

# Keyfilik YarATICISI MI YOKSA HUKUKI BARIŞ SAĞLAYICI MI? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (I)

Dr. Funda BAŞARAN

M. Ü. Huk. Fak. Ver. Huk. Anabilim Dalı

## Sunuş

İdare ile vergi mükellefini biraraya getirerek vergisel uyuşmazlıklar üzerinde anlaşmaya dayalı bir çözüm yolu bulunmasını sağlayan uzlaşma, sürekli tartışmalara konu olan bir kurumdur. Uzlaşma aleyhtarları, uzlaşmanın anayasal vergilendirme ilkelerine ve bunlar arasından özellikle *kanunilik ilkesine* aykırı olduğunu ileri sürmekte, idareye vergi tarh ve tahsil işini yaparken *keyfilik* sağladığı gerekçeleriyle uzlaşmayı hukuka aykırı ilan etmektedirler. Buna karşın uzlaşma taraftarlarına göre, uzlaşma *hukuki barışı* sağlamaktadır; uzlaşma yoluyla, idare ile mükellef arasındaki uyuşmazlık, yargı yoluna gidilmeksizin taraflar arasında barışçı yollarla çözümlenmektedir. Böylece uzlaşma, bir yan-

dan yargı yükünü azaltarak *usul ekonomisine* ve diğer yandan uyuşmazlıkların kısa bir süre içinde çözümlenmesini sağlayarak *idare ve mükellefin çıkarlarına* hizmet etmektedir. Zaman zaman uzlaşma yanlıları daha da sert çıkışlar yapmışlar, gerçekten şüpheli hukuki sorunların varlığı halinde uzlaşmanın vergi adaletinin sağlanmasına daha iyi hizmet ettiğini ve böyle bir imkandan yoksun olmaları halinde vergi idaresi ile mahkemelerin görevlerini gereği gibi yerine getiremeyeceklerini iddia ederek, “*uzlaşmayı engelleyerek adaletli bir idarenin ihtiyaçlarına açık bir şekilde tezat teşkil eden “idarenin kanuniliği ilkesi”nin, gerçekten de mutlak bir anayasal ilke olup olmadığı*”nın araştırılmasını dahi talep etmişlerdir.<sup>1</sup>

(1) RAUPACH Arndt tarafından düzenlenen -kamuya açık- Münih Semineri, 1986, podiyum tartışması (katılımcılar: KLEIN Franz, ENDERS Fritz, KRATZER Franz, RAUPACH Arndt) (VOGEL Klaus, *Vergleich und Gesetzmaessigkeit der Verwaltung im Steuerrecht*, Festschrift für Georg Döllener, Düsseldorf 1988, 681-682 ve dpn.33)

O halde, uzlaşmanın hukuk karşısındaki durumunu araştırmak gerekir. Uzlaşma hukuka uygun, yararlı ve böylece sistem içinde yer verilmesi gereken bir kurum mudur? Eğer bu soruya olumlu cevap vermek gerekirse, hangi koşullar çerçevesinde buna izin vermek gerekir? Uzlaşmaya gidilebilmesinin sınırları nerede başlar nerede biter? Uzlaşmanın hukuki sonuçları nelerdir?

Burada konu öncelikle Alman Hukuku ve ardından hukukumuz bakımından incelenecektir. Kaynak hukukta bu konuda yapılan tartışmalar, bizdeki uzlaşma kurumunu yorumlarken önem taşıdığı gibi, konunun karşılaştırmalı hukuk metoduyla ele alınması, kuruma ilişkin olarak yapılacak değerlendirmeler bakımından da yararlı olacaktır. Kaldı ki, Almanya, Türkiye'nin sıkı ticaret ilişkilerinde bulunduğu bir ülkedir. Bu nedenle, bu ülkede uzlaşma kurumunun nasıl işlediğini bilmek, Alman vergi kanunları karşısında vergi mükellefi olarak kabul edilen gerçek ve tüzel kişiler bakımından da ilginç olacaktır inancındayız.

## 1. Kaynak Alman Hukukunda<sup>2</sup>

### A. Genel Olarak

Alman Vergi Hukuku'nda uzlaşma, yasalarda düzenlenmiş bir kurum değildir. Vergi memurlarının, vergiye ilişkin maddi olaylarda veya hukuki problemler konusunda kendi iradeleriyle tek taraflı olarak kendilerini bağlamaları (Zusage,<sup>3</sup> §§ 204-207 AO,<sup>4</sup> § 42e ESIG, Art.12 ZK, Art 5-15 ZK-DVO);<sup>5</sup> belli bir idari işlemleri gelecekte yapma veya yapmama konusunda taahhülle bulunmaları (Zusicherung, § 38 I VwVfG) ve -her iki tarafın da hukuken bağlayıcı olmadığı konusunda hemfikir oldukları- resmi olmayan uzlaşmacı idari davranışlar (Verhalten) içine girmeleri (Absprache/Gentleman's Agreement) yasalar, içtihatlar ve doktrinde kabul edilirken, benzeri bir consensus "uzlaşma (Verstaendigung veya Vereinbarung)" konusunda bulunmamaktadır. Ancak hemen işaret etmek gerekir ki, uzlaşma, *her iki tarafı da (gerek vergi idaresini ve gerekse vergi mükellefini) bağlayıcı olması itibarıyla* anılan bu kurumlardan farklıdır

(2) Alman Hukuku'nda uzlaşma kurumunun değerlendirildiği bu ilk bölüm, özü itibarıyla TESEV'in Türk Yargı Sisteminin Etkinliği Projesi çerçevesinde araştırılan "Vergi Yargısının Etkinliği" (SABAN Nihal, İstanbul 2000) çalışmasına sunulan rapora dayanmaktadır.

