

KAYIT DIŞI EKONOMİ İLE MÜCADELE AÇISINDAN VERGİ HUKUKU ÖZEL HUKUK İLİŐKİLERİNE BAKIŐ*

DR. A. BUMİN DOĐRUSÖZ

Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Mali Hukuk Öğretim Üyesi

VERGİ DÜNYASI/HAZİRAN-2004

I. GİRİŞ

Kayıt dışı ekonomi çok değişik alanlar üzerinde etki doğuran geniş kapsamlı bir olgudur. Bu sebeple söz konusu olgu değişik alanlardaki araŐtırmacıların ilgisini çekmiştir. Nitekim kayıt dışı ekonomi ile sadece iktisatçılar ve maliyeciler değil antropologlar, sosyologlar, siyasetçiler, hukukçular, istatistikçiler de ilgilenmişlerdir. Değişik alanlardaki araŐtırmacıların ilgilendikleri ve ön plana çıkarmak istedikleri taraflar birbirinden farklı olmuŐtur¹. Dolayısıyla araŐtırmacılar, ön plana çıkarmak istedikleri taraflar ve kayıtdışı ekonominin farklı özelliklerini vurgulamak istemelerinden de hareketle, bu olguyu ifade etmede çok farklı terimler kullanmışlardır. Kayıtdışı ekonomiyi ifade etmek için literatürde en çok kullanılmış olan terimler; gölge ekonomi, enformel ekonomi, gizli ekonomi, paralel ekonomi, kara ekonomi, ikincil ekonomi, kuraldışı ekonomi, hane halkı ekonomisi, kayıt dışı ekonomi, görünmeyen ekonomi, gözlenmeyen ekonomi, gayri resmi ekonomi, yasa dışı ekonomi, beyan dışı ekonomi şeklinde sayılabilir. Bu saptamalarımızın ışığında, bu yazımızda kayıt dışı ekonomi kavramını benimsediğimizi ve konuya yukarıda söz ettiğimiz açılardan biri olan hukuk bilimi açısından yaklaŐacađımızı peŐinen belirtmek istiyoruz.

Öte yandan kayıt dışı ekonomi, pek çok yazar tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Tanımların pek çoğunda, “vergilendirilmemiş olma” özelliğine ağırlık verilmiştir². Oysa vergilendirilmemiş olma, vergi yasalarında çeşitli Anayasal buyruklara dayalı olarak tanınmış istisna ve muafiyetlerden de ileri gelebilmektedir. Bu nedenle bu gibi tanımların yanıltıcı olma ihtimali yüksektir. Kanaatimce kayıt dışı ekonomi kavramı, adındaki “kayıt” kelimesinin içeriğinin ekonomi bilimine ait olması dolayısıyla, hukuki bazda değil, ekonomik içerikle yapılması gerekir. Bu nedenle bize en uygun gelen tanıma göre kayıt dışı ekonomi; “bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilemeyen ve gayri safi milli hasıla hesaplarını elde etmede kullanılmayan gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü”³ şeklinde ifade olunabilir veya “genel boyutuyla kayıt dışı ekonomi, resmi kayıtlara girmeyen ve belgelendirilemeyen, yani milli muhasebe kayıtlarında görülmeye, gayri safi milli hasıla büyüklüklerine yansımayan tüm faaliyetler” olarak nitelendirilebilir”⁴

Kayıt dışı ekonomi ile kara-para ekonomisi, her ne kadar kayıt dışı ekonomi kavramını kara-para ekonomisini de kapsar şekilde üst kavram olarak kullanan yazarlar varsa da-

kanaatimizce (en azından benim tebliğdeki anlamlandırmam açısından) farklı kavramlardır. Kayıt dışı ekonomi, genelde, gri para olarak adlandırılan, çoğunlukla yasal faaliyetlerden elde edilen, ancak kayıt altına alınmamış faaliyetlerle veya işlemlerle sağlanan kazançlardır. Kayıt dışı ekonomisi içerisinde yer alanların amacı, vergi ve benzeri mali yükümlülükler ile parafiskal yükümlülüklerden kaçınmaktır. Buna karşılık kara para ekonomisinde, özellikle aklayıcıların amacı, söz edilen mali yükümlülükleri ödemek pahasına da, parayı yasal –kayıtlı-mali sisteme sokmaktır. Dolayısıyla birincisinde amaç kayıt dışına çıkmakken, ikincisinde amaç kayıt altına girmektir. Ancak, kayıt dışı ekonomi ile kara para ekonomisi arasında hiçbir ilişkinin olmadığı da söylenemez. Zira, kayıt dışı ekonomilerin yaygın olduğu ülkelerin, aynı zamanda kara para aklayıcılarına da daha rahat bir ortam sunduğu da bir gerçektir.

Ülkemizde kayıt dışı ekonominin boyutu hakkında kesin bir oran vermek mümkün değildir. Ancak bu konuda yapılan araştırmalar kayıt dışı ekonominin boyutlarının G.S.M.H.'nin % 50'sini aştığını söylemektedir. Bu veriler ise, kayıt dışı ekonominin üzerine önemle eğilinmesi gereken bir konu olduğunu göstermektedir.

Ancak ülkemizdeki temel ve genel kabul gören yaklaşımlardan birisi, bir sorun ortaya çıktığında, hemen bir düzenleme yaparsak sorunu çözebileceğimiz anlayışıdır. Bunu yaparken de, mevcut yasalarda hüküm olup olmadığı, hukuk sisteminin –kamu hukuku / özel hukuk veya münferit hukuk dalları gibi teorik bölümlenmeleri fazlaca önem taşımaksızın - bir bütün olduğu ve bu sistem içerisinde başkaca hukuk dalları içerisinde soruna çözüm olacak düzenlemeler bulunup bulunmadığı, muhtelif hukuk dalları içerisinde yer alan düzenlemelerin sistematik yorumla sorunu çözüp çözemeyeceği, mevcut yasaların etkin uygulanıp uygulanmadığı genelde dikkate alınmaz. Sorunun, bürokratların veya idarenin yetkilerinin yetersizliğinden yahut cezaların yetersizliğinden kaynaklandığı düşüncesi ile yeni yasal düzenlemelerle giderileceği düşünülür. Bu düşünce tarzı “tepki yasası” çıkartma geleneği ile birleştirilerek, bürokratların / idarecilerin yetkileri artırılır, cezalar daha da şiddetlendirilir. Tabiidir ki, bu düşünce tarzının ve davranış biçiminin istenen sonucu vermesi mümkün değildir.

