

**Dr. Şerif Emre GÖKÇAY**

İstanbul Üniversitesi

İktisat Fakültesi Maliye Bölümü

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Öğretim Üyesi

**VERGİ HUKUKUNDA  
EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN  
KAPSAMI, NİTELİĞİ VE SINIRLARI**

## İÇİNDEKİLER

SUNUŞ.....	VII
ÖNSÖZ .....	IX
İÇİNDEKİLER.....	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XXIII
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN TEMELLERİ

1.1. KAVRAMSAL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM .....	7
1.1.1. Kelime Anlamı .....	8
1.1.1.1. Yaklaşım Kelimesi .....	9
1.1.1.2. Ekonomik Kelimesi .....	9
1.1.1.3. Ekonomik Yaklaşımın Anlamı.....	11
1.1.2. Ekonomik Yaklaşım Kavramı.....	12
1.1.2.1. Hukuki Biçim.....	21
1.1.2.2. Ekonomik Öz.....	23
1.1.3. Kavramın Yakın Kavramlardan Ayırte dilmesi .....	27
1.1.3.1. Hukukun Ekonomik Çözümlemesinden Ayırte dilmesi..	27

1.1.3.2. Özün Biçime Üstünlüğü (Özün Önceliği) Öğretisinden Ayırtdilmesi .....	29
1.1.3.3. Ekonomik Öz Öğretisinden Ayırtdilmesi.....	31
1.1.3.4. Özün Önceliği İlkesinden Ayırtdilmesi .....	33
1.2. TARİHSEL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM.....	34
1.2.1. 1919 Öncesi Dönem: Medeni Hukukun Egemenliği.....	37
1.2.2. 1919 – 1934 Dönemi: Birinci Dünya Savaşı ve Ekonomik Yaklaşımın Ortaya Çıkışı .....	40
1.2.3. 1934 – 1945 Dönemi: Nasyonal Sosyalist Dönem.....	51
1.2.4. 1945 – 1977 Dönemi: İkinci Dünya Savaşı Sonrası Yeniden İnşa Dönemi .....	57
1.2.5. 1977 Sonrası Dönem: Küreselleşme ve Ekonomik Yaklaşımın Yeni Boyutu .....	59
1.3. KURAMSAL AÇIDAN EKONOMİK YAKLAŞIM.....	62
1.3.1. Hukuki Dayanakların Belirlenmesi .....	62
1.3.1.1. Vergi Hukuku – Anayasa Hukuku İlişkisi Açısından.....	65
1.3.1.1.1. Anayasal Vergileme İlkeleri Altında Ekonomik Yaklaşımın Dayanakları.....	66
1.3.1.1.1.1. Adalet İlkesi.....	67
1.3.1.1.1.2. Genellik İlkesi.....	69
1.3.1.1.1.3. Eşitlik İlkesi.....	71
1.3.1.1.1.4. Mali Güç İlkesi .....	75
1.3.1.1.2. Anayasal Temel Hak ve Özgürlükler Altında Ekonomik Yaklaşım .....	81
1.3.1.2. Vergi Hukuku – Özel Hukuk İlişkisi Temelinde Ekonomik Yaklaşımın Dayanakları .....	87
1.3.1.2.1. Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkisi.....	88
1.3.1.2.2. Vergi Hukukunda Özel Hukuk Kavramlarının Geçerliliği.....	92
1.3.1.2.2.1. Mutlak Geçerlilik .....	92
1.3.1.2.2.2. Kısmi Geçerlilik.....	95
1.3.1.2.2.3. Ekonomik Kavramların Geçerliliği.....	100