(3) Hakim görüşüne göre, Zusage=vaat, bir idari işlemdir. Bkz. SEER Roman, in:Tipkel/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1999, § 22, Rz.14 ve KOTTKE Klaus, Verbindliche Zusage und tatsächliche Verstaendigung-Unterschiede und Gemeinsamkeiten, DB 1999, 820 vd.

(4) Abgabenordnung vom 16.3.1976, BGBl. I S.613, berichtet BGBl. 1977 I S.269

(5) Bu konuda daha fazla bilgi ve bu kurumun uzlaşmayla mukayesesi için bkz. KOTTKE, DB 1999, 820 vd.

ve -uzlaşmaya ilişkin- tartışmalar da zaten onun bu özelliğinden kaynaklanmaktadır.

## B. Uzlaşmanın Hukuki Geçerliliği Konusunda Yüksek Mahkeme ve Doktrindeki Yaklaşımlar

### 1. Yüksek Mahkeme Kararları'nda "Uzlaşma"

İmparatorluk Mali Mahkemesi, (Reichsfinanzhof=RFH),<sup>6</sup> vergi hukuku alanında devlet ile vatandaş arasında anlaşma yapılmasını kanunilik ve eşitlik ilkelere aykırı olduğu gerekçesiyle kural olarak kabul etmiyordu; ancak, 1941 tarihli kararından<sup>7</sup> itibaren, "dürüstlük kuralı/objektif iyiniyet (Treu und Glauben)" temelinde bu tür muamelelere artan bir şekilde geçerlilik tanımaya başlamıştı. Dürüstlük kuralı gereğince, vergi hukuku ilişkilerinde herkes, diğer tarafın haklı menfaatlerine saygı göstermek ve diğer tarafda güven uyandırarak karşı tarafın belli durumlar içine girmesine yol açtığı önceki davranışıyla çelişki içine

düşmemek zorunda olduğundan (venire contra factum proprium),<sup>8</sup> vergi idaresi, durumda herhangi bir değişiklik olmaması (vergi mükellefinin verdiği bilgilerin doğru olması ve farklı bir karara varılmasını gerektirecek yeni gerçeklerin ortaya çıkmaması) halinde, vermiş olduğu sözde durmalıydı.

Federal Mali Mahkeme de (Bundesfinanzhof=BFH) aynı gerekçelerle (verginin kanuniliği ve eşitliği ilkelerine aykırılık) vergi anlaşmalarını onaylamamakla birlikte,<sup>9</sup> RFH'dan farklı olarak, başlangıçtan itibaren, bireysel olaylarda adaleti sağlamak üzere dürüstlük kuralına dayanarak bu tür anlaşmalara geçerlilik etkisi tanıdı. Hatta 1963 tarihli bir kararında, belirli şartlar altında hukuki sorunlar üzerinde de vergi idaresi ile mükellefin bağlayıcı anlaşmalar yapabileceğini kabul etti. Bununla birlikte, BFH'nin 1970'li yıllara kadar olan kararlarında bu konuda bir istikrar görebilmek pek mümkün değildi; çünkü, BFH kararlarını geliştirmiş olduğu kriterler

(6) RFH v. 20.10.1925 II A 453125, RFHE 18, 92; RFH v. 19.5.1936 VI A 723136, RSİBI 1931, 457; RFH v. 14.10.1936 VI A 723136, RSİBI 1936, 1077

(7) RFH v.10.9.1941, VI 190/41, RSİBI 1938, 626 vd. (SEER Roman, Verträge, Vergleiche und sonstige Verständigungen im deutschen Steuerrecht, Stuw 1995, 220-221 ve a.y., Verständigungen in Steuerverfahren, Köln 1996, Habil.-Schr., 68-69)

(8) Bkz. SEER; in: Tipke/Lang, § 22, Rz. 20

(9) BFH v.27.1.1955 IV 281/54 U, BFHE 60, 235, BSİBI III 1955, 251; v. 25.9.1956 I 94/56 U, BFHE 63, 379, BSİBI III 1956, 341; v.29.5.1961 III 326/58 U, BFHE 73, 312, BSİBI III 1961, 380; v. 11.1.1963 VI 97/61 U, BFHE 76, 489, BSİBI III 1963, 180; BFH v. 7.2.1975 VI R 133/72, BFHE 115, 313, BSİBI II 1975, 478; BFH v. 31.1.1956 I 111/54 U, BFHE 62, 230, BSİBI III 1956, 86. Aynı şekilde Alman AYM (BVerwG) v.5.6.1959 VII C 83/57, BVerwGE 8, 329, BSİBI I 1959, 1002; v.12.7.1963 VII C 27/62, BSİBI I 1963, 794; v.18.4.1975 VII C 15/73, BVerwGE 48, 166, BSİBI II 1975, 679

çerçevesinde vermiyor, dayandığı dürüstlük kuralından, belli kriterler geliştirmeksizin farklı hukuki sonuçlar çıkarıyordu.<sup>10</sup> Bazen, uzlaşmayı, ancak -neler olduğu açıkça tanımlanmayan- istisnai durumlarda hukuki sonuçlar doğurabilecek centilmenlik anlaşması (Absprachen) şeklinde tanımlarken, bazen dürüstlük kuralı üzerinden uzlaşmaya her iki taraf için de bağlayıcılık etkisi tanıyordu, ancak hangi şartların varlığı halinde bağlayıcılığın söz konusu olacağını açıklamıyordu.