Zira tepki yasaları, özensizlik ve sistematik bozukluğu yanı sıra güncel olayların etkisi ile bozucu ve gereksiz katılıklar, yanlışlıklar taşımaktadırlar. Tepki yasalarının bir diğer özelliği ise mutlaka yetersiz kalmaları ve her yeni bir olay karşısında yeniden yasa çıkarma gereği doğurmalarıdır. Bu ek düzenlemeler ise mevcut yapıyı daha bozmaktadırlar. Tepki yasalarının bir başka özelliği ise, genellikle hukukun genel ilkelerini geri plana atarak bu ilkeleri gözetmemeleridir. Ayrıca tepki yasalarının ülkenin Anayasal düzeni ve diğer temel kodları ve yasaları ile de tutarsız, çelişkili ve çoğu kez de bunları arka plana atan düzenlemelerdir. Bu özellikleri nedeniyle de, tepki yasaları düzenledikleri alan ve ilişkilerde değil, hem ülkenin tüm ekonomisi hem de hukuk sistemi üzerinde olumsuz ve geriye gidici etkilere sahiptirler. Tepki yasaları bu özellikleri ile de birer “anomali”dirler5.

Ülkemizde kayıt dışı ekonomiye yaklaşım da genellikle bu çerçevede değerlendirilmekte, tepki yasaları ile ya bürokrasinin / idarenin yetkileri anayasal sınırlar zorlanarak arttırılmakta, yada cezalar şiddetlendirilmekte, bazen de bunlarla da yetinilmeyerek özel usulsüzlük, iş yeri kapama cezası gibi yeni suç ve cezalar ihdas edilmektedir. Kanaatimizce kayıt dışı ekonominin önlenmesi açısından vergi mevzuatında tedbir niteliğinde artık yapılacak pek fazla bir şey yoktur. Vergi mevzuatında asıl yapılması gereken, kayıt dışı ekonomiye hizmet eden basit

usul gibi düzenlemelerin veya vergi yüklerinin yahut oranlarının gözden geçirilme ve kişileri kayıt dışılığa iten veya özendirilen hususların giderilmesidir. Ancak uzunca bir süredir, ülkemizde kabul edilen ve vergi kanunlarında muhtelif tadiller öngören yasaların genel gerekçesinde, hep “kayıt dışı ekonomiyle mücadele” amacıyla tasarının hazırlandığı yazılıdır. Ancak ne var ki, yapılan tadillerin pek çoğunun bu amaçla ilgisi de yoktur. Zira kayıt dışı ekonomi ile mücadele adına bu gün, Maliye Bakanlığının sahip olmadığı yetki yoktur, kayıt dışı ekonomiye hizmet eden ve cezalandırılmamış fiil de yok gibidir.

Kayıt dışı ekonomiyle mücadelede asıl üzerinden durulması gereken hukuk dalları, özel hukuk alanında yer almaktadır, bir başka deyişle özel hukuk dallarıdır. Zira, kayıt dışı ekonomide kayda girmeyen unsurlar, özel hukuk alanında oluşan durumlar/filler veya hukuki işlemlerdir. Ki bunlar, genellikle vergi hukukunda da vergiyi doğuran olaylar olarak yer almaktadır. Vergi kanunlarının vergiyi doğuran olay olarak seçtiği işlemler, durumlar, muameleler, özel hukuk alanında cereyan etmektedir. Dolayısıyla gizleme veya kayıt dışı kalma, esasen özel hukuk alanında cereyan etmekte, vergi hukuku ise sadece bu kayıt dışı kalma durumuna vergisel sonuçlarına göre muhtelif yaptırımlar öngörmektedir. Kayıt dışı ekonominin, sebeplerini ve ortamını, kayıt dışına çıkmayı kolaylaştıran hukuki düzenlemeleri tartışmadan veya gözden geçirmeden, sadece müeyyide yolu ile küçültülmesi veya ortadan kaldırılması mümkün değildir.

II. VERGİ HUKUKU ÖZEL HUKUK İLİŞKİSİ

Vergi hukuku özel hukuk ilişkisi vergi ziyanına yol açıcı işlemler ve kayıt dışına çıkabilme olanağı açısından tahlil edildiğinde, ortaya çıkan ilk tespitimiz, ya özel hukuk düzenlemelerinin vergisel sonuçlar düşünülmeden yapıldığı ya da vergi hukuku düzenlemelerinin özel hukuk dikkate alınmadan gerçekleştirildiği şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ayrıca burada üzerinde durulması gereken bir başka husus da, inceleme elemanlarının yeterli özel hukuk bilgisine sahip olup olmadıklarıdır. Aşağıda bu haller, sadece hemen akla gelen örneklerden hareketle açıklanmaya çalışılmıştır.

1. VERGİ HUKUKUNU DİKKATE ALMAYAN ÖZEL HUKUK DÜZENLEMELERİ

Özel hukuk düzenlemeleri, konumuz açısından, kişiler arası ekonomik ilişkileri düzenlemektedir. Bu ilişkiler alım-satım, kira, bağış, eser yaratma, borç (karz) gibi iki yönlü ilişkiler (ve bu ilişkilerden doğan borçların ifası) olabileceği gibi, şirketlerde olduğu gibi oluşumlar ve bu oluşumların (ekonomi aktörleri) ilişkileri ve bazen de bu yollarla elde edilen kâr yahut mülkiyet elde gibi haklar da olabilir. Bu düzenlenen /kurulan ilişkilerin her biri, çoğu zaman vergi hukukunda vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle özel hukukun, vergi ilişkisinin alacaklı tarafı olan vergi idaresinin bu ilişkilere tam ve doğru olarak ulaşmasını sağlayacak düzenlemeleri barındırması gerekir.

Bir başka açıdan bakıldığında verginin, kişilerin ekonomik faaliyetlerden elde ettiği gelirlerin doğal ortağı hazinenin kâr payı olduğu genel kabul gören bir açıklama ve yorumdur. Bu nedenle vergi hukuku açısından bakıldığında özel hukukun, bu doğal ortağın kâr payına kolaylıkla ulaşmasını sağlamaya da hizmet etmesi gerekir. Ancak mevcut durumun bu yönde olmadığı görülmektedir. Bu duruma ilişkin hemen akla gelen belli bazı örnekler aşağıda sunulmuştur.

