

VERGİ PLANLAMASI VE KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK

Burcu Gediz Oral¹

Öz

Yasa koyucular, çoğu zaman politika hedeflerine ulaşmak için vergi teşvikleri yoluyla vatandaşların davranışlarını yönlendirmeye çalışmaktadırlar. Bu nedenle vergi planlaması, yasa koyucu tarafından, vergi mevzuatı aracılığıyla teşvik edilmekte ve amaçlanmaktadır. Çünkü bu şekilde vergi yasa koyucu, vergi planlamasına odaklanan, kurala dayalı bir zihniyet geliştirerek vergi mükelleflerini vergi sistemine karşı hesaplı bir tutum benimsemeye teşvik etmektedir. Vergi mükellefleri vergi kurallarını kendi lehlerine çevirdiklerinde, yasa koyucu yeni kurallarla tepki vermektedir. Bu durum vergi hukukunun mevcut karmaşıklığını daha da artırmaktadır. Bu kural odaklı sistemde çoğu zaman etik sistemin dışında kalmaktadır. Oysaki kurumsal sosyal sorumluluğu (KSS) destekleyen şirketler, yasalara uymanın ötesinde etik yükümlülükleri de kabul etmektedirler. KSS ile şirketlerin, vergi kurallarının yorumlanması ve kullanılmasının, kanunun lafzına sıkı sıkıya uymak dışında, ahlaki bir tercihe dayandığı konusunda hemfikir olmaları gerektiği savunulmaktadır. Hatta KSS şirketlerinin, vergilerin, hukukun iç ahlakını oluşturan ilkelere dayanan bir kurallar bütünü olduğu görüşünü desteklemek için bir adım daha atmaları gerektiği idealize edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Planlaması, Vergiden Kaçınma, Agresif Vergi Planlaması, Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Jel Kodu: H2, H26, H29, M14

TAX PLANNING AND CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY

Abstract

Legislators often try to direct citizens' behavior through tax incentives to achieve policy goals. Therefore, tax planning is encouraged and aimed by the legislator through tax legislation. Because in this way, the tax legislator encourages taxpayers to adopt a calculating attitude towards the tax system by developing a rule-based mentality focused on tax planning. When taxpayers manipulate tax rules in their favor, the legislator responds with new rules. This situation further increases the existing complexity of tax law. In this rule-based system, ethics often remain outside the system. However, companies that support corporate social responsibility (CSR) accept ethical obligations beyond complying with the law. It is argued that with CSR, companies should agree that the interpretation and use of tax rules are based on a moral choice, rather than strictly complying with the letter of the law. In fact, it is idealized that CSR companies should take a step further to support the view that taxes are a set of rules based on the principles that constitute the internal morality of the law.

Key Words: Tax Planning, Tax Avoidance, Aggressive Tax Planning, Corporate Social Responsibility

Jel Code: H2, H26, H29, M14

¹ Prof. Dr., Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Finans ve Bankacılık Bölümü, burcu.gediz@bayar.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7096-9288

1. Giriş

Vergi devletin, ekonominin ve toplumun düzen iēinde iēleyiřinin ana karakteri ve devletin en büyük ve önemli gelir kaynağıdır. Devlet, toplumun ve ekonominin iēleyiři iēin vergilendirme ile desteklenen bir sistem iēinde kamu hizmetlerinin arzını gerēekleřtirmektedir. Sosyal refah devleti, asli fonksiyonlarının ötesinde geniş bir faaliyet yelpazesiyile vatandaşları iēin toplumsal eēitlik ve adalet yaratmaya çalışmaktadır.

Diğer taraftan vergi, mükelleflerin katlandığı en önemli maliyetlerden biridir ve kazanç üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Vergi teşvikleri, gelir politikası hedefleri veya yabancı sermayeyi çekmek suretiyle ekonomik büyümeyi teşvik etmek, istihdamı artırmak ve evre politikası gibi kamu yararını sağlamak veya bireylerin davranışlarını yönlendirmek iēin kullanılmaktadır. Bu nedenle vergilendirmenin toplum üyelerinin, vatandaşların ve iēletmelerin her türlü faaliyet ve durumu üzerinde önemli etkileri vardır. Mali durumlarını kontrol altında tutabilmek iēin bireylerin vergilendirmenin etkisini bilmesi ve davranışlarını bu etkiye göre ayarlaması gerektiğinden, vergi planlaması ortaya çıkmaktadır. Uluslararası bağlamda ise vergi planlaması genellikle ifte vergilendirmeyi önlemek iēin kullanılmaktadır.

Vergi planlaması, vergiden kaēınma ve vergi kaēakçılıđı, mükelleflerin vergilere yanıt vermesinin farklı yollarıdır. Vergi kaēakçılıđı ile vergiden kaēınma arasındaki geleneksel ayırım, birincisi yasa dışı, ikincisi yasal olduğundan olduğu açıktır. Dolayısıyla vergi kaēakçılıđı, yasadışı ve kasıtlı olarak kazancı aıklamamayı veya gizlemeyi iēerdiđinden çalışmamızın kapsamı dışında tutulmuştur.

