



## TAX EVASION PRACTICES IN GERMANY AND TURKEY IN COMPARATIVE LAW

Ali YENİAY\*

\*Doktora Öğrencisi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü, aliyeniy@hotmail.com, Orcid: 0000 0003 1609 4534

Received Date: 17.09.2022 Revised Date: 02.10.2022 Accepted Date: 05.11.2022

Copyright © 2022 Ali YENİAY. This is an open access article distributed under the Eurasian Academy of Sciences License, which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited.

### ABSTRACT

States, which have an important role in raising the welfare level of societies, need incomes to fulfill their duties. Taxes play an important role in generating revenue sources for the state. For this reason, the tax issue has been one of the most important discussion topics throughout history and continues to be important today. Taxes are of critical importance as the main source of income. Tax Evasion is one of the most important problems that negatively affect the welfare of societies. In addition, as a fiscal policy tool, it is important for other economic units due to its effects on personal disposable income and relative prices. In this sense, it is imperative to establish an effective and fair tax system in order to maximize social welfare. Turkey has been applying the tax procedure based on the German General Tax Law, especially since the harmonization in 1949. Both the German and Turkish tax procedure systems are based on the rule of law, equality and legal security. In the German Tax Procedure Law, the crime of "Tax Evasion" is defined as false declaration or concealment, neglect of tax disclosure duties and tax avoidance, and sanctions such as 5 years and fines are applied. Similarly, Tax Evasion has ceased to be a simple misdemeanor in terms of the Turkish Tax Procedure Law after 2008 and has been determined as a crime within the scope of the Turkish Penal Code. In this study, Tax Evasion Practices in Germany and Turkey are discussed and analyzed in terms of Comparative Law.

**Keywords:** Tax Evasion, Comparative Law, Tax Procedure Law, Turkish Penal Code

## KARŞILAŞTIRMALI HUKUK AÇISINDAN ALMANYA VE TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI UYGULAMALARI

### ÖZET

Toplumların refah düzeyinin yükseltilmesinde önemli bir role sahip olan devletler, görevlerini yerine getirebilmek için gelirlere ihtiyaç duyarlar. Vergiler, devlet için gelir kaynakları oluşturmada önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle vergi konusu tarih boyunca en önemli tartışma konularından biri olmuş ve günümüzde de önemini sürdürmeye devam etmektedir. Vergiler, ana gelir kaynağı olarak kritik bir öneme sahiptir. Vergi Kaçakçılığı ise toplumların refahını olumsuz yönde etkileyen en önemli sorunlardan biridir. Ayrıca bir maliye politikası aracı olarak, kişisel harcanabilir gelir ve nispi fiyatlar üzerindeki etkileri nedeniyle diğer ekonomik birimler için önemli arz etmektedir. Bu anlamda, toplumsal refahın maksimize edilmesi için etkin ve adil bir vergi sisteminin oluşturulması bir zorunluluktur. Türkiye özellikle 1949'daki uyumdan bu yana Alman Genel Vergi Kanunu'na dayalı vergi prosedürünü uygulamaktadır. Hem Alman hem de Türk vergi usul sistemi, hukuk devleti, eşitlik ve yasal güvenlik ilkeleri üzerine kurulmuştur. Alman Vergi Usul Kanunu'nda "Vergi Kaçakçılığı" suçu yanlış beyan yada gizleme, vergi açıklama görevlerinin ihmal ve vergiden kaçınılması olarak tanımlanmakta ve 5 yıl ve para cezası gibi müeyyideler uygulanmaktadır. Benzer şekilde Vergi Kaçakçılığı 2008 tarihinden sonra Türk Vergi Usul Kanunu açısından basit bir kabahat olmaktan çıkmış ve Türk Ceza Kanunu kapsamında bir suç olarak belirlenmiştir.