A. Şekil Serbestisi

Bu açıdan bakıldığında genelde özel hukukun, özelde borçlar hukukunun kanaatimizce kayıt dışı ekonomiye hizmet eden en önemli yönü, “şekil serbestisi” olarak karşımıza çıkmaktadır. Borçlar Kanununun 11/1. maddesine göre, “akdin sıhhati, kanunda sarahat olmadıkça, hiçbir şekle tabi değildir”. Yazılı şeklin sıhhat (geçerlilik) şartı olduğu haller kanunlarımızda azınlıkta kalan istisnai hallerdir. Dolayısıyla, günümüzde akitlerin şifahi olarak, tarafları dışında hiçbir kimsenin bilemeyeceği şekilde yapılması ve dolayısıyla kayıt dışına kayması doğal karşılanmalıdır. Bu kapsamda günümüzde, kira sözleşmelerini saptamak ve kira bedelinin elden ödendiği hallerde kiralayan açısından vergiyi doğuran olayı tutar açısından tespit etmek güçleşmektedir. Hatta yazılı şekil zorunluluğunun olmamasından hareketle, bankaların dahil olduğu grup veya holding yapılanması içerisinde yer alan şirketlere yazılı kredi sözleşmesi yapmadan trilyonluk krediler açabilmişler ve bu yolla damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmışlardır. Nitekim yönetimi Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna geçen bazı bankalarda, “şifahi kredi ilişkisi/sözleşmesi” uygulamasına rastlanılmıştır⁶.

Öte yandan bazı Kanunlarda sözleşmelerin yazılı şekilde yapılması zorunluluğu öngörülmüşse de, bu zorunluluğa uymamanın her hangi bir yaptırımı olmadığından, sırf damga vergisi dolayısıyla ve tarafların anlaşması ile bu zorunluluktan kaçma yolları hep aranır olmuştur. Örneğin, 4077 sayılı Tüketicilerin Korunması Hakkında Kanunun 10. maddesinde tüketici kredi sözleşmesinin 2 nüsha yapılması ve bir nüshasının müşteriye verilmesi zorunluluğu karşısında bazı Tüketici Kredi Şirketleri, 2. nüshanın damga vergisinden kaçınmak amacıyla sözleşmeyi tek nüsha düzenleme ve müşteriye sözleşmenin fotokopisini vermek yoluna gittikleri görülmüştür⁷. Aynı gözlem, banka kredi kartı sözleşmeleri için de yapılabilir⁸. Yine bazı Factoring Şirketleri, alacak temlikinin Borçlar Kanununun 163. maddesinde yazılı şekle bağlı tutulmasına rağmen şifahi sözleşmelerle veya post-it adı verilen kağıtlarda yazılı notlarla alacakları temlik ettikleri görülmüştür. Bütün bu hallerde vergi idaresi, kanımca zorlama bir yorumla, ikinci nüshanın olması gerektiğinden veya yazılı sözleşmenin olması gerektiğinden bahisle, tanzim edilen kağıt üzerinden değil, olması gereken –fiktif- kağıt üzerinden damga vergisi tarhiyatı yoluna gitmek zorunda kalmıştır.

Uygulamaya ilişkin gözlemimiz bizi, kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından, Borçlar Kanununun 11. maddesinde şifahi şeklin istisnai hale getirilmesi, buna karşılık yazılı şeklin asli şekil olarak belirlenmesi gereğinin yanı sıra, sözleşmeleri yazılı şekilde yapmamış olmaya, vergi hukukunun dışında ayrı bir hukuki müeyyide getirilmesi gerektiğini kabule yöneltmektedir.

B. Hamilinelik Müessesesi

Ticaret hukukunda menkul kıymetlerle ilgili olarak benimsenmiş bulunan “hamilinelik” müessesesi de, kayıt dışı ekonomiye yol açması dolayısıyla, uzunca zamandır eleştirilen bir konudur. Zira hamiline hisse senedinin, senedi ihraç etmiş olan Şirkete dahi bildirilmeksizin sadece teslim ile el değiştirmesi, hamiline çekin beyaz ciro yolu ile ciro edilmesi, bu kıymetlerin meşru maliklerini saptama olanağını ortadan kaldırmaktadır. Özvarlığı belki trilyonları aşan şirketlerin malikleri veya alacak haklarının sahipleri bu yolla gizlenebilmektedir. Hamiline yazılı hisse senedi malikini, genel kurul toplantısına katılarak

“hazirun cetveli”ne adını yazdırmaması halinde belirleme olanağı yoktur. Bu husus, hem hisse devri, hem de temettü vergilemesinde, öte yandan intikalde veraset vergisini hemen hemen yok etmektedir. Öte yandan faturasız satışların karşılığının beyaz cirolu çeklerle ödenmesi ve bu çeklerin genellikle adresiz kişilerce tahsilatının yapılması, kayıt dışı ekonominin büyümesine yol açan başlıca unsurlardır. Hatta, bahis kuponlarının veya piyango biletlerinin hamilneliği dahi, bu alanda veraset ve intikal vergisi alınması olanağını ortadan kaldırmakta, vergiyi sadece stopaj yolu ile alınabilir kılmaktadır.

Bu nedenle, ya hamilnelik olgusu hukuk sistemimizden çıkartılmalı, ya da hamiline kıymetleri kayıt altında tutacak ve bunlar üzerinde hak tesisi veya devrini izleyen bir sistem geliştirilmelidir.

C. Anonim Şirkete İlişkin Düzenlemeler

Ticaret Kanununda, şirketleşmeyi teşvik, yabancı sermayeyi çekme, bürokrasiyi azaltma gerekçeleri ile önce 27.6.1995 tarih ve 559 sayılı Kanun Hükmünde Kararname, sonra 11.6.2003 tarih ve 4884 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle, ticari aktivitenin en önemli aktörleri olan anonim şirketler üzerindeki kamu denetimi son derece zayıflamıştır. Şu anda yürürlükte olan sisteme göre, anonim şirketlerin kuruluşunda, sadece Ticaret Sicil Memurluklarının –yetersiz- hukukilik denetimi vardır. Anılan Memurluklar, Şirketin adresi, kuruluş için yeterli sermayeye ortakların sahip olup olmadığı, ödeme yeteneklerinin bulunup bulunmadığı, ortakların gerçek ortak olup olmadığı vb. bir çok noktada denetim olanağından mahrumdurlar. Memurluklar, sadece ortaklarca hazırlanan Şirket Ana Sözleşmesinin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca hazırlanmış tip sözleşmeye uygun olup olmadığına bakmakla yetinmekte, hatta Kanuna uygun sözleşme kayıtlarını dahi yeterli hukuk bilgisine sahip olmamaları nedeniyle Tip Sözleşmeye aykırılık nedeni ile reddedebilmektedirler. Oysa anılan yasa değişikliklerinden önceki sistemde, belediyelerce Ticari Durum Tasdiknamesi verilmesi aşamasında Şirket merkezinin doğruluğunun kontrolü ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı izni aşamasında ana sözleşmenin kontrolü yapılmakta, blokaj aşamasında sermayenin kısmen de olsa ödenmesi temin edilmekte, mahkeme denetimi aşamasında işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi yapılmakta idi. Yapılan değişiklikler, kanaatimizce kayıt dışı ekonomiye hizmet etmiş ve kötü niyetli kişilere belki beklentilerini de aşan anlamda kolay hareket sahası sağlamıştır.