Bu alışma vergi mükelleflerinin, vergi karar alma çerçevelerine etik hususları dahil etmelerinin gerekliliği konusuna odaklanmaktadır. Kurallara uymanın vergilerin adil bir Şekilde ödenmesiyle sonuçlanmadığı durumlarda, bu çalışmanın amacı etik ilkelerin detaylandırılması iēin rehberlik sağlamak ve özellikle de KSS'yi destekleyen Şirketlerin bu ilkeleri dikkate almalarının sağlanması bakımından katkı oluşturmayı amaçlamaktadır. Bu amaçla çalışmada öncelikle kavramsal açıklamalara yer verilip, vergilemede etik ve ardından vergilemede etik bir unsur olarak KSS ele alınacaktır.

2. Kavramsal Açıklamalar

En geniş anlamıyla "vergiden kaēınma" kavramı, mükelleflerin vergi yükümlülüğünü azaltmaya, ortadan kaldırmaya veya ertelemeye yönelik tüm davranışlarını iēermektedir (Freedman, 2005: 335–336). Bununla birlikte vergiden kaēınmanın tanımlanması olduğu

karmaşıktır. Freedman'a göre bu tanımsal bir bataklıktır (Freedman, 2006: 361). Üstelik hem uluslararası hem de ulusal vergi hukukunda, fiili olarak kaçınmayı yasa dışı kaçakçılıktan ayırmak çoğu zaman zor olmaktadır (Shaw vd., 2010: 1150). Elbette ki vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı arasındaki ayırım, ahlak sorunlarının belirleyicisi değildir. Çünkü davranış, yasa ihlali dışında başka nedenlerden dolayı ahlaka aykırı olabilir. Yasal kavramsallaştırma ve ahlaki değerlendirme arasındaki bu farklılığın sonucu olarak literatürde, vergiden kaçınmanın ahlaki olduğu düşüncesinin hatalı ve vergi kaçırmanın ise yasal nedenlerle ahlaka aykırı olduğunu iddia eden görüşler bulunmaktadır (Prebble ve Prebble, 2012).

Vergi mevzuatının araçsal kullanımı nedeniyle vergilendirme insan yaşamının neredeyse her yönünü ilgilendirmektedir. Verginin, vergi mükelleflerinin nerede yaşayacakları, ne zaman emekli olacakları ve nerede bir girişimde bulunacakları gibi kararları ve eylemleri üzerinde genellikle büyük ve uzun vadeli bir mali etkisi vardır. Vergiler bir bütçe kısıtlaması işlevi gördüğünden vatandaşlar eylem ve kararlarında, vergi sonuçlarını hesaba katmak durumdadır. Bireyler ve işletmeler, yasa koyucu tarafından amaçlanmış olsun ya da olmasın, vergi matrahlarını düşürmek için vergi kanunlarını kullanır. Bu nedenle vergi planlaması tüm vergi mükelleflerinin ortak meselesidir ve incelikli bir yaklaşım gerektirir. Tüm vergi mükelleflerinin bir dereceye kadar vergi planlayıcısı olduğunu söylemek doğru olur; çünkü kurallar tam olarak anlaşılmalı ya da anlaşılmalı ve vergi mükellefleri vergi planlaması yapma konusunda bilinçli olsun ya da olmasın, herkes kararlarında vergi kurallarını dikkate alacaktır. Kısacası vergi mevzuatı ve vergi planlaması arasında dinamik ve karşılıklı bir ilişki bulunmaktadır. İşletmeler için vergilendirme, maliyet hesaplamalarının bir parçasıdır ve vergi planlaması giderlerden tasarruf etmenin bir aracıdır (Gribnau, 2015).

Literatürde “vergi planlaması” ve “vergiden kaçınma” terimleri birbirinin yerine kullanılmaktadır. Literatürde ayrıca “kâr aktarımı”, “gelir aktarımı” ve “transfer fiyatlandırması” terimleri de kullanılmıştır (Cooper ve Nguyen, 2020).

“Agresif vergi planlaması” terimi bir bakıma vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma arasındaki bu yasal ayırımdan uzaklaşmaktadır. Lanis ve Richardson (2012)’ye göre agresif vergi planlaması, vergi planlama faaliyetleri yoluyla vergilendirilebilir gelirin aşağıya doğru yönetilmesidir. Dolayısıyla yasal olan vergi planlama faaliyetlerinin yanı sıra yasa dışı olan faaliyetleri de kapsamaktadır (Lanis ve Richardson, 2012: 86) Agresif vergi planlamasının etkisi, vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma arasındaki ayırımı geçersiz kılabilir. Agresif vergi planlamasının vergi sisteminin işleyişini tehdit ettiğini, belli bir noktadan sonra

doğrudan hileye dönüştüğünü savunan görüşler de mevcuttur (Gribnau, 2015). Mükellefler vergiden kaçındığında, bu vergi gelirlerinin yükü muhtemelen daha az kaynağa sahip olan diğer vergi mükelleflerine kayacaktır. Sonuç olarak, agresif vergi planlaması sosyal eşitsizliği de arttırabilecektir (Baudot vd., 2019).