İlk defa 1984 tarihli bir kararı<sup>11</sup> ile BFH tipikleştirme yaptı ve yapılan anlaşmanın her iki taraf için de bağlayıcılığını kabul ederek uygulamanın gereksinimini, "gerçek uzlaşma (tatsaechliche Verstaendigung)"<sup>12</sup> kurumu yoluyla tatmin etmeye çalıştı. BFH'ya göre,<sup>13</sup> vergi hukukunda hukuki konular üzerinde uzlaşma mümkün olmamakla birlikte, olaya ilişkin konular üzerinde uzlaşmaya

gidilmesi mümkündür. "Hukuki barış", "vergilemenin verimliliği" ve "sürecin hızlandırılması" ihtiyaçları, vergisel olaya ilişkin konular hakkında -vergi idaresi ile mükellef arasında- yapılan uzlaşmanın hukuken geçerli olmasını gerektirmektedir. Ancak bunun için, vergiyle bağlantılı durumun gerçek niteliğinin tesbitinin ya son derece güç olması ya da büyük ve orantısız harcamalar yapılmasına bağlı olması şarttır. Uzlaşmaya özellikle, değer saptaması veya -geçmişe ya da geleceğe ilişkin- tahminler söz konusu olduğunda başvurulabilir. Açıkça yanlış sonuçlara yol açması veya yetkili memurların katılımı olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde uzlaşma geçersizdir.<sup>14</sup> Yetkili memurun katılımıyla gerçekleştirilmedikçe, dürüstlük kuralı vergi dairesinin yapılan anlaşmaya bağlı kalmasını gerektirmez.<sup>15</sup>

BFH'nin daha sonraki kararları da bu doğrultuda olmuştur. Ancak BFH, ger-

(10) SEER, Verstaendigungen in Steuerverfahren, 71

(11) BFH v.11.12.1984 VIII R 131/76, BFHE 142, 549, BStBl II 1985, 354. Karara yöneltilen eleştiriler için bkz. MARTENS Joachim, Vergleichsvertrag im Steuerrecht? Stw 1986, 97; TIPKE/KRUSE, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl., Köln 1996, Losebl., § 85 AO Tz.11; KNEPPER Karl-Heinz, Der Vergleich im Steuerrecht, BB 1986, 168 vd.; SANGMEISTER Bernd, Pacta sunt servande- oder die Pflicht zur Einhaltung einer tatsächlichen Verstaendigung, BB 1988, 609, 612; WASSERMAYER Franz, Die Aussenprüfung im Lichte der Rechtsprechung, FR 1987, 513, 521; VOGEL, FS für Döllerer, 680 vd.

(12) Hemen belirtmek gerekir ki, "gerçek uzlaşma" terimi, ilk olarak RFH tarafından -25.10.1925 tarihli bir kararında- kullanılmıştır; başka bir deyişle, terimin yaratıcısı RFH'dir. Bununla birlikte, RFH değil, aksine BFH bu kurumun taraflar için bağlayıcılığını kabul etmiştir. (Bkz. SEER, Verstaendigungen in Steuerverfahren, 71-72)

(13) BFH v.11.12.1984, dpn.10, 357, 358; Sonrasında ise bkz. BStBl 1985, 354, 357 vd.; 1991, 673, 674; 1995, 32, 37; 1996, 625, 626 (SEER, inTipke/Lang, §122, Rz.20, dpn.59)

(14) BFH v.11.12.1984, dpn.10, 357, 354 vd.; v.5.11.1990 III R 19/88, BStBl II 1991, 45, 46

(15) BFH v.28.7.1993, II R 68/92, BFH/NV 1994, 2990

çek uzlaşmanın hukuki niteliği ve etkileri konusunda sessiz kalmıştır. BFH'nin 1984'den itibaren vermiş olduğu kararların en büyük özelliği, uzlaşmanın nihayet bir *hukuki kurum* olarak kabul edilmiş olmasıdır. BFH, "gerçek uzlaşma" kavramı ile "olaya ilişkin problemler üzerinde sınırlı bir uzlaşma" yı caiz olarak değerlendirmiş ve bunun bağlayıcı şekilde yürürlükte olmasını tanımıştır.<sup>16</sup>

## 2. Doktrinde "Uzlaşma"

### a. Uzlaşma Aleyhinde Görüşler

Doktrindeki pek çok yazar,<sup>17</sup> *verginin kanuniliği ve eşitliği ilkesine* aykırı olduğu gerekçesiyle uzlaşma kurumunu hukuka aykırı bulmaktadırlar. Vergi hukukunda kanuna bağlılık, diğer hukuk alanlarına oranla daha fazla talep edilmektedir; vergi idaresi *bağlı yetkiyle* donatılmıştır. İdarenin kanuniliği ilkesi gereğince, idare, vergiyi kanuna uygun miktarda tespit ve tahsille yükümlüdür. § 85, c.1 AO'da da, vergi memurlarına, vergiyi kanuna uygun şekilde eşit olarak tespit ve tahsil görevi verilmiş; §