Kaldı ki, bu gün kurulu anonim şirketlerin büyük çoğunluğu, gerçek bir anonim şirket olmayıp, gerçek ortağın yanına aldığı saman adamlarla oluşturulmuş ve sadece “sınırlı sorumluluk” hükümlerinden yararlanmayı amaçlayan şirketlerdir. Ticaret hukukunda, “perdeyi aralama” şeklinde ifade edilen teoriler⁹ ile bu durum aşılarak, arkada gizlenen büyük ortağa (güce) ulaşma ve onun giderek sınırsız sorumluluğunu yakalamaya veya arkadaki gücün tüzel kişilik perdesini kendisine siper alması yolu ile malvarlığını korumasını önlemeye yönelik çabalar varsa da, bu teoriler henüz gelişme aşamasındadır ve Amerikan Hukuku dışında yargı kararlarına aktarılmasında tam bir başarı sağlandığından söz edilemez.

Bütün bu nedenlerle Türk Ticaret Kanununun şirketlerle ilgili hükümleri gözden geçirilmeli, muvazaalı veya saman adamı kuruluşlar zorlaştırılmalıdır. Burada ilk akla gelecek önlemler, özellikle asgari ortak sayısı ve asgari sermaye tutarının artırılması, kurumsallaşmayı teşvik edici düzenlemelerin getirilmesidir. Zira kurumsallaşma arttıkça, ortak sayısı çoğaldıkça,

yönetim profesyonelleştikçe, bir başka deyişle işletme ölçeği büyüdükçe, kayıt dışına çıkma güçleşmektedir. Bu kapsamda belki, ortak sayısı ve halka açılma oranına göre kurumlar vergisi oranının düşürülmesi gibi vergisel teşvikler de kullanılabilir. Öte yandan, tek kişi ortaklığı (one man company / einmangesellschaft) veya sınırlı sorumlu işletme gibi ticari oluşum tiplerinin de Türk Hukukuna aktarılması suretiyle, sırf sınırlı sorumluluktan yararlanma saiki ile şirket kurulması davranışının da önüne geçilmesi gerekmektedir.

D. Adli Yargının Yardımının Sağlanması

Öte yandan, ihtilaf halinde özel hukuk işlemlerinin irdelemesini yapan “adli yargının” vergi idaresi ve vergi hukuku ile ilişkisinin olmaması da, idarenin bu alandaki denetimini ve etkinliğini azaltan en önemli unsurdur. Sonucu vergi mevzuatını ilgilendiren bir kısım davaların (örneğin kira tespit davalarının veya kamulaştırmalarda bedel artırım davalarının) kararlarının bir örneğinin ilgili tarafın bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilmesine veya yine sonucu vergi idaresini ilgilendiren bir kısım davalarda (örneğin ticaret mahkemelerinde görülen zayi belgesi talepli davalarda) ilgili vergi dairesine davanın ihbar edilmesine, taraflarca ileri sürülen bazı delillerin (örneğin nafaka davalarında tarafların gelir konusundaki savlarının) doğrulunun ilgili vergi dairesinden tahkikin zorunluluğuna ilişkin kuralların, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununu yerleştirilmesi de, kanımca kayıt dışı ekonomi ile mücadele açısından zorunludur. Burada en basit örnek, tarafların vergi maliyetini düşürmek amacıyla iki kontrat yaptıkları kira ilişkileridir. Kiralayan, vergi dairesi ile ilişkilerinde ve beyanlarında düşük bedelli kira sözleşmesini kullanırken, ihtilaf halinde yargı mercilerinde diğer kontratı kullanmaktadırlar. Anılan Usul Kanununda hüküm bulunmaması sebebiyle mahkemeler, vergi idaresi ile ilişki kurmamaktadırlar. Oysa burada Usul Kanununa, “kiralayanın gelir beyanına esas kira bedelini içeren kira sözleşmesinin delil olabileceğine” ilişkin bir hükmün konulması, çifte kontrat sorununu ortadan kaldıracaktır.

2. ÖZEL HUKUK DİKKATE ALINMADAN YAPILAN VERGİSEL DÜZENLEMELER

Yukarıdaki bölümde, özel hukuk düzenlemelerinin bir çok halde vergisel sonuçlarının veya vergi hukuku açısından taşıdığı önem nazara alınmaksızın yapıldığını örnekleri ile açıklamaya çalıştık. Bunun tam tersi de geçerlidir. Yani, pek çok vergi hukuku düzenlemesi, özel hukuk nazara alınmaksızın yapılmaktadır. Konunun bu yönü itibariyle de, hukuk dalları arasında uyumsuzluklar çıkabilmekte, bu uyumsuzluklar ve doğan boşluklar, giderek kayıt dışı ekonomiyi desteklemektedir.

Özel hukuk dikkate alınmadan yapılan vergisel düzenlemelerle ilgili olarak hemen akla gelen şu örnekler verilebilir.

A. Banka veya Benzeri Kurumlardan Ödeme /Tahsilat Yükümlülüğü

Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak yayınladığı Genel Tebliğlerle, belli tutarı aşan ödeme ve tahsilatların bankalar veya özel finans kurumları aracılığı ile yapılması zorunluluğunu 1.8.2003 tarihinden itibaren getirmiştir. Burada bu zorunluluğun ve uyulmama halinde verilecek cezanın, konumuz olan vergi hukuku – özel hukuk uyumsuzluğu açısından bir tartışmasını yapmak istiyoruz. Zira bu tartışma sonucu varılacak nokta, Maliye Bakanlığının böyle bir yetkisinin olup olmayacağını da ortaya

koyacaktır. Her ne kadar Kanunda şeklen böyle bir yetki varsa da, sırf kanunda yazılı olma, yetkinin hukuka uygunluğunu göstermez. Hukuka aykırı bir yetkinin kullanımı da hukuka aykırılık teşkil eder¹⁰.