3. Vergi Planlamasının Nedenleri

Modern toplumun karmaşıklığı, vergi hukukunun da her türlü olgu ve eyleme hukuki sonuçlar yüklemek zorunda olması nedeniyle vergi hukukunun da son derece karmaşık olmasına neden olmaktadır (Picciotto, 2015: 167).

Günümüzde vergi mevzuatlarının, karmaşıklığı esasında vergilendirmenin sadece hazineye para toplamak için önemli bir araç değil, aynı zamanda yeniden dağıtım ve diğer hükümet politikalarını uygulamak için de kullanılıyor olmasından kaynaklanmaktadır (Avi-Yonah, 2006). Kamu mallarının sağlanması gibi gerekli hükümet işlevleri için gelir elde etmeyi amaçlayan vergilendirmenin temel işlevi ile gelir ve servetin eşitsiz dağılımını azaltmayı amaçlayan yeniden dağıtım işlevi, bir şekilde araçsal veya düzenleyici işlevin gölgesinde kalmış gibi görünmektedir. Bir yandan, vergi sisteminde uygulanan her türlü politika hedefi, dağıtım adaleti kaygısıyla yönlendirilmemekte, sonuçta ortaya çıkan karmaşıklık, bireylerin vergi yükünün dağıtımına ilişkin olumsuz görüşlerini desteklemektedir. Dolayısıyla vergi sisteminin adaleti daha az belirgin (daha az şeffaf) hale gelmektedir.

Farklı amaç ve hedeflere ulaşmak için vergilendirmenin aşırı kullanımı, vergi hukukunun aşırı karmaşıklığının ana nedenlerinden biridir. Vergi mevzuatı genellikle siyasi fırsatlar ve farklı çıkarları uzlaştırma ihtiyacı nedeniyle sekteye uğramaktadır. Bu kısmen baskı gruplarının yasama sürecine müdahalesinden kaynaklanmaktadır. Baskı grupları, vergi muafiyetleri şeklinde harcamalar yaratmaya ve vergi yükünü kendi lehlerine kaydırmaya çalışır. Ayrıca vergilemede eşitlik ilkesinin ihlali pahasına vergi ayrıcalıkları elde etmeye çalışabilirler.

Bazı vergi mükellefleri için vergi kanununun karmaşıklığı, vergi yükünü başkalarına aktarmak için vergi minimizasyonu tekniklerini kullanma fırsatları bile sunmakta ve bu vergi mükellefleri için bir sorun olmaktan ziyade agresif vergi planlaması için fırsatlar sunmaktadır. Bazen de mükellefler finansal mühendislik yoluyla, karmaşıklığı kendileri yaratarak kurallar bütününün karmaşıklığından yararlanmaya çalışabilmektedir (Gribnau, 2015).

Vergilendirme, geniş ölçekli sosyal ve ekonomik planlamanın önemli bir düzenleyici aracı olarak görülmekte, vergi mevzuatının mali olmayan amaçlar için kullanılmasının hükümet politikasının ayrılmaz bir parçası olduğu görüşü yaygın olarak savunulmaktadır. Elbette vergi politikalarının potansiyel olarak her zaman ekonomik etkisi olacak ve ekonomik büyümeyi etkileyecektir. Ancak asıl mesele, düzenleyici bir araç olarak vergi teşviklerinin, vergi mükelleflerinin davranışlarını yönlendirmek amacıyla ekonomik büyümeyi artırma hedefiyle uygulamaya konmasıdır. Düzenleyici devlette vergilendirme, olayların akışını yönlendirmenin en önemli araçlarından biri olmaktadır (Gribnau, 2015). Bu perspektiften bakıldığında, düzenleyici devletteki vergilendirme, vatandaşları devlet tarafından arzu edilen şekillerde hareket etmeye teşvik eden ve (mali olarak) diğer davranış türlerini caydıran kurallara giderek daha fazla dayanmaktadır.

Öte yandan, bu düzenleyici tedbirler çoğu zaman vergi yükünün vergi mükellefleri arasındaki dağılımında bir kaymaya neden olmakta ve bu da vergilemede adalet ve verginin genelliği ilkelerini ihlal edebilmektedir. Dolayısıyla düzenleme işlevi, yeniden dağıtım işlevinin bozulması pahasına gerçekleşebilir (Gribnau, 2015).

Vatandaşların davranışlarının emir ve yasaklama (kontrol) yoluyla değil, davranış değişikliklerinin mali etkisiyle teşvik edilen 'gönüllü' seçimleriyle değiştirilmeye çalışılması, 'uzaktan yönetim' ile ilgilidir. Ancak yasa koyucu, amaçlanan davranışı sağlayamadığı takdirde düzenlemeleri değiştirerek veya yürürlükten kaldırarak bu gönüllü tercihleri kontrol etmeye çalışabilmektedir.