1.3.2. Ekonomik Yaklaşımın Hukuk Yöntembilimindeki Konumunun Belirlenmesi .....	103
1.3.2.1. Hukukta Yöntem.....	104
1.3.2.1.1. Biçimci Yaklaşımlar ve Kavram Hukukçuluğu Ekolü.....	105
1.3.2.1.2. Amaçsal Yaklaşımlar .....	109
1.3.2.1.2.1. Serbest Hukuk Ekolü.....	110
1.3.2.1.2.2. Menfaatler İçtihadı (Çıkarların Dengelenmesi) Ekolü.....	111
1.3.2.2. Ekonomik Yaklaşımın Konumu.....	112
1.3.2.3. Ekonomik Yaklaşımın Vergi Hukukuna Özgünlüğü....	115

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN UYGULAMA ALANI

2.1. EKONOMİK YAKLAŞIMIN YORUMDA VE NİTELENDİRMEDE UYGULANMASI.....	120
2.1.1. Hukuk Kurallarının Anlam Bakımından Uygulanması .....	121
2.1.2. Vergi Hukuku Kurallarının Anlam Bakımında Uygulanması	125
2.1.2.1. Tipleştirme .....	126
2.1.2.2. Tipiklik.....	128
2.1.3. Ekonomik Yaklaşımın Yorumda Uygulanması.....	129
2.1.3.1. Yorum (Soyut Hukuk Kuralının Yorumlanması) .....	129
2.1.3.1.1. Yorumun Kapsamı ve Amacı.....	129
2.1.3.1.2. Yorum Yöntemleri.....	131
2.1.3.1.2.1. Deyimsel (Sözel – Dilbilimsel – Lafzi) Yorum .....	132
2.1.3.1.2.2. Sistematik Yorum.....	133
2.1.3.1.2.3. Tarihsel Yorum .....	134
2.1.3.1.2.4. Amaçsal Yorum.....	135
2.1.3.1.3. Vergi Hukukunda Yorumun Özellikleri.....	136

2.1.3.1.4. Vergi Hukukunda Amaçsal Yorum.....	138
2.1.3.1.4.1. Genel Amaçlar.....	139
2.1.3.1.4.1.1. Mali Amaç.....	140
2.1.3.1.4.1.2. Ekonomik ve Toplumsal (Mali – Fiskal Olmayan) Amaçlar.....	142
2.1.3.1.4.2. Özel Amaç.....	144
2.1.3.2. Vergi Hukukunda Ekonomik Yorum .....	144
2.1.3.2.1. Amaçsal Yorum Ekonomik Yorum İlişkisi .....	146
2.1.3.2.2. Ekonomik Yorumun Bileşenleri .....	146
2.1.3.2.2.1. Ekonomik Anlam.....	147
2.1.3.2.2.2. Ekonomik Amaç .....	149
2.1.3.2.2.3. İlişkilerin Gelişimi.....	151
2.1.4. Ekonomik Yaklaşımın Nitelendirmede Uygulanması .....	153
2.1.4.1. Nitelendirme (Somut Hukuk Olayının Yorumlanması) .....	153
2.1.4.2. Ekonomik İrdeleme.....	155
2.1.4.2.1. Hukuka, Kamu Düzenine veya Ahlaka Aykırı İşlemler.....	159
2.1.4.2.2. Hukuki Açidan Geçersiz İşlemler .....	161
2.1.4.2.2.1. Ehliyet ve Şekle Aykırılık Nedeniyle Geçersiz Hukuki İşlemler .....	162
2.1.4.2.2.2. İrade Bozukluğu Nedeniyle Geçersiz Hukuki İşlemler.....	163
2.1.4.2.3. Vergiden Kaçınmaya Yönelik Peçeleme İşlemleri .....	167
2.1.4.2.3.1. Peçeleme – Muvazaa Karşılaştırılması .....	170
2.1.4.2.3.2. Vergiden Kaçınma .....	173
2.1.4.2.3.2.1. Vergiden Kaçınmanın Benzer Kavramlardan Ayırt Edilmesi.....	173
2.1.4.2.3.2.2. Vergiden Kaçınmanın Niteliği.....	184
2.1.4.2.3.2.3. Vergiden Kaçınmanın Ölçütleri .....	188
2.1.4.2.3.2.3.1. Vergisel Çıkar Ölçütü.....	192
2.1.4.2.3.2.3.2. Yapaylık Ölçütü.....	193
2.1.4.2.3.2.3.3. Niyet Ölçütü .....	199