Her şeyden vergi hukuku, kişiler arası ilişkileri kuran, değiştiren veya düzenleyen bir hukuk dalı değildir. Vergi hukuku, özel hukuk alanında kişiler arasında oluşan işlem ve eylemlerin ekonomik sonuçlarından yola çıkarak ve onları gerektiğinde anlamlandırarak, onları veri olarak kabul ederek, bir başka deyişle vergiyi doğuran olay olarak görerek vergi ilişkisini kuran ve bu ilişkiyi tüm sonuçları ile düzenleyen bir hukuk dalıdır. Örneğin, vergi hukuku alım satım akdini veya ifasını düzenlemez. Ancak bu akit yazılı olarak yapılırsa damga vergisi ilişkisini düzenler. Satılan gayrimenkul ise, akdin ifası aşamasında harçları düzenler. Mülkiyetin kimde olduğuna göre emlak vergisi ilişkisini düzenler. Ancak vergi hukuku, maliki saptamaz. Maliki özel hukuk belirler. Bu şekilde akdin ifasının şekil, hüküm ve sonuçları da özel hukuku ilgilendirir. Bir borcun nasıl ödenebileceği de, ifasının şeklini de özel hukuk belirler. Bu konudaki maddi hukuk kuralları, ispat hukuku kuralları, özel hukukumuzda Kanunlarımızla saptanmıştır.

Belli tutarı aşsa da borçlarda veya taahhütlerde, kısaca edimlerde özel hukuk, banka veya özel finans kurumu aracılığı olmadan yapılan ödemeleri meşru kabul ediyorsa, vergi hukukunun buna saygı göstermesi gerekir. Eğer kişi 16 milyar liralık bonosunu veya mal bedelini elden ödediğinde, artık borcundan kurtuluyorsa, elinde alacaklının imzasını taşıyan meşru makbuzu varsa, alacaklı borçlu aleyhine artık cebri takiple tahsil yeteneğini kaybetmişse, vergi hukuku açısından kişiye bu ödemenin bir kısım usullere uymadığı gerekçesi ile ceza verilmesi yoluna kanaatimizce gidilemez. Üstelik bu ödemeyi, vergi hukuku da muteber kabul etmektedir. Bu ödemenin veya tahsilatın gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespiti açısından gider niteliği yönü itibarıyla bir kısıtlama söz konusu değildir. Örneğin serbest meslek erbabının aynı tutarda bir tahsilatı elden yapması halinde de, makbuz düzenlemesi gerekmekte ve gerek gelir gerek katma değer vergileri açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte, bu ödemeyi yapan bir anonim şirkete stopajı vergi dairesine yatırma yükümlülüğü doğmakta, öte yandan bu makbuzu defterlerine matrahını azaltıcı şekilde gider olarak kaydetmektedir.

Bu durumda, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesinde, Kanunun mükerrer 257. maddesine dayanılarak getirilen tevsik zorunluluğuna uymayanlara kesileceği belirtilen özel usulsüzlük cezasının kime kesileceğini de sorgulamak gerekmektedir. Bu ceza özel hukuk açısından meşru ve muteber, vergi hukuku açısından itibar gören bir ödeme veya tahsilat yapana kesilecektir.

Oysa hukuk bir bütündür. Hukukun bir bölümünün kabul ettiği, meşru ve muteber gördüğü bir işlemin, hukukun öbür bölümünce suç sayılarak cezalandırılmasının mümkün olmaması gerekir. Kanaatimizce, bu konuda kesilecek cezaların yargı mercilerince iptal edilmesi, yüksek ihtimal dahilindedir.

Burada olması gereken, sözleşmelerin ifası aşamasında, hak, taahhüt veya borç yaratıcı veya bunları değiştirici yahut sona erdirici nitelikteki nakdi ödemelerin bankalarca veya özel finans kurumlarınca üretilmiş belgelerle yapılması zorunluluğunun, ispat hukuku kuralları ile özel hukukta veya Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununun 288. maddesinde bu yolda değişiklik

yapılarak getirilmesidir¹¹.

B. Vergi Kanunlarının Dolanılmasına İzin Vermeyen Düzenlemelerin Olmaması

Vergi mevzuatı ile getirilen pek çok düzenleme, muhtelif yollarla dolanılmasını engelleyen tedbirleri barındırmamaktadır. Bu konu özellikle, çeşitli sebeplerle getirilen ve teşvik amaçlı vergi düzenlemelerinde karşımıza çıkmaktadır. Bu yolla şirketlerde, vergisiz sahalarda yaratılmakta daha sonra bu sahalarda yaratılan kazançlar ya amaçları dışında kullanılmakta ya da şirket ortaklarına aktarılmaktadır. Bu kullanım ve aktarmalar, hiç şüphesiz yine çeşitli özel hukuk yolları kullanılarak gerçekleştirilmektedir.

Örneğin, Gelir Vergisi Kanununun 94/1-6b maddesinde şirketlerin kârlarını dağıtmayarak sermayelerine eklemeleri hali, stopaj dışı tutulmuş, bu düzenleme getirilirken şirketlerin mali bünyelerinin güçlendirilmesi, tasarrufa ve giderek yatırıma yöneltilmesi amacı güdülmüştür. Oysa Şirketlerin, karlarını sermayelerine eklemeleri ve stopaj dışı tutmalarından sonra, bir başka deyişle stopaj yok edildikten sonra sermayelerine eklenmiş bu kârın şirket ortaklarına aktarılmasını önleyici hiçbir düzenleme kanunda yer almamıştır¹².

Aynı eleştiri, Kurumlar Vergisi Kanununun emisyon primi istisnası için de yapılabilir. Burada da, emisyon priminin (T.T.K. md. 466'da yer alan sınırlama ötesinde) şirket ortaklarına dağıtılmasına hiçbir engel yoktur. Oysa istisnanın amacının, şirket ortaklarına vergisiz kazanç dağıtılmasını sağlamak olduğu her halde söylenemez.

C. Özel Hukuk Dayanağı Olmayan Müesseseler (Tam Bölünme – İş Ortaklığı)

a. Tam Bölünme

Şirketlerde tam bölünme müessesesi, konunun Ticaret Hukuku, Sermaye Piyasası Hukuku, İş Hukuku ve Rekabet Hukuku boyutu bir kenara bırakılarak vergi mevzuatı ile düzenlenmeye çalışılmıştır.