155 I AO'da ise verginin, aksine bir düzenleme olmadığı müddetçe, vergi memurları tarafından idari bir işlem olan tarhiyat (Steuerbescheid) ile tespit edilmesi emredilmiştir. Böylece, *kanunlara göre hesaplanan* vergi borcundan yapılacak bir anlaşmayla kısmen ya da tamamen vazgeçilebilmesi yasaklanmıştır. Başka bir deyişle, *verginin mükellefle yapılacak bir anlaşma ile değil, tam aksine idari bir muamele ile belirlenmesi şarttır.*

Vergi mükelleflerine daha adil davranılmasını ve vergi kanunlarının daha eşit şekilde uygulanmasını sağladığı sürece, inceleme ve açıklama kapasitesinin yetersizliği halinde "ekonomik nedenler" ile "basitleştirme" ihtiyacının vergileme sürecini etkilemesi mümkündür.<sup>18</sup> Bu bağlamda, vergi memurunun, mükellefin "kanunun kabul edilebilir uygulaması çerçevesi" içinde kalan hukuk yorumunu, bu yorumun kanunilik ilkesine aykırı olmaması şartıyla devralması mümkündür; çünkü, vergi memurunun farklı -kabul edilebilir- hukuki yorumu kanuna daha uygun olmayacaktır. An-

(16) VOGEL, FS für Döllener, 680

(17) MARTENS, Stw 1986, 102-103. Ancak yazar, *de lege feranda*, uzlaşmaya olumlu bakmaktadır (s. 104). ; SÖHN, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung Kommentar, § 78 AO Rz.38-39 ve burada atıfta bulunulan BAUR, BB 1986, 168 vd. ve GROSSE, StBp. 1986, 58 vd.; SANGMEISTER, BB 1988, 609 vd.; TIPKE (in: Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar, 12.Aufl., Mayıs 1987, § 85 Tz.11, 11a; a.y. Steuerrechtsordnung, Bd.1, Köln 1993, 167) ise, daha önceki yıllarda uzlaşmaya karşı çıkmak ve ciddi eleştiriler (uzlaşma, kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırıdır, kanuni temelden yoksundur ve vergi kavramını tabiatından uzaklaştırmaktadır) yönelmekle birlikte, sonradan görüşünü değiştirerek kanuna aykırı olmayan uzlaşmaları kabul etmiştir. Bkz. Tipke/Kruse 1998, § 85 AO Tz.10

(18) SÖHN, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 78 AO, Rz.39a

cak, bu hiç bir zaman mükellef ile idare arasındaki bir "anlaşma, uzlaşma" olarak değerlendirilemez.<sup>19</sup>

Uzlaşmanın mümkün olabilmesi için kanda buna açıkça izin verilmiş olması, vergi memurunun açık bir şekilde yetkilendirilmiş bulunması gerekmektedir. Oysa, Alman İdare Hukuku'nda §§ 54 vd.VwVfG (İdari Usul Kanunu)<sup>20</sup> hükümleri ile *kamu hukuku anlaşmaları* yasal bir kurum olarak kabul edilmişken, AO'da kamu hukuku anlaşmalarına izin veren bir düzenleme bulunmamaktadır. Gerçi, § 78 I Nr.3 AO, vergi memurunun "kamu hukuku anlaşması" yapmak istediği veya yaptığı kimseleri vergi sürecine katılanlar arasında saymakta ve bu hüküm AO'nun dolaylı da olsa vergi hukuku anlaşmalarına izin verdiği yorumlarına yol açsa da, bu ibareyi bir redaksiyon hatası olarak görmek gerekir.<sup>21</sup> *Verwaltungsverfahrensgesetz* hükümleri *Abgabenordnung*'a aktarılırken yanlışlıkla bu hüküm de buraya alınmıştır, bunun bir anlamı yoktur. Kamu hukuku anlaşmalarına ilişkin §§ 54 vd.VwVfG hükümlerinin AO'ya alınmaması, kanun koyucunun bilinçli bir

seçimidir, bu nedenle §§ 54 vd. VwVfG'dekine benzer bir uygulama vergi hukukunda gündeme gelmez.<sup>22</sup>

#### b. Uzlaşma Lehinde Görüşler

Vergisel konular üzerinde uzlaşmanın mümkün olduğu görüşü, daha 1960'lı yıllarda doktrinde dile getirilmeye başlanmıştır.<sup>23</sup> Özellikle, uzlaşma konusunda kapsamlı bir çalışma yapmış olan *Schick*,<sup>24</sup> uzlaşmayı, hukuki ve anayasal düzeninin temel amacı olan "hukuki barış" düşüncesinden hareketle savunmuştur. Ancak, yazara göre, uzlaşmanın hukuki geçerliliği belli şartların varlığına bağlıdır. Bunun için, hukuki durumun -objektif olarak- şüpheli olması, bu şüphenin genel bir idari hükümle veya bağlayıcı bir idari uygulamayla giderilememesi ve uzlaşmanın eşitlik ilkesine aykırılık yaratmaması şarttır. Uzlaşma anlaşması eğer geleceğe etkili olarak yapıldıysa, anılan şartlara ek olarak, böyle bir anlaşmaya özel bir ihtiyacın bulunması da aranmalıdır.