Yasa koyucunun araçsal yani son derece politika odaklı tutumu, vergilerin karmaşıklığını büyük ölçüde artırmaktadır. Aynı zamanda yasama organı vergiler konusunda hesaplı bir davranış sergileyerek işletmeleri vergi planlaması yapmaya teşvik etmektedir. Vergi optimizasyonu hedefiyle yasama organı, faydaları ve maliyetleri hesaplayıp, vergi mükelleflerinin davranışlarını etkilemek için kuralları bilinçli bir şekilde tasarlamaktadır. Vergi mükelleflerini gerçekte daha az (veya daha fazla) vergi ödeyecek şekilde davranmaya teşvik etmek veya caydırmak için teşvikler getirilmektedir. Öte yandan yeşil vergileme pek çok hükümetin vergi politikasının ana hedeflerinden biridir. Bu, yakın zamanda ambalaj vergisinin getirilmesine ve ekolojik açıdan sağlıklı arabaların satın alınmasına yönelik çeşitli ve çok sık değişen teşviklerin uygulamaya konmasına yol açmıştır.

Vergilerin bir politika aracı olarak bu şekilde kullanılması, ulusal bağlamla sınırlı değildir ve uluslararası düzeyde devletlerin diğer yabancı yatırımları ülkelerine çekmek için

rekabet ettiğini görmekteyiz. Bu düzenleyici rekabet, işletmelerin vergi planlamasına yönelmesinden yararlanmakta ve güçlenmektedir. Uluslararası vergi rekabeti, vergi kurallarının giderek artan karmaşıklığının önemli bir nedenidir. Ancak vergi tatilleri, seğici taban veya oran indirimleri ve vergi indirimleri gibi özel vergi programları yalnızca rekabeti baltalamak amacıyla tasarlanmış olabilir. Dahası, bu tür zararlı vergi rekabeti, çok uluslu Şirketlerin küçük yerel işletmelere karşı adil olmayan vergi avantajlarına, emeğin aşırı vergilendirilmesine, kamu mal ve hizmetlerinin radikal bir Şekilde azaltılmasına ve dağıtım adaleti açısından olumsuz sonuğlara yol ağmaktadır (Menendez, 2005).

Kanun koyucu genellikle vergi mükelleflerinin yeni vergi mevzuatına uyma veya bu mevzuattan kaçınma yolları hakkında bilgiden yoksundur; bu da yeni mevzuatın belirsiz etkilerini açıklamaktadır (Vording ve Gribnau, 2009). Vergi mükelleflerinin istenmeyen davranışlarıyla karşı karşıya kalan yasama organları, mevcut mevzuatın yeterliliğini tekrar değerlendirebilir. Vergi kağakılığı ve vergiden kaçınma, zaman içinde karmaşıklığa ve tutarsızlığa katkıda bulunan kurallar bütününün onarılması, değerştirilmesi ve ilaveler yapılmasıyla önlenebilecek, bu değerşiklikler de genellikle çok ayrıntılı kurallara yol ağacaktır. Ancak karmaşık ve ayrıntılı kuralların çoğu zaman yetersiz olduğu görülmektedir. Mükellefler bu yeni kuralları, yeni vergi planlama fırsatlarının nn açan bir araç olarak görebilirken aynı zamanda da vergilemede basitliği, öngörülebilirliği ve zaman içinde tutarlılığı tercih etmektedir (Gribnau, 2015). Sonuç olarak vergi mevzuatı deđerŐen koşullara uyum sağlamak amacıyla sıklıkla değerştirilmektedir. Ancak sık sık ve aceleci uyarlamalar, kolaylıkla yanlış veya tutarsız yasama kurallarına yol ağmakta ve dolayısıyla hukuki belirliliği ve eşitliği tehdit etmektedir.

Vergi mevzuatının ve vergi sisteminin yüksek seviyedeki karmaşıklığı, yeni politikalara duyarlılığı azaltmaktadır. Vergi mükellefleri sıklıkla yeni vergi hükümlerine gereğinden az tepki vermekte, hatta bunları tamamen görmezden gelmektedir (Abeler ve Jager, 2015: 6). Freedman'ın iddia ettiği gibi, vergi sisteminin karmaşıklığı, bir belirsizlik ve aşırı karmaşıklık ortamında vergi kararları vermelerinin istendiğini hisseden işletmelerde oluşan bir kırınglık olduğu gerçeğini açıklamaktadır (Freedman, 2006: 361).

Ayrıca, vergi hukukuna sıklıkla muğlak normlar getirilmekte ve vergi idaresine kanunu belirleme konusunda geniş bir serbestlik tanınmaktadır. Ayrıca, çoğu zaman yasal hükümler, hükmün ardındaki gerekçeler işığında ilgili farklılıklara sahip belirli vergi

mükellefi kategorilerine uygun hale getirilmemekte, dolayısıyla eşitlik ilkesi ve ödeme g¼c¼ ilkesi ihlal edilmektedir (De Cogan, 2015: 254–255).

Özetlemek gerekirse, yasama sürecinin aceleci temposu, bir yandan özensiz mevzuat ve hararetli bir şekilde çok ayrıntılı kurallar b¼t¼n¼ oluştururken diğeryandan giderek belirsizleşen hükümler üretmektedir. Sonuç olarak; belirsizlik, açıklık eksikliği, tutarsızlık, şeffaflık eksikliği vb. nedeniyle vergi kuralları b¼t¼n¼n¼n kalitesi eksik olmaktadır. Üstelik çoğuzaman vergi yükünün adil dağılımı idealini yansıtan adil paylaşım ilkesinin vergi mevzuatında tespit edilmesi kolay olmamaktadır (Gribnau, 2015).