20.06.2001 tarihinde kabul edilen 4684 sayılı Kanunla, Kurumlar Vergisi Kanununun 38 ve 39. maddeleri değiştirilmiş ve yapılan değişikliklerle de bölünme ve hisse değişimi müesseseleri, Ticaret Hukukundan önce Vergi Hukukuna girmiştir.

Vergi Kanunlarının, diğer kanunlardan ve diğer hukuku dallarından kopuk ve hatta onları yok sayan düzenlemeler öngörmesini anlamak ve hukukun birliği ve bütünlüğü içerisinde anlamlandırmak mümkün değildir. Ticari yaşama sadece vergici gözü ile bakmak ve bu yaşamın kendine özgü kurallarını ve hukukunu görmezden gelmek veya görememek, neticede ticari yaşamı zedeler. Bono, poliçe çek, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonusu, kâr ortaklığı belgesi ve benzeri kıymetli evrakın ihtiva edeceği bilgileri belirleme yetkisini, Sermaye Piyasası ve Ticaret Hukuku mevzuatını, uluslararası anlaşmaları yok sayarak Maliye Bakanlığına veren yetki düzenlemesinden (Vergi Usul Kanunu, mük. md. 241/2) sonra, KVK.'unda 4684 sayılı Kanunla yapılan düzenleme sonucu getirilen "bölünme" müessesesinde, bir çok hukuku dalını yok sayarak kabul edilen bir yeni düzenleme daha olmuştur¹³.

Bu tür düzenlemeler, hukukun birliği ve bütünlüğünü zedelemesi sonucu, hukuk dalları

arasında karmaşa yaratma, nihayet bu yüzden uygulamaya geçememe sorunu ile karşılaşmakta, uygulamaya bazı zorlamalarla aktarılsa dahi, bu defa oluşan hukuk karmaşası dolayısıyla beklenmeyen sorun veya uyuşmazlıklara yol açmaktadır. Bu nedenle örneklerdeki gibi dışsal bütünlüğü¹⁴ olmayan yasa düzenlemeleri, neticede bir ihtiyaca cevap vereceğine, daha büyük sorunlar kümesine yol açmaktadır. Zaten 4684 sayılı Kanunun tasarı metnini hazırlayanlar da bu sorunun farkında olduklarından, Kanunun Genel Gereğesi¹⁵ içerisinde bu hususu, “Şüphesiz ki bölünme müessesinden istenen yararların sağlanması ve uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların tümüyle çözümü için Türk Ticaret Kanununda da bölünme müessesine yönelik düzenleme yapılması gereklidir” şeklinde belirtilmişlerdir.

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı İç Ticaret Genel Müdür Yardımcısı Sayın Mehmet YAĞCIOĞLU’nun bir panel de yaptığı konuşmadaki¹⁶ beyanına göre, 4684 sayılı Kanunun “şirket bölünmesi”ne ilişkin düzenlemeler getiren hükümleri, Adalet Bakanlığı nezdinde kurulmuş bulunan “Türk Ticaret Kanunu Komisyonu” tarafından hazırlanan Türk Ticaret Kanunu Tasarısı göz önünde bulundurularak hazırlanmıştır. Aynı hususu TEKİNALP’de konuya ilişkin makalesinde teyit etmektedir¹⁷. Henüz T.B.M.M.’ne dahi sunulmamış bulunan bir metnin esas alınarak Kanun çıkartılması, hele ki o tasarının daha sonra yasalaşmaması veya farklı yasalaşması yahut seçim sebebiyle kadük olması, ortaya hukuk sistemini zedeleyici boyutlara ulaşabilecek nitelikte disiplinler arası ihtilaflar ve uygulama sorunları çıkartabilmektedir. Oysa olması gereken, konunun önce özel hukuk yönünün düzenlenmesi, vergi düzenlemesinin ise bunu izlemesidir. Vergi Kanunundaki düzenlemenin önce yapılması gerekiyorsa, hiç olmazsa yürürlük maddesi ile yürürlüğe giriş, asıl düzenlemenin yürürlüğe girişine kadar ertelenebilirdi.¹⁸

b. İş Ortaklığı

Uygulamada kuruluşu, ortaklar arası ilişkileri, kâr dağıtımı ve tasfiyesi yönü itibarıyla sorun çıkartan bir önemli kurum da, vergi kanunlarıyla yaratılmış ve özel hukukta yeterince düzenlenmemiş “iş ortaklığı” adlı kurumdur. İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanununda 3239 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonucu, özel hukuk temeli düşünülmeden ihdas edilmiş bir ortaklık tipidir.

İş ortaklıklarının özünde, Borçlar Kanununun 520 ve izleyen maddelerinde düzenlenen bir “adi ortaklık” tipi olduğu söylenebilirse de, buradaki hükümlerin pek çoğu ihtiyaca cevap vermekten uzaktır. Bu sebeple Maliye Bakanlığı, iş ortaklıklarının unsurlarını, ortaklar arası ilişki ve ortaklık sözleşmesinde bulunması gereken unsurlar gibi vergi hukukundan ziyade özel hukuku ilgilendiren yönlerini de kapsayacak şekilde, 31 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde belirlemek zorunda kalmıştır.

Kısaca kurumlar vergisinde 3239 sayılı Kanunla getirilmiş bulunan iş ortaklığı müessesesi, belirsizliklerle doludur. Kanuni düzenlemenin yapıldığı tarihten bu yana uzun bir süre geçmiş olmasına rağmen bu belirsizlikler giderilmiş değildir. Anlaşıldığı kadarı ile iş ortaklığı statüsüne girenler, uygulamalarını “el yordamı” ile yürütmektedirler. Oysa konunun ileride özellikle inceleme bazında, hangi tür yorum ve uygulamalara yol açacağını bu günden söyleyebilmek imkânı yoktur¹⁹.

D. Özel Hukuka ve Ticari Yaşamın Gereklerine Ters Düşen Düzenlemeler

Bu kapsamda irdelenmesi gereken bir diğer konu da, vergi hukuku düzenlemelerinin özel hukuk düzenlemeleri ile ters düşmesi veya özel hukuk düzenlemelerinin yaşama geçirilmesine engel olması halidir.

a. Bunlardan birincisine örnek olarak, Vergi Usul Kanununa 4842 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 290. madde örnek gösterilebilir. Anılan madde ile finansal kiralama sözleşmelerinin vergi hukukundaki yansımaları düzenlenmiştir.