Sonraki yıllarda, uzlaşmaya vergi hukukunda yer olduğu başka yazarlar tara-

(19) SÖHN, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 78 AO, Rz.39a

(20) *Verwaltungsverfahrensgesetz vom 25.5.1976, BGBl. I S.1953 mit Änderungen*

(21) BONK, in: *Stelkens/Bonk/Sachs, Verwaltungsverfahrensgesetz Kommentar, 4. Aufl., München 1993, § 54 Anm.69*

(22) MARTENS, *StuW* 1986, 97, 98; SÖHN, in: *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, § 78 AO, Rz.39

(23) bkz. EHLERS Hans, *Warum gibt es im Steuerrecht keine Vergleiche?*, *DSiR* 1965, 64vd. ve SCHICK Walter, *Vergleiche und sonstige Vereinbarungen zwischen Staat und Bürger im Steuerrecht*, *Steuerrecht im Rechtsstaat*, München 1967

(24) SCHICK, 25 vd.

fından da savunulmaya başlanmıştır. Şüpheli durumlar hariç her konuda uzlaşma yoluna başvurulabileceğini kabul edenler olduğu gibi;<sup>25</sup> kanun tarafından açıkça özel bir izin verilmediği sürece, kanuni düzenlemelerden farklı sonuçlara ulaştırıcı bir anlaşmaya, kanunilik ve eşitlik ilkeleri gereğince mali yükümlülükler alanında yer olmadığını belirtmekle birlikte, -herhangi bir gerekçe sunmaksızın- gerçek uzlaşmayı bunların dışında tutanlar da olmuştur.<sup>26</sup> Bir görüşe<sup>27</sup> göre ise, uzlaşma, vergilemeye temel oluşturan olaylardaki karışıklıkların üstesinden gelinmesinde bir araçtır ve vergi idaresi ile mükellef arasındaki bu tür anlaşmalar her tür süreçte gündeme gelebilirler. Buna göre, değerlendirme takdir alanı içinde kalan değerlendirme sorunları veya -alt ve üst tahmin sınırları içinde kalmak koşuluyla- tahmin sorunları ve hatta -kabul edilebilir olmaları kaydıyla- hukuki sorunlar üzerinde mükellefle görüşme konusunda vergi memuru serbesttir ve bunun için "gerçek uzlaşma" denilen kuruma ihtiyaç yoktur. Sorun, bu takdir alanının, vergi memuru veya mükellefin faaliyetiyle daraltılıp daraltılamayacağıdır. Bu görüşe göre, son derece karmaşık problemleri olayın anlamına uygun bir şekilde açıklama konusunda tarafların anlaşmalarını kabul etmek gerekir. Dış

denetim bütün olayların kapsamlı bir şekilde açıklanması değil, aksine rastgele seçilerek yapılan bir inanılabilirlik/akla uygunluk (Plausibilitaet) denetimi olduğundan, tesadüfen bulunan her hata ve güveni kaybettirici her durum, vergi memuruna, daha fazla araştırma yapma ile diğer kabul edilebilir tahminler (Zuschätzungen) için mükellefin rızasını sağlama arasında bir seçim yapmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda, kabul edilebilir tahminler için mükellefin rızasını almak, § 85 AO'ya uygundur. Benzeri bir başka görüşe<sup>28</sup> göre ise, her ne kadar vergi memuru "re'sen araştırma yükümlü" olup (§ 88 Abs.1 AO), tarafların olaya ilişkin açıklamaları ile bağlı değilse de, vergi memurunun bu görevi nasıl yerine getireceği konusunda belirtilmemiş olduğunda, vergi idaresinin, başta mükellef olmak üzere diğer katılımcıların yardımı olmaksızın (§ 90 AO) vergi tarhını belirleyebilmesi mümkün değildir. Binlerce vergi doğurucu olay vardır. Vergi idaresinin bunların tamamını inceleyebilmesi mümkün olmadığına göre, idare mükellefin ve diğer katılımcıların kendisini yönlendirmesine izin vermek durumundadır.

§ 78 I Nr.3 AO'nun bir *redaksiyon hatası* olduğu iddiasına karşılık ise, kanun koyucunun bu konudaki niyetinin tam olarak bilinmeyeceği belirtilmiştir. Ka-

(25) OFFERHAUS, in: Hübschmann/Heppt/Spitaler, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 8.Aufl., § 85 Rz.27, 28

(26) BONK, in: Stelkens/Bonk/Sachs, *VverwG § 54, Rn.69 ve 69a*

(27) HELSPER, in: Koch/Scholtz, *Abgabenordnung*, 4.Aufl., München 1993, § 78, Rz.8

(28) SEER, *StuV* 1995, 216-217; a.y., *Verstaendigungen in Steuerverfahren*, 175 vd.