Karmaşık ve sürekli değışen kurallar, vergi yasalarının karmaşıklığını arttırmakta ve şeffaflığını zedelemektedir. Bu da belirsizliğin artmasına neden olmaktadır. Vergi yasaları vergi mükelleflerine yasal hakları ve sorumlulukları hakkında bilgi vermekte ve vergi konularının kesinliğini artırmak için vergi mükelleflerini kuralları dikkatli bir şekilde incelemeye teşvik etmektedir. Bu durum, vergi teşviklerinin mekanik ve kurala dayalı bir şekilde kullanılması eğilimini güçlendirmektedir. Nitekim ampirik araştırmalar vergi hukukundaki sürekli değışim ve karmaşıklığın, uyum düzeyini olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymuştur (Gribnau, 2015).

4. Vergilemede Etik

Vergi planlamasının etik değıerlendirmesi, bir derece meselesi olarak dikkatli bir değıerlendirmeyi gerektirir. Vergi planlamasına yönelik her girişimin etik dışı olduğı yaklaşımı elbette doğıru değıildir. Ancak vergi planlamasının yaygın olduğı ve vergi mevzuatı tarafından aktif olarak teşvik edildiğı söylenebilir. Ayrıca vergi mevzuatının karmaşıklığı, açıklık eksikliği ve tutarsızlığının hukuki belirlilik ve eşitlik gibi önemli hukuki değıer ve ilkeleri tehdit etmektedir.

Vergi yasama organları ve vergi mükellefleri kurallar üzerinde ortak bir odak noktasına sahiptir. Vergi kanunları, vergi mükelleflerinin davranışlarını kontrol etmek için kurala dayalı bir bağlam oluşturmakta ve vergi mükellefleri de kurallarla hareket etmektedirler. Öte yandan bu vergi kuralları çoğuzaman karışık, karmaşık ve tutarsız olduğundan kurallara uyum zorlaşabilmektedir. Kanun lafzı vergi mükelleflerinin davranışlarını yönlendirmek açısından çoğuzaman zayıf bir araçtır, çünkü kanun lafzının nasıl yorumlanması gerektiğı çoğunlukla belirsizdir. Üstelik vergi mükellefleri kanunlara uydukları halde hiç vergi ödemeyebilirler. Ayrıca vergi uyumu, kanunun lafzı dahilinde olabilir (Gribnau, 2015).

Vergi uyumunu çoğu zaman sadece kurallara uyma meselesi olarak değerlendirmek çok doğru bir yaklaşım olmayacaktır. Hukuk kurallarının yorumlanması ve kullanılmasındaki etik duruşun önemsenmesi, etik davranışı sadece kurallara uymaya indirgeyen yaklaşımdan uzaklaşılması gerekmektedir. Kurallar yorum gerektirmekte ve bu da bazı etik görüşler tarafından yönlendirilmektedir. Ancak net kurallar mevcut olsa bile, iki veya daha fazla farklı vergi bölgesinin kurallarına uymak, bu ülkelerin her birinde sıfır vergi ödenmesiyle sonuçlanabilir. Dolayısıyla tamamen yasal ve uyumlu bir davranış, etik dışı sayılabilecek bir sonuca yol açabilir. Bu yaklaşım bireye işlerini uygun gördüğü şekilde yapılandırma ve kanunun ruhuna aykırı olmadığı sürece vergileri düşürme hakkını tanıyan doktrinde ortaya çıkan vergi planlamasına yönelik yaklaşımla örtüşmektedir (Gribnau, 2015).

Hem şirketlerin hem de yasama organının açıklanan kurallara dayalı davranışının bir dezavantajı, vergi hukukunun teknik özellikleri ve karmaşıklıkları ile çok fazla meşgul olmaları, büyük resme yeterince dikkat etmemeleri ve seçimlerinde teknik vergi hususları dışında kalan hususları dışarıda bırakmaları olabilir. Daha geniş perspektife dönüp yasama organı yerine işletmelere odaklandığımızda cevaplanması gereken asıl soru, şirketlerin vergi karar alma çerçevelerine etik hususları dahil etmeleri gerekip gerekmediğidir. Bu konu son yıllarda giderek daha ustaca ve agresif vergi planlaması yapılıyor olması sebebiyle ele alınması aciliyet içeren bir husus haline gelmiştir. Daha sonraki adımda hukuk sisteminin, kanunun lafzının ötesine geçen, etik davranışa yönelik özel yönergeler içerep içermediği sorusunun ele alınması gerekmektedir.

Kural odaklı olup etiği dışlamak, çok sayıda bürokratik kontrolü de beraberinde getirmekte, bir komuta kontrol ortamı yaratmaktadır. Böyle bir ortamda hem yasama organı hem de vergi mükellefi açısından kanunlarda yer alan önemli hukuki-etik ilkelerin gözden kaçırılması söz konusu olabilecektir. Vergi kanunları, vergi mükelleflerinin davranışlarını teşvik etmek ve hatta kontrol etmek için kurala dayalı bir bağlam oluşturduğunda, vergi mükellefleri de kurallarla oynayacaktır. Hem yasama organının hem de vergi mükellefinin odak noktası etik davranış değil, kurallar olacaktır. Sonuç olarak, ağırlıklı olarak kurallara bağlı düzenleme ve uyumluluk odağının, daha ilke temelli bir etik düşünceyi yok sayması muhtemeldir. Bu durum her iki aktörün de daha etik odaklı bir yaklaşımın gerektirebileceği daha zorlu konuları bilinçli olarak görmezden gelmesine neden olabilir (Gribnau, 2015).