Ancak bu düzenleme, büyük ölçüde, özel hukukun konuya ilişkin özel düzenlemesi olan 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunundan kopartılmıştır. Zira Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama sözleşmeleri, yalnızca bu maksatla kurulmuş ve anonim şirket statüsünde akdedilebilir. Özel hukuk açısından, finansal kiralama şirketlerinin taraf olmadığı sözleşmelerin finansal kiralama sözleşmesi olarak kabulü ve hükümlerinden yararlandırılması mümkün değildir.

Buna karşılık 4842 sayılı Kanunla getirilen düzenleme ise Finansal Kiralama Şirketleri berteraf edilmiş, tüm şirketlere kendi aralarında finansal kiralama sözleşmesi yapma yolu açılmıştır.

4842 sayılı Kanunla getirilen yeni madde, sadece finansal kirala sözleşmesinin unsur ve özelliklerini belirlemiştir. Maliye Bakanlığı, bu belirlemeyi 319 sayılı Vergi Usul Kanununu Genel Tebliği ile somutlaştırmıştır.

Bu düzenlemeler neticesinde, Finansal Kiralama Siciline kaydedilmeyen, gün ışığına çıkmayan sözleşmelerle grup şirketleri arasında, özellikle “sat –geri kirala (sale and lease back)” türü sözleşmelerin yolu açılmıştır.

3226 sayılı Kanun zamanında finansal kiralama sözleşmelerinin unsurlarını ve özelliklerini belirleme görevini, bu konuda sahip olduğu “usul ve esasları belirleme yetkisini” kullansa idi, bir başka anlatımla taksitle satım sözleşmesi ile finansal kiralama sözleşmesi ayırımını yapsa idi, önceki peçelemeli uygulamalar özel hukukla uyumlu biçimde giderilmiş olurdu. Aynı belirleme, belki yasa değişikliği yolu ile, finansal kiralama bedellerinin muhasebeleştirilmesi için de yapılabilirdi.

Oysa şimdi vergi hukuku açısından muteber, ancak finansal kiralama hukuku açısından muteber olmayan, veya finansal kiralama hukuku açısından muteber, ancak vergi hukuku açısından muteber olmayan sözleşmelerin varlığına yol açılmıştır. Hukuk sisteminin birliği ve bütünlüğü ile bağdaştırılması mümkün olmayan ve kolaylıkla vergisiz saha yaratmaya elverişli bu düzenlemenin süratle düzeltilmesi gerekmektedir.

b. Yine bu alt bölüm kapsamında, ticari yaşamın gereklerine veya özel hukuk düzenlemelerin yaşama geçirilmesine engel olan, bu nedenle kurumları yan yollara sapmaya sevk eden düzenlemelerinde ayrıca tartışılması gerekmektedir. Bu tür vergi düzenlemelerine temel örnek olarak “örtülü kazanç dağıtımı” ve “örtülü sermaye faizi” müesseseleri örnek olarak gösterilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 16. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesesi ve 17. maddesinde düzenlenen örtülü kazanç dağıtım müessesesi, uygulamada en sorunlu maddeler olduğu gibi, ticari yaşamın gereklerini ve düzenlemelerinin de önünde engel olarak, kurumları bu düzenlemeleri aşacak yollar oluşturmaya sevk etmekte ve dolayısıyla vergi kaybına yol açmaktadır.

Örtülü kazanç dağıtım müessesesi, Ticaret Kanuna tabi şirketler açısından tartışmalı olmakla birlikte, Sermaye Piyasası Kanununa tabi şirketler için anılan Kanunla (md. 11) tanınmış bir hak olan “ara kâr dağıtım” veya “temettü avansı” müesseselerinin çalışmasına engel olmakta, yıllara sari inşaat işleri ile uğraşan şirketlerde yıllarca süren iş süresi boyunca ortaklara 1 TL dahi ödeme yapılmasına engel teşkil etmektedir. Uzun süren büyük yatırımlar için sermaye koyan ortakların, yıllarca temettü almadan beklemeleri, başkaca faaliyetleri olmaması halinde gelirsiz yaşamaları düşünülemez. Bu noktada gözlemimiz, ücret, cari hesap ilişkisi, avans aktarılması gibi yollarla yine gelir aktarımının yapıldığını göstermektedir. Bu yollarla aynı zamanda, temettü vergilemesi içertilmektedir.

Öte yandan holding yapılanmasının veya şirket gruplaşmasının amaçlarından, en önemlisi, yapıda yer alan şirketlerin pazarlama, muhasebe, hukuk hizmetleri gibi ortak harcamaları merkezileştirerek maliyetleri düşürmektir. Burada maliyeti düşürülmesi amaçlanan bir diğer husus da, grubun veya holding çatısının finansmanıdır. Grup içerisinde atıl fonları bulunan şirketlerin bu fonlarını, ihtiyacı olan diğer grup şirketlere aktarması, onlara kullandırması, yine onlara ucuz maliyetli finansman hizmeti vermesi, ticari yaşamın gereğidir. Oysa anılan Kurumlar Vergisi müesseseleri, grup veya holding şirketlerin sağlıklı finansman yapılanmasına gitmesini, fonlarını bir havuzda değerlendirmesini engellemektedir. Hatta grup veya holding içerisinde yer alan şirketler için fon aktarımı, hazine lehine, iki yönlü tehdit oluşturmaktadır. Örneğin aynı grupta yer alan ve atıl fonları bulunan (A) şirketinin, bu fonlarını (B) Şirketine kullandırması halinde, faiz almaması veya düşük faiz alması halinde örtülü kazanç dağıtım hükümlerini ihlal etmiş olmaktadır. Oysa (B) Şirketinin, az veya çok faiz ödemesi halinde, örtülü sermaye faizi hükümleri bu defa devreye girerek bu faizi gider yazmasına da engel oluşturmaktadır. Bu durum da, kurumları yan yollara sapmaya ve dolayısıyla vergi kaybına yol açan işlemler yapmaya itmektir. Örneğin (A) Şirketi, yurt dışında Şirket kurarak atıl fonunu yurt dışına çıkartmakta, iştirakler bilançoda maliyet bedeli ile yer aldığından bu fonun geliri de Türkiye’de vergilendirilememekte, sonra yurt dışındaki Şirketin vergisiz adalarda kurarak parayı aktardığı bir başka Şirket, söz konusu fonu Türkiye’deki (B) şirketine kredi olarak getirmektedir. Bu suretle (B) şirketi hen kredi faizini gider yazmakta, hem de (A) şirketi bu faizin vergisinden kaçınmaktadır.