nun koyucu, §§ 54 vd, VwVfG hükümlerini bilinçli bir şekilde AO'ya almamış olabileceği gibi, bu konu üzerine hiç düşünmemiş veya bu konu hakkında henüz bir karar vermeyerek konunun çözümünü içtihatlar ve hukukdaki gelişmelere bırakmak istemiş olabilir.<sup>29</sup> §§ 54 vd, VwVfG hükümlerinin AO'ya aktarılmamış olmasından hareketle vergi hukukunda genel bir sözleşme yasağı olduğu sonucuna ulaşılmak mümkün değildir. Kaldı ki, aksi yorum doğru olsaydı, hükmün yürürlüğe girdiği zamandaki mevcut hukuki durumu etkilememesi gerekirdi.<sup>30</sup> Ama aksine bu hüküm AO'daki eğilimi açığa vurmuş, idarenin egemenliğine dayanarak düzenlemiş olduğu tek taraflı işlem ve eylemlerin ön koşullarını azaltmış, kamu hukuku anlaşmalarını vergi hukuku alanına sokmuştur. Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında vergisel konular üzerinde uzlaşma yapılması, yetki kurallarının bir genişlemesidir ve bu nedenle gayet olumlu değerlendirilmelidir.

Uzlaşmanın *kanunilik ve eşitlik ilkelerine aykırı* olduğu eleştirisine gelince, bu kabul edilmemiştir. Çünkü, bu iddianın §§ 54 vd. VwVfG (Verwaltungs-Verfahren-

gesetz) hükümleri bakımından da geçerli olması gerektiği; oysa VwVfG'de kamu hukuku anlaşmalarına açıkça izin verildiği, o halde aynı durumu vergi hukukunda kabul etmemek için yeterli neden bulunmadığı belirtilmiştir.<sup>31</sup> Uzlaşma, belirsizliği ortadan kaldırma amacıyla yapıldığı ve karşılıklı ödümler içinde gerçekleştirildiği sürece geçerli ve bağlayıcıdır. Kaldı ki, idari işlemin şekli ve içeriğini birbirinden ayırmak gerekir. Verginin kanuniliği ilkesi, uzlaşma anlaşmasını değil, aksine *kanuna aykırı içerikli* uzlaşma anlaşmasını yasaklamaktadır.<sup>32</sup>

Uzlaşmanın verginin kanuniliği ilkesine aykırı olmadığı konusunda yapılan bir başka ilgi çekici ve düşündürücü yorum ise şu şekildedir:<sup>33</sup> Gerçekleşebilecek bütün olayları kanuni hükümlerle düzenlemek mümkün olmadığından, *hakim kanuna nasıl onu yorumladığı ve somutlaştırdığı şekilde bağlıysa, aynı durum vergi idaresi için de geçerlidir*. Diğer yandan, vergi kanunlarının -vergi yükünü dağıtma- mali amacı, bir vergi kanununun yorumlanmasını şekillendiremez, çünkü bu amaç hiç bir ölçek içermemektedir. Aksine, her hüküm

(29) VOGEL, FS für Döllerer, 690; MARTENS, StW 1986, 97; SEER, Verstaendigungen in Steuerverfahren, 135 vd.; a.y., in: Tipke/Kruse, § 85 AO, Tz.54

(30) RUPPEL, Alfred, Die tatsächliche Verstaendigung mit dem Finanzamt - Vorteil oder Nachteil? DSr 1985, 686

(31) WASSERMAYER, FR 1987, 521-522

(32) SEER, Verstaendigungen in Steuerverfahren, 376 vd.

(33) VOGEL, FS für Döllerer, 686-687; Benzeri yönde SEER, in: Tipke/Kruse, § 85 AO Tz. 47



kendi içinde bir amaca sahiptir (örneğin gizli yedekleri kapsama gibi). Bu nedenle, mali amaçlı normlarda, kanuni amaca göre bir yorum (amaçsal/teleolojik kanuni yorum) metodu takip etmek mümkün değildir. Buna bağlı olarak, vergi hukukunda hukuki etkiden (Rechtswirkung) hareketle yorum yapma büyük önem kazanmakta ve böylece vergi idaresine, hukuku somutlaştırma takdir alanı kalmaktadır. Yalnızca bir tane "doğru" kanuni yorumun olması kuşkusuz ideal olandır, ama uygulamadaki gerçeklere uygun değildir. Bu nedenle, idarenin kanuna bağlılığı, idarenin yapılan yorumlara bağlı kalması ve bu yoruma göre yapılan uygulamanın sonuçlarının "kabul edilebilir" olması şart koşmaktadır.<sup>34</sup> İşte bu "kabul edilebilirlik alanı" içinde, hukuki barışın sağlanması gerekçesiyle, idarenin, vergi mükellefinin hukuki yorumundan ikna olmaya açık olması yasak değildir. Kısaca, *vergi memuru kanunun yorumunda bir takdir alanına sahiptir. Kanaati gereği olmasa bile, "hukuki barış ve usul ekonomisi" sebepleriyle bir hukuki yorumu benimsemesi ve bu yorumda mükellefle hemfikir olması mümkündür. Kanuna bağlılık ilkesi, kanunun neyi söylediği ve böylece vergi idaresinin ne ile bağlı olduğunun şüpheli olduğu noktalarda karşılıklı ödümlerle uzlaşmaya varılması imkanını ortadan kaldırmaz. Vergi idaresinin kanuna anayasal bağlı-*

lığı, hatta hukuki sorunlar üzerine uzlaşmaya gidilmesine bile engel değildir. Ancak bunun için, uzlaşmanın kabul edilebilir kanuni uygulama sınırları içinde kalması gereklidir. İdare, hukuken kabul edilemeyen noktaları serbestçe kabul etme yetkisine sahip değildir.