5. Etik Bir Konum Olarak Vergilemede Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) kavramı, meşruiyet teorisi¹ ve paydaş teorisine² dayanmaktadır. Her iki teori de şirketlerin faaliyet gösterdikleri daha geniş sosyal ve politik çevrede ilişkilerini meşrulaştırmaya ve sürdürmeye çalıştıklarını ve bu meşruiyet olmadan finansal olarak ne kadar iyi performans gösterirlerse gösterebilirler hayatta kalamayacaklarını ileri sürmektedir (Lanis ve Richardson, 2011). KSS, sosyal yükümlülük olarak da tanımlanmaktadır. Ayrıca bunu karar alma sürecine dahil edip toplumdaki değerler ve normlarla çelişmeyen faaliyetler yürütülmesi olarak nitelendiren açıklamalar da mevcuttur (Widuri vd, 2024). KSS'nin; ekonomik, yasal ve etik yükümlülükler de dahil olmak üzere bir işletmenin tüm toplumsal sorumluluklarını kapsadığı öne sürülmektedir (Mkadmi ve Ali, 2024). KSS, herhangi bir yasal gerekliliğin ve hatta bir firmanın çıkarlarının ötesinde, sosyal faydaları artıran eylemler anlamına gelmektedir (Zeng, 2016).

KSS; toplum katılımı, doğal çevre, enerji, çalışma ortamı/insan kaynakları, müşteriler, ürünler, sosyal konular, yolsuzluk vb. konuların kurumsal raporlama uygulamalarında önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Çevre ve topluma odaklanmanın yanı sıra, KSS'nin; şirketler tarafından uygulanmasının ekonomik, çevresel, sosyal, çalışma uygulamaları ve insana yakışır iş, insan hakları, toplum ve ürün sorumluluğu gibi başka odak noktaları da vardır. Vergilendirmenin spesifik alanına dönersek şirket, vergi kanunlarına uyarak ve bu kanunların temelindeki ruhu takip ederek toplum içinde meşruiyet kazanabilir ve vergi otoritesi nezdindeki iyi durumunu koruyabilir (Kristiadi vd., 2020).

Küreselleşmenin, giderek artan oranda vergi kurallarının küresel arbitrajına dayalı olan vergi planlaması üzerinde önemli etkisiyle birlikte, şirketlerin vergi karar alma çerçevelerine etik hususları dahil etmesi daha da acil hale gelmiştir. KSS ile uğraşan kurumsal vergi mükelleflerinden, şirketlerinin vergi kurallarına uyumunda etik değerlendirmelerin belirleyici olup olmadığını açıkça olumlu yanıtlamaları beklenmektedir. Vergi mükelleflerinin topluma karşı yükümlülükleri sadece kurullarla sınırlı değildir. En azından KSS'yi benimseyen şirketler için vergi planlaması sadece yasal yani hukuk kurallarına uygun değil, aynı zamanda ilkelere de uygun olmalıdır. Unutulmamalıdır ki bir şirket, vergi uyumunda yasallık testini

¹ Meşruiyet teorisi sosyal sözleşme kavramına dayanmaktadır. Toplumun kendilerinden beklediğinden sapan kuruluşlar meşruiyet kaybıyla karşı karşıya kalacak ve bu da faaliyet lisansının kaybına yol açabilecektir (Lanis ve Richardson, 2013).

² Paydaş teorisine göre, şirketlerin çeşitli tarafların eylemlerinden veya eylemsizliklerinden dolayı olumlu veya olumsuz etkilenip etkilenmediklerini dikkate almalarıdır (Landry vd., 2013).

geçebilir ancak belirli KSS açıklamalarının testinde başarısız olabilir. İtibar kazanmak, KSS'ye katılan şirketler için en güçlü itici güç olacaktır (Gribnau, 2015).

KSS'yi iyi yapan şirketler, şüphesiz itibar ya da kamuoyunun gözünde iyi bir imaj gibi pek çok olumlu fayda elde edeceklerdir. Özellikle çevreye duyarlı sektörlerdeki şirketler, olumlu bir imaj oluşturmak ve KSS'ye önem vermek için daha fazla teşvike sahip olacaktır. Bir KSS programının benimsenmesi, firmanın imajını, potansiyel iş avantajlarıyla birlikte iyileştirebilir (Kristiadi vd., 2020).