3. VERGİ HUKUKU ÖZEL HUKUK ORTAK KONULARINDA DÜZENLEME BİRLİĞİNİN OLMAMASI

Vergi hukuku ile diğer hukuk dalları ile, ortak olarak kullandığı pek çok alan ve kavram dolayısıyla yakın bir ilişki vardır. Bu ilişki en yoğun olarak, vergi hukuku – ticaret hukuku ilişkisinde görülmektedir.

Gerek teori, gerek uygulama bakımından bu iki dalın ilişkilerinin gevşemesi olumsuz sonuçlar doğurur Zira aynı kavram veya müessesenin, bir çerçeve içinde bir türlü, diğerinde başka

türlü tanımlanması, hak sahipleri bakımından zararlıdır ve tehlikelidir. Aksine, kavramların her iki alanda aynı şekilde tanımlanması, ahenk, istikrar ve güven yaratır²⁰.

Ancak her hukuk dalının kendine özgü bir amacının bulunması ve kurallarını bu amaç doğrultusunda oluşturması gereği mutlaktır. Bu nedenle iki hukuk dalının kendi amaçları doğrultusunda aynı konu için farklı düzenlemeler öngörmesi, bu nedenle bir çelişki olarak yorumlanamaz. Bu nedenle Ticaret Hukukunun ticari bilançonun hazırlanmasına hizmet eden değerlendirme kuralları ile vergi borcunun tespitine yönelik vergi bilançosunun hazırlanmasına hizmet eden Vergi Kanunlarının değerlendirme kuralları arasında fark olması doğaldır ve bir çelişkidir söz edilemez.

Buna karşılık vergi kanunlarının diğer hukuk dallarına ilişkin konuları düzenlemesi veya diğer hukuk dallarının müesseselerini farklılaştırması hallerinde çelişkidir söz edilir. Bunlardan birincisine ticaret hukukuna ait yeniden değerlendirme müessesesinin Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olması²¹ veya Maliye Bakanlığına menkul kıymetlerin şekil şartlarını belirleme yetkisinin verilmesi (V.U.K. mük. Md.241) örnek olarak gösterilebilir. İkinci duruma örnek olarak ise, Kurumlar Vergisi Kanununun 8/5. maddesindeki emisyon primi örnek verilebilir.

Öte yandan ticaret ve vergi hukukunun ortak konusu olan belge düzeninin ve defter nizamının ise, her iki kanunda da farklı olarak düzenlenmesi de, bir çelişkidir ve uygulamada zaman zaman sıkıntılara ve hatta vergi kaybına yol açmaktadır. Bunun sebebi ise, ülkemizde aslen bir özel hukuk dalı olan muhasebe hukukunun oluşturulmaması ve bu konuların vergi hukukundan muhasebe hukukuna taşınmamasıdır.²²

İki hukuk dalı amacına yardımcı olduğu için değil, değişik kaynaklardan gelmesi sebebiyle değişik ve birbirine zıt iki sistemin hükümlerini ihtiva etmesi halinde de, ortaya bir çelişki çıkar. Tipik örnek, ortaklıklarda nev'i değiştirme ile ilgili olarak Ticaret Kanununun 152. maddesinde yer alan genel hüküm ile Kurumlar Vergisi Kanununun 37. maddesindeki çelişkidir. Bu kanunlardan birincisinde düzenlemeler "biçim değiştirici nev'i değiştirme" sistemine göre yer alırken, diğerindeki düzenlemeler "devredici nev'i değiştirme" türüne göre düzenlenmiştir²³.

III. SONUÇ

Belki bir doktora tezine konu olabilecek özel hukuk vergi hukuku ilişkisi Tebliğimizde, hemen akla gelen ve çarpıcı olduğuna inandığımız örneklerle ve vergi kayıp ve kaçakları açısından incelenmiştir. Her iki mevzuat kümesinin ciddi bir şekilde taranması halinde, yukarıdaki örnekleri çoğaltmak mümkündür. Bu incelememizde ortaya çıkmıştır ki, yukarıda açıkladığımız gibi, özel hukukumuz ile vergi hukukumuz arasında sağlıklı bir ilişkinin bulunduğundan, kanaatimizce söz edilemez. Hatta iki hukuk dalı arasındaki sağlıklı ilişki, hukuk sisteminin birliği ve bütünlüğünü de zedeleyici niteliktedir.

Vergi hukuku, özel hukukla astlık – üstlük, öncelik – sonralık ilişkisi olan bir hukuk dalı olmayıp, onunla yan yanadır. İki hukuk dalının belli alanlarda paralellik ve uyum göstermesi gerekir. Bu alanlardan birisi de, kayıt dışılık ile mücadele sahasıdır.

Mükelleflerin özel hukukun biçim ve kuruluş koşullarını kötüye kullanmak suretiyle vergi yükünü azaltma gayreti içerisinde girmeleri, özel hukuk şekil ve yapılarını mahir kullanımlarla vergiden kaçınmaları, kayıt dışı sahaya çıkmaları, her zaman olasıdır. Ancak hiçbir zaman mükellefler, daha fazla vergi ödeyeceği yolları tercih etmek durumunda da değildirler ve kimse daha fazla vergi ödeyeceği hukuksal şekil ve yapıları tercih etmediği için suçlanamaz. Mükelleflerin özel hukuk yapı ve biçimlerini kullanmalarının ne zaman kötüye kullanım, ne zaman doğal olduğunu ayırımı, çok ince bir çizgiye dayanır. Bu çizginin sağlıklı bir şekilde belirlenmesi ise, ancak iki hukuk dalının, düzenlemelerinde diğerini dikkate alması ve saygı göstermesi ile mümkündür.

Özel hukuk vergi hukuku uyumsuzluğu, her zaman için arada boşluklar kalmasına, çelişkiler oluşmasına ve dolayısıyla kayıt dışına çıkış yollarının oluşturulmasına sebebiyet verir.

Öte yandan ticari yaşamın varlık sebebi, sadece vergi ödemek değildir. Vergi, ticari yaşamdan, bu alanda oluşan artı değerden, Hazinesinin kamu gelirlerini karşılamak üzere aldığı ve kendine aktardığı ekonomik değerlerdir. Bu nedenle vergi kurallarının, ticari yaşamın gereklerini nazara alması, salt hazineci yaklaşımlarla düzenlenmemesi ve özel hukukun düzenlediği hareket serbestisinin de vergi hukuku ile daraltılmaması gerekir. Aksi hal, ticari yaşamın doğal olarak kayıt dışı ekonomiye yönelmesine yol açabilir.