2.1.4.2.3.2.4. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesine Yönelik Yaklaşımlar .....	201
2.1.4.2.3.2.4.1. İçsel Yaklaşımlar .....	204
2.1.4.2.3.2.4.2. Dışsal Yaklaşımlar .....	205
2.1.4.2.3.2.5. Vergiden Kaçınmaya Yönelik İşlemlere Uygulanacak Yaptırımlar.....	207
2.1.4.2.3.3. Vergiden Kaçınma Ekonomik Yaklaşım İlişkisi.....	209
2.2. EKONOMİK YAKLAŞIMIN İSPATTA UYGULANMASI.....	215
2.2.1. Genel Açından İspat ve Delil .....	216
2.2.2. Vergi Hukukunda İspat ve Delil.....	218
2.2.3. İspat Alanında Ekonomik Yaklaşım.....	219
2.2.3.1. Ekonomik Gerçekliğin Tespitinde Delil Serbestisi .....	219
2.2.3.2. Ekonomik Gerçekliğin Tespitinde Re'sen Araştırma İlkesi .....	221
2.2.3.3. Ekonomik Gerçeklik Temelinde İspat Yüğü.....	222
2.3. EKONOMİK YAKLAŞIMIN UYGULAMA SINIRI.....	224
2.3.1. Verginin Kanuniliği İlkesi Yönünden Sınır .....	228
2.3.1.1. Belirlilik İlkesi Yönünden Sınır .....	232
2.3.1.2. Kıyas Yasağı Yönünden Sınır .....	242
2.3.2. Vergiyi Doğuran Olayı Değişirme Yasağı Yönünden Sınır..	247

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÇEŞİTLİ HUKUK SİSTEMLERİNDE EKONOMİK YAKLAŞIM VE EKONOMİK ÖZ İLKELERİ

3.1. KARA AVRUPASI HUKUKUNDA ULUSAL UYGULAMALAR.....	260
3.1.1. Almanya.....	260
3.1.1.1. Malların ve Hakların Mülkiyetinin Ekonomik Açıdan Belirlenmesi AO m.39 (Ekonomik Mülkiyet).....	262

3.1.1.2. Hukuka veya Kamu Düzenine Aykırı Davranışlar (AO m.40).....	265
3.1.1.3. Geçersiz Hukuki İşlemler (AO m.41) .....	266
3.1.1.4. Vergi Planlaması Hakkının Kötüye Kullanılması (AO m.42) .....	270
3.1.1.4.1. Vergi Planlaması Hakkının Kötüye Kullanımının Ölçütleri .....	278
3.1.1.4.1.1. Uygunsuzluk Ölçütü .....	278
3.1.1.4.1.2. Vergisel Çıkar Ölçütü .....	281
3.1.1.4.1.3. Vergisel Çıkarın Kanununun Amacına Uygun Olmaması .....	282
3.1.1.4.1.4. Vergiden Kaçınma Niyetinin Varlığı.....	284
3.1.1.4.1.5. Vergiden Kaçınmayı Önlemeye Yönelik Özel Kuralın Uygulama Alanı Bulmaması .....	287
3.1.1.4.2. Kaçınmanın Varlığına Bağlanan Sonuç .....	288
3.1.2. Avusturya.....	290
3.1.2.1. Ekonomik Yaklaşım (BAO m.21).....	292
3.1.2.2. Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi (BAO m.22).....	293
3.1.2.3. Hukuki Açıdan Geçersiz İşlemlerin Vergilendirilmesi (BAO m.23).....	295
3.1.2.4. Ekonomik Mülkiyet (BAO m.24).....	299
3.2. ANGLO – AMERİKAN HUKUKUNDA ULUSAL UYGULAMALAR.....	300
3.2.1. Birleşik Devletleri.....	302
3.2.1.1. Gregory vs Helvering Kararı (1935) .....	305
3.2.1.2. ABD Hukukunda İşlemlerin Gerçek Niteliğini Tespit Etmede Başvurulan Öğretiler .....	308
3.2.1.2.1. Ekonomik Öz (Gerçek Nitelik) Öğretisi.....	309
3.2.1.2.1.1. Ekonomik Öz Öğretisinin Kapsamı .....	309
3.2.1.2.1.2. Ekonomik Öz Öğretisi ile İlgili Mevzuat: IRC m. 7701(o).....	310
3.2.1.2.2. Ticari Amaç Öğretisi.....	315
3.2.1.2.3. Basamaklı İşlemler Öğretisi .....	317