Lanis ve Richardson (2012)'de halka açık 408 Avustralya şirketinden oluşan bir örneklemin analizinde, bir şirketin KSS açıklama düzeyi ne kadar yüksekse, vergi saldırganlığının düzeyinin de o kadar düşük olduğunu göstermektedir. Zeng'in (2016), bir firmanın KSS sıralaması ne kadar yüksekse, firmanın vergi saldırganlığına başvurma olasılığının da o kadar düşük olduğunu ayrıca daha yüksek KSS itibarının şirketin piyasa değerini arttıracaklarını belirtmiştir. Benzer şekilde Landry vd. (2013), agresif vergi davranışının firmanın itibarını olumsuz yönde etkileyebileceğini belirtmiştir. KSS'nin şirket performansını etkileyen önemli bir faktör olduğu ve KSS'nin vergi saldırganlığı faaliyetleriyle negatif korelasyon gösterdiği yönünde bir eğilim olduğu sonucuna varılabilir (Laguir, Stagliano ve Elbaz, 2015).

Elbette KSS şirketleri, vergi işlerini hukuk kuralları çerçevesinde diledikleri gibi düzenleyebilirler. Ancak bu şirketler, yasalara katı bir biçimde uymanın ötesinde etik yükümlülükleri de kabul etmektedir. Bu nedenle, yasal yükümlülükler kanunun lafzına indirgenmemeli ve vergi yükümlülüklerini en aza indirmek amacıyla temel ilkeler dikkate alınmaksızın vergi kurallarını kullanmamalı ve manipüle etmemelidir. Kuralların olası kullanımının açıkça vergilerin adil bir şekilde ödenmesiyle sonuçlanmadığı durumlarda, vergi sisteminin temelini oluşturan ilkeler şemasına geri dönmelidirler. O halde ilkeler, kuralların kullanımına rehberlik etmeli ve gerekiyorsa düzeltilmelidir.

Uluslararası vergi hukukunun bütünlüğüne saygı gösteren sorumlu davranış konusunda fikir birliğine varılması oldukça önem taşımaktadır. Başlangıç noktası, nihai sonuç üzerinde fikir birliğine varmak olmalıdır. Bir başka ifade ile hiçbir vergi mükellefinin bunun altına inmek istemeyeceği efektif bir vergi oranı olmalıdır. Bu nedenle amaç, adil bir paylaşımın neleri gerektirdiğini belirlemek değil, neyin açıkça adil bir payın ödenmemesi anlamına geldiğine karar verilmesi gerektiği olmalıdır. Uygulamada, neyin adalet sayılacağı konusunda anlaşmaya varmak, bariz adaletsizlik durumları üzerinde anlaşmaya varmaktan

çok daha kolay olacaktır. Sonuç üzerinde fikir birliğine varmak, bu ilkelerin vergi mükellefleri ve farklı yasa koyucu aktörler için farklı anlamlarını, ilgili farklılıkları ve anlaşmaları dikkate alarak hesaba katması gereken daha zengin bir teori için başlangıç noktası olabilir (Gribnau, 2015).

4. Sonuç

Vergi mevzuatı karmaşık ve çoğunlukla tutarsız bir kurallar bütünü haline geldiğinde, yasama organı vergi teşviklerini vergi mükelleflerin davranışlarını etkilemek amacıyla kullanarak, vergi planlamasına odaklanan, kurala dayalı bir zihniyet geliştirmektedir. Agresif vergi planlaması yapan vergi mükellefleri, vergi yükümlülüklerini en aza indirmek için hukuk sistemini manipüle etmektedir. Ancak yasama organının belirlediği vergi kurallarının kusurlu olması kaçınılmazdır. Kusurlu şekilde hazırlanmış bu kurallar, kurallar uygulanırken yorum gerektiren kurallardaki boşlukları (yasadaki boşlukları) ve belirsizlikleri açıklamaktadır.

KSS'yi destekleyen şirketler, yasalara uymanın ötesinde etik yükümlülükleri de kabul etmektedir. Vergilemede KSS vergi uyumunun ötesinde, ahlakın hukukun üstünde yer almasıyla hukuk ve ahlak arasında katı bir ayrımı da ifade edecektir.

KSS şirketleri, vergi kurallarının yorumlanması ve kullanılmasının ahlaki bir tercihe dayandığı konusunda hemfikir olmalıdır; bu, ahlaki bir olgu olan vergi yükünün dağılımıyla ilgili olduğu için daha da önemlidir. Vergilemede adalet tartışmalarında, adil bir sistemin nasıl olması gerektiğinden ziyade neyin adil olmayacağına odaklanılması çözüm üretilmesini kolaylaştırabilecektir. Neredeyse hiç vergi ödememeye yol açan yasal yapıların kullanılması, bir KSS şirketinin topluma katkıda bulunma yönündeki etik yükümlülüğünü yansıtmayacaktır.

Kaynakça

- Abeler, J., & Jäger, S. (2015). Complex tax incentives. *American Economic Journal: Economic Policy*, 7(3), 1-28.
- Avi-Yonah, R. S. (2006). The three goals of taxation. *Tax L. Rev.*, 60.
- Baudot, L., Johnson, J. A., Roberts, A., & Roberts, R. W. (2020). Is corporate tax aggressiveness a reputation threat? Corporate accountability, corporate social responsibility, and corporate tax behavior. *Journal of Business Ethics*, 163(2), 197-215.
- Cooper, M., & Nguyen, Q. T. (2020). Multinational enterprises and corporate tax planning: A review of literature and suggestions for a future research agenda. *International Business Review*, 29(3), 101692.

