be defined precisely.

Even the best prepared tax legislation will not be able to foresee every future situation or every tax planning tool that can be created in response to it. What needs to be done is to go for general anti-avoidance laws, in the form of a broad determination of the regulations that may cause tax abuse, and leaving the final determination only to the judiciary. In other words, the shortcomings inherent in certain rules against tax abuse require some discretion to be left to the judiciary (judge) in deciding which transactions constitute tax abuse.

The fact that tax abuse can not be defined definitively requires that it be handled broadly, but the final determination is left to the judicial organs. For our country, it is important to consider tax laws with their letter and spirit, and to prevent tax abuse in Article 3 of the Tax Procedure Law, which allows the application of the provisions of the law in cases where the wording is not clear, taking into account its place in the structure of the law and its connection with other articles.