---

3.2.1.3. Öğretilerin Hukuki Sonuçları .....	318
3.2.2. Birleşik Krallık.....	320
3.2.2.1. Birleşik Krallık Hukukunda İşlemlerin Gerçek Ekonomik Niteliğinin Tespit Edilmesinde Başvurulan Öğretiler ve Dayanak olan Kararlar .....	322
3.2.2.1.1. Westminster Dükü Kararı.....	324
3.2.2.1.2. Ramsay Öğretisi .....	326
3.2.2.1.2.1. Ramsay Öğretisini Ortaya Çıkaran Kararlar .....	326
3.2.2.1.2.1.1. Ramsay Kararı (1982).....	327
3.2.2.1.2.1.2. Furniss vs Dawson Kararı.....	328
3.2.2.1.2.2. Ramsay İlkesinin Uygulanması .....	329
3.2.2.2. Ramsay Öğretisinin Olası Hukuki Sonuçları.....	330
3.3. ULUSLARARASI VE ULUSÜSTÜ HUKUKTA UYGULAMALAR.....	331
3.3.1. Uluslararası Hukukta Uygulamalar: OECD .....	334
3.3.1.1. OECD Vergi Model Anlaşması Şerhinde Yer Alan Kılavuz İlke.....	336
3.3.1.2. OECD BEPS Eylem Planı.....	338
3.3.2. Ulusüstü Hukukta Uygulamalar: (EU).....	341
3.3.2.1. Avrupa Adalet Divanı'nın Yaklaşımı Cadbury Schweppes Kararı (C-196/04).....	341
3.3.2.2. EU Komisyonu Önerisi (C-(2012) 8806) .....	346
3.3.2.2.1. Düzenleme Unsuru.....	347
3.3.2.2.2. Yapaylık Unsuru.....	348
3.3.2.2.3. Vergisel Çıkar Unsuru .....	349
3.3.2.3. Ulusal Genel Vergiden Kaçınma Kuralları İçin 2016 AB BEPS Önerisi.....	350



**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**  
**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK**  
**YAKLAŞIM İLKESİ UYGULAMASI**

4.1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN DAYANAKLARI .....	351
4.1.1. Türk Vergi Hukukunun Anlam Bakımından Uygulanması ..	353
4.1.1.1. Türk Vergi Hukukunun Anlam Bakımından Uygulanmasında Temel Hareket Noktası (VUK m.19) .....	356
4.1.1.2. Türk Vergi Hukukunda Yorum (VUK m.3/A-2) .....	358
4.1.1.3. Türk Vergi Hukukunda Nitelendirme (VUK m.3/B) ...	365
4.1.1.4. Türk Vergi Hukukunda İspat (VUK m.3/B) .....	365
4.1.2. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Dayanakları.....	367
4.1.2.1. Anayasal Dayanak.....	367
4.1.2.2. Kanuni Dayanaklar .....	372
4.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA EKONOMİK YAKLAŞIMIN HUKUKİ UYGULAMALARI .....	378
4.2.1. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yorum .....	378
4.2.1.1. Ekonomik Yorumun Kapsamı.....	379
4.2.1.2. Ekonomi Yorumun Uygulanması .....	381
4.2.1.2.1. Ücret Kavramının Yorumlanması .....	382
4.2.1.2.2. Serbest Meslek Kazancı Kavramının Yorumlanması .....	391
4.2.1.2.3. Ticari Kazanç Kavramının Yorumlanması .....	393
4.2.1.2.4. Zirai Kazanç Kavramının Yorumlanması .....	398
4.2.1.2.5. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramının Yorumlanması .....	400
4.2.1.2.6. Menkul Kıymet Sermaye İradı Kavramının Yorumlanması .....	404
4.2.1.2.7. Diğer Kazanç ve İrat Kavramının Yorumlanması	406
4.2.2. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik İrdeleme .....	407