- De Cogan, D. (2015). A changing role for the administrative law of taxation. *Social & Legal Studies*, 24(2), 251-270.
- Freedman, J. (2005). Defining taxpayer responsibility: In support of a general anti-avoidance principle. *British Tax Review*, 4, 332-357.
- Freedman, J. (2006). The tax avoidance culture: Who is responsible? Governmental influences and corporate social responsibility. *Current legal problems*, 59(1), 359-390.
- Gribnau, H. (2015). Corporate social responsibility and tax planning: Not by rules alone. *Social & Legal Studies*, 24(2), 225-250.
- Kristiadi, F., Kurniawati, E. P., & Naufa, A. M. (2020). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: Evidence from Indonesia. *Journal of Theory & Applied Management*, 13(2).
- Laguir, I., Staglianò, R., & Elbaz, J. (2015). Does corporate social responsibility affect corporate tax aggressiveness?. *Journal of cleaner production*, 107, 662-675.
- Landry, S., Deslandes, M., & Fortin, A. (2013). Tax aggressiveness, corporate social responsibility, and ownership structure. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 14(3), 611-645.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of accounting and Public Policy*, 30(1), 50-70.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2012). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: An empirical analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 86-108.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2013). Corporate social responsibility and tax aggressiveness: a test of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(1), 75-100.
- Menéndez, A. J. (2005). The purse of the polity. *Making the European Polity, Reflexive Integration in the EU*, 187-203.
- Mkadmi, J. E., & Ali, W. B. (2024). How does tax avoidance affect corporate social responsibility and financial ratio in emerging economies?. *Journal of Economic Criminology*, 5, 100070.
- Picciotto, S. (2015). Indeterminacy, complexity, technocracy and the reform of international corporate taxation. *Social & Legal Studies*, 24(2), 165-184.
- Prebble, Z., & Prebble, J. (2012). The morality of tax avoidance. Victoria University of Wellington Legal Research Papers, 2(2), 693-745.
- Shaw, J., Slemrod, J., & Whiting, J. (2010). Administration and compliance. *Dimensions of Tax Design. The Mirrlees Review. Oxford University Press*, 1100-1162.
- Vording, H., & Gribnau, H. (2009). Assessing corporate tax reform: Incomplete information and conflicting interests. In *The Impact of Legislation*, Brill Nijhoff, 229-251.

- Widuri, R., Subroto, B., Saraswati, E., & Rusydi, M. K. (2024). Is Tax Aggressiveness Affected Corporate Social Responsibility Disclosure? A Meta-Analytical Review. *Educational Administration: Theory and Practice*, 30(4), 3403-3411.
- Zeng, T. (2016). Corporate social responsibility, tax aggressiveness, and firm market value. *Accounting Perspectives*, 15(1), 7-30.

Extended Summary

This study focuses on the need for taxpayers to include ethical considerations in their tax decision-making frameworks. In cases where compliance with the rules does not result in fair payment of taxes, the aim of this study is to provide guidance for the elaboration of ethical principles and, in particular, to contribute to ensuring that companies that support CSR take these principles into account.

Complex and constantly changing rules increase the complexity of tax laws, undermine transparency and increase uncertainty. Tax laws inform taxpayers about their legal rights and responsibilities and encourage taxpayers to carefully examine the rules to increase the certainty of their tax position. This reinforces the tendency for tax incentives to be used mechanically and rule-based. Constant change and complexity in tax law negatively affects the level of tax compliance. Taxpayers may resort to tax avoidance, tax planning and even aggressive tax planning to reduce their tax burden.

The concept of “tax avoidance” includes all behaviors of taxpayers aimed at reducing, eliminating or postponing their tax liability. In the literature, the terms “tax planning” and “tax avoidance” are used interchangeably. The terms “profit shifting”, “income shifting” and “transfer pricing” are also used in the literature. Businesses that engage in tax planning play an important role in the interaction between tax legislators and taxpayers. For businesses, taxation is a part of cost calculations and tax planning is a means of saving expenses. The term “aggressive tax planning”, in a sense, distances itself from this legal distinction between tax evasion and tax avoidance. Therefore, it covers both legal and illegal tax planning activities.

It would not be a very correct approach to consider tax compliance as a matter of simply complying with the rules most of the time. It is necessary to consider the ethical stance in the interpretation and use of legal rules and to move away from the approach that reduces ethical behavior to complying with the rules only. Rules require interpretation, and this is guided by some ethical views. However, even if there are clear rules, complying with the rules of two or more different tax jurisdictions may result in zero tax being paid in each of

these countries. Therefore, a completely legal and compliant behavior may lead to a result that can be considered unethical.

Taxpayers' obligations to society are not limited to rules. At least for companies that adopt CSR, tax planning should not only be legal, that is, in accordance with the rules of law, but also in accordance with principles.

Companies that support CSR also accept ethical obligations beyond compliance with the law. CSR in taxation will also imply a strict separation between law and morality, beyond tax compliance, with morality being above the law.

CSR companies should agree that the interpretation and use of tax rules is based on a moral choice; this is even more important since it is related to the distribution of the tax burden, which is a moral issue. Using legal structures that result in paying almost no tax will not reflect a CSR company's ethical obligation to contribute to society.