### C. Uzlaşmanın Hukuki Analizi

#### 1. Uzlaşmanın Hukuki Niteliği

Uygulamada büyük bir ihtiyacı karşılaması ve sık başvurulan yollardan birini teşkil etmesi nedeniyle, uzlaşmanın *hukuki niteliğini* tespit büyük önem taşımaktadır. Çünkü, ancak hukuki niteliğine bağlı olarak, uzlaşmanın *geçerlilik şartlarını, vergi idaresi ile mükellefler bakımından bağlayıcılığının çerçevesini ve taraflara sağladığı hak ve yükümlülükleri tespit etmek mümkündür.*

Uzlaşmanın hukuki niteliği konusunda Yüksek Mahkeme kararlarında herhangi bir açıklama bulunmamaktadır. Yukarıda anılan 1984 tarihli BFH kararına konu olayda telkik hakimi "pacta sunt servanda" (akte bağlılık) ilkesi çerçevesinde uzlaşmanın her iki taraf için de bağlayıcı olduğunu ileri sürmüşse de, kararda bu tür bir ifadeye yer verilmemiştir. BFH'nin 1991, 1995 ve 1996 tarihli kararlarında ise, yine dürüstlük kuralına dayanıldığı gözlenmektedir.<sup>35</sup> Buna karşılık alt mahkeme statüsünde-

(34) VOGEL, FS für Döllener, 688

(35) Bkz. SEER; in: Tipke/Lang, § 22, Rz.20, dpu. 61' de atıfta bulunulan BFH BStBl 1991, 673, 675; 1995, 37, 39 ve 1996, 625, 626

ki mali mahkemeler bu konuda sessiz kalmamışlar ve genellikle buradaki bağlayıcılığın "aynı yöndeki taraf iradelerinden" kaynaklandığını kabul etmişlerdir.<sup>36</sup> Ancak kararlarda "anlaşma" kelimesini kullanmaktan kaçınılmış olduğuna özellikle dikkat çekmek gerekir. Yalnızca Hamburg mali mahkemesi<sup>37</sup> uzlaşmayı açıkça bir "kamu hukuku anlaşması" olarak nitelendirmiştir.

Doktrinde ise bu konuda farklı fikirler ileri sürülmüştür. Bir görüşe göre,<sup>38</sup> gerçek uzlaşma *bağlayıcı olmayan bir centilmenlik anlaşmasıdır* (Absprache); tarafları kendiliğinden bağlamaz, yalnızca güven oluşturuca başka şartların varlığı halinde dürüstlük kuralına göre bağlayıcılığı gündeme gelir. Başka bir görüşe göre,<sup>39</sup> burada idare ile mükellef arasındaki son konuşma/kapanış konuşması (Schlussbesprechung, § 201 AO) çerçevesinde rastlanılan ve hukuki yola başvurudan vazgeçme karşılığında ver-

gi memuru tarafından verilmiş bir vaaat/söz (Zusage) söz konusudur; bağlayıcılık ise dürüstlük kuralından kaynaklanmaktadır. Buna karşılık doktrinde ağırlıklık taşıyan ve gittikçe daha fazla taraftar bulan görüşe göre,<sup>40</sup> gerçek uzlaşma, bir "kamu hukuku anlaşması" (öffentlich-rechtlicher Vertrag)"dır. Burada, taraflar için bağlayıcılığı her olayda ayrı ayrı araştırılması gereken dürüstlük kuralından değil, tam aksine "pacta sunt servanda" ilkesinden kaynaklanan bir anlaşma söz konusudur. Eğer BFH, bağlayıcılığın, tarafların başlangıçtaki değişik pozisyonlarını bırakmaları ve olayla bağlantılı diğer araştırmalardan vazgeçmelerinde yattığını kabul ediyorsa, bu durum bağlayıcılığın *doğrudan* "uzlaşma"dan kaynaklandığını göstermektedir, yoksa dürüstlük kuralından değil.<sup>41</sup> Gerçek uzlaşma her iki taraf için de bağlayıcı olduğuna göre, burada bir kamu hukuku anlaşmasından başka bir şey söz konusu değildir.<sup>42</sup>

(Devam edecek)

(36) SEER, *Verstaendigungen in Steuerverfahren*, 75

(37) FG Hamburg, *Urt. v. 4.12.1991, II 125/89, EFG 1992, 379-380* (SEER, *Verstaendigungen in Steuerverfahren*, 75, *dpn.163*)

(38) Bkz. SEER, *Verstaendigungen in Steuerverfahren, 75-77'de anılan yazarlar*

(39) SANGMEISTER, *BB 1988, 613*; BAUR, *BB 1988, 605* (SCHMIDT, *DSiR 1998, 1734*)

(40) RÖSSLER, *Gerhard; Die tatsächliche Verstaendigung im Steuerrecht, DB 1985, 1861-1862*; WASSERMAYER, *FR 1987, 513, 521-522*; VOGEL, *FS für Döllner, 677, 680 vd.*; WIESE Thomas, *Die Bindungswirkung der tatsächlichen Verstaendigung, BB 1994, BB 1994, 333 vd.*; SEER, *Verstaendigungen in Steuerverfahren, 78 vd.*; LANG, *in:TipkelLang, § 4, Rz.165*;