4.2.2.1. Geçersiz İşlemlerin Vergilendirilmesi .....	409
4.2.2.1.1. Genel Açıklama.....	412
4.2.2.1.2. Vergiyi Doğuran Olayın Geçmişe Etkili İptalinin Vergisel Sonuçları.....	419
4.2.2.2. Hukuka Aykırı İşlemlerin Vergilendirilmesi (VUK m.9/2) .....	427
4.2.2.2.1. Hukuka ve Ahlaka Aykırı İşlemlerin Vergilendirilmesi İçin Gereken Koşullar.....	429
4.2.2.2.2. Türk Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Faaliyetlerin Kapsamı.....	432
4.2.2.2.2.1. Yapılması Doğrudan Kanuna Aykırı Olan Faaliyetler .....	434
4.2.2.2.2.2. Yapılması Düzenleyici İşlemlerle İzne Bağlanmış Faaliyetlerin İzinsiz Olarak Yapılması...	437
4.2.2.2.2.3. Belirli Kişi veya Kuruluşların Sınırlandırılmış Faaliyet Alanlarının Dışına Çıkmaları.....	445
4.2.2.2.3. Kazanç Müsaderesi Uygulamasının Yasak Faaliyetlerin Vergilendirmesine Etkisi.....	447
4.2.2.3. Peçeleme İşlemlerinin Vergilendirilmesi .....	454
4.2.2.3.1. Peçeleme İle İlgili Kanuni Düzenlemeler.....	454
4.2.2.3.1.1. Genel Düzenleme.....	455
4.2.2.3.1.2. Özel Düzenlemeler.....	457
4.2.2.3.1.2.1. Kağıtların Niteliğinin Belirlenmesi (DVK m.4) .....	458
4.2.2.3.1.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı (KVK m.7) .....	459
4.2.2.3.1.2.3. Örtülü Sermaye (KVK m.12).....	461
4.2.2.3.1.2.4. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı (KVK m.13).....	463
4.2.2.3.1.2.5. Tapu ve Kadastro Harcında Gerçek Bedel Tespiti (Harçlar Kanunu m.63) .....	466
4.2.2.3.2. Peçeleme İşlemlerin Tespiti.....	468
4.2.2.3.3. Peçeleme İşlemlerinde İspat.....	473
4.2.2.3.4. Peçeleme İşlemlerinin Vergisel Sonuçları .....	475

4.2.3. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat ve Delil Alanında Uygulanması (Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil).....	479
4.2.3.1. Delil Serbestliği İlkesi (VUK m.3/B-2) .....	480
4.2.3.2. Yükümlünün Defter ve Belge Düzenine Uyma Ödevi ve İbraz Yükümlülüğü.....	486
4.2.3.3. Ekonomik, Ticari ve Teknik Gereklere Uymayan Normal ve Alışılmış Olmayan Durumlarda İspat Yükü (VUK m.3/B-3) .....	490
4.2.3.4. Re'sen Araştırma İlkesi (İYUK m.20/1).....	496
4.2.4. Türk Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Yönelik Değerlendirmeler, Eleştiriler ve Öneriler.....	497
SONUÇ .....	507
KAYNAKÇA .....	529