(41) SEER, *Verstaendigungen in Steuerverfahren, 84; a.y., inTipkelLang, § 22, Rz.21*

(42) SEER, *Verstaendigungen in Steuerverfahren, 84; a.y., inTipkelLang, § 22, Rz.21*

# Telif Hakları ve İhtira Beratlarından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi

A. Ercan YILDIRIM

*Vergi Denetmen Yrd.*

## I. Giriş

Gelir Vergisi Kanunu'nun "serbest meslek kazançlarında istisna" başlığını taşıyan ve genellikle telif kazançları istisnası olarak adlandırılan 18 inci madde hükmü ile fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesi suretiyle elde edilen hasılat için gelir vergisi istisnası getirilmiştir.

İstisna konusu kazanç, gelir vergisi sistemi içinde gelir unsurlarından serbest meslek kazançları içerisinde yer almakta ise de; bu istisna ile tam ve dar mükellef ayrımı yapılmaksızın fikir ve sanat adamlarının teşvik edilmesi ve yaratıcılıklarının geliştirilmesi için ekonomik ve mali yönden korunmaları amaçlanmıştır.

Yazımızda öncelikle telif hakkı ile ihtira beratı kavramları açıklandıktan sonra telif haklarının ve ihtira beratlarının gerçek kişiler tarafından değerlendirilmesi karşılığında elde edilen kazançların vergilendirilme rejimi üzerinde durulacaktır.

## II. Telif Hakkı-İhtira Beratı Kavramı ve Hukuki Mahiyeti

Vergi mevzuatımızda fikri bir çalışma sonucunda yaratılan ve gayri maddi haklar içerisinde değerlendirilen telif hakkı kavramından söz edilmekle beraber bu kavramların tanımlanmadığı görülmektedir.

5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 1. maddesine göre eser; "Sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulü" olarak tanımlanmıştır.

Telif hakkı ise; eser sahibinin, eser üzerindeki emeğinin korunmasını sağlayan ve o eser üzerindeki bütün menfaatleri içeren bir haktır.<sup>1</sup>

Eser sahipleri ve mirasçılarının eser üzerinde sahip oldukları haklarını bizzat

(1) Necmi KARAKULLUKÇU, *Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması*, *Mükellefin Dergisi*, Sayı:61, sayfa 22

# Keyfilik Yaraticısı mı Yoksa Hukuki Barış Sağlayıcı mı? Sorgudaki Kurum: “Uzlaşma” Gerekçelendirilmesi ve Hukuki Analizi (II)

Dr. Funda BAŞARAN

M. Ü. Huk. Fak. Vergi Hukuku Anabilim Dalı

(90. sayıdan devam)

## 2. Uzlaşmanın Konusu

BFH yalnızca vergisel olaya ilişkin sorunlar üzerinde uzlaşma yapılmasını kabul etmekteyken, doktrindeki hakim görüş,<sup>43</sup> hukuki konular üzerinde de uzlaşmanın mümkün olduğu yönündedir. Öncelikle, -“değerlendirme” gibi- bazı konularda, olaya ilişkin noktalar ile hukuki noktaları birbirinden ayırmak somut olay içinde çok kolay değildir, genellikle bunlar birbiriyle yakın bir bağlantı içindedirler.<sup>44</sup> Olayın içeriği üzerinde varılan her uzlaşma, yapılacak hukuki uygulamayı da etkilemekte ve hu-

kuki sonuçlar üzerinde etkili olmaktadır.<sup>45</sup> Bir olayın hukuki niteliğinin tesbiti, o olayın tesbitini takip etmemekte, aksine ona eşlik etmektedir. Çünkü olay, bireysel gerçeklerin mevcut anlamı dikkate alınarak oluşturulur. Hukukun uygulanması, olayın tesbiti işlemleri ile bu işlemlerin hukuki niteliklerinin saptanması arasında karşılıklı değişen bir etkilenmedir. Olayın tesbiti ile onun hukuki nitelendirimi arasında, vergi hukukunun özünden ayrılmaz sıkı bir bağlantı bulunmaktadır. Çünkü, §§ 201 I ve 364a I AO gereğince, dış denetim ve itiraz aşamasında vergi memuru ile vergi mükellefi arasında yapılan “açıklama konuşması” vergilendirmenin temeli ile,

(43) SCHICK, 33; RUPPEL, DSiR 1985, 684; RÖSSLER, DB 1985, 1861; MARTENS, StuW 1986, 97; WASSERMAYER, FR 1987, 513; WIESE, BB 1994, 333; HELSPER, in: Koch/Scholtz, § 78 AO, Rz.8; VOGEL, FS für Döllener, 677, 687. Ancak bunun için, uzlaşmanın, kanunun kabul edilebilir uygulaması içinde olması şarttır. KOTTKE, DB 1999, 822; SEER, Verstaendigungen in Steuerverfahren, 210 vd.

(44) SCHICK, 33; SEER, StuW 1995, 218-219; a.y., Verstaendigungen in Steuerverfahren, 216

(45) SEER, in: Tipke/Lang, § 22, Rz.21