Bu çalışmada Almanya ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Uygulamaları ele alınmış ve Karşılaştırmalı Hukuk açısından incelenmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Vergi Kaçakçılığı, Karşılaştırmalı Hukuk, Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu

## 1. GİRİŞ

Modern vatandaşlık anlayışında bireylere kamu harcamalarının finansmanını sağlamak için verilen temel görevlerden biri vergi ödemeleridir. Bu bağlamda vatandaşların vergisel sorumluluklarını yasalara uygun olarak yerine getirmeleri ve vergilerle uyumlu olmaları beklenmektedir (Kirchler, Hoelzl ve Wahl, 2008). Gönüllü vergi uyumu, bireylerin ve diğer vergilendirilebilir unsurların vergi kanunları ve vergi idaresinin lafzı ve ruhu ile uyumlu davranışdır (James ve Alley, 2002). Diğer bir ifadeyle vergi uyumunu, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmeleri olarak tanımlamak mümkündür. Daha geniş anlamda vergi uyumu, vergi mükelleflerinin tüm gelirlerini beyan ederek yürürlükteki vergi kanunları, yönetmelikleri ve yargı kararları kapsamında yapılan ödemedir (Alm, 1991).

Vergi uyumsuzluğu sorunu, vergi kavramıyla eş zamanlı olarak ortaya çıkmaktadır (Sandmo, 2005). Vergi uyumsuzluğunun tanımı, boyutunun ve boyutlarının kavranması ve nihayetinde en aza indirilmesi, zamandan ve coğrafyadan bağımsız tüm siyasi örgütlerin öncelikli hedeflerinden biridir. Vergi uyumu, gelişmişlik düzeyi ile ilişkisi olmaksızın tüm toplulukları ve kültürleri ilgilendiren bir kavramdır (Andreoni, Erard ve Feinstein, 1998). Literatür incelendiğinde vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma olmak üzere iki tür vergi uyumsuzluğu olduğu görülmektedir. Vergi kaçırmayı ve vergiden kaçınmayı yasal, adil ve makul olandan sapmalar olarak tanımlamak mümkündür. Bu iki uyumsuzluk türü sıklıkla aynı anda gerçekleşmekte ve vergi gelirlerinde kayıplara neden olmaktadır. Diğer yandan yasalara uygunluk açısından birbirlerinden farklılık göstermektedirler (Deak, 2004).

Vergi kaçakçılığı, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini kısmen veya tamamen yerine getirmeyerek vergi kanunları ve diğer düzenlemeleri ihmal etmesidir. Bu sayede bireyler hukuka aykırı yollara başvurarak vergi kaybına katkıda bulunmaktadır. Bu noktada hukuka aykırılık, vergiyi doğuran olayla değil, vergi ödemesinin ya hiç yapılmaması ya da kısmen yapılması ile ilgilidir (Savaşan ve Odabaş, 2005). Vergiden kaçınma, mükelleflerin herhangi bir hukuka aykırılık olmaksızın vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine izin vererek vergi yüklerinden kaçınma veya vergi yüklerini azaltma çabaları olarak tanımlanabilir (Akdoğan, 2009). Son tahlilde vergi kaçakçılığı, yasa dışı yollara başvurarak vergi ödemelerini azaltmak, vergiden kaçınma ise yasal yöntemlerle vergi ödemelerini azaltmak olarak tanımlanabilir. Literatürdeki çalışmaların çoğunda varılan sonuçlar, birçok ülkede bireylerin gerçek vergi uyum düzeyinin mevcut vergi, ceza ve denetim oranları bağlamında elde edilen teorik tahminlerin üzerinde olduğunu göstermektedir. Başka bir deyişle, mükellefler beklenenden daha az vergi kaçırma ve kaçınma eğilimine sahiptir (Alm, 1999 ve Torgler, 2002).

Vergi kaçakçılığı, kanun uyarınca ödenmesi gereken verginin yasa dışı olarak ödenmemesidir. Vergi açısından meydana gelen suçlar Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu kapsamında ele alınmaktadır. Bilindiği üzere 1961 yılından beri yürürlükte olan Türk Vergi Usul Kanunu (VUK) büyük ölçüde Alman Reich Mali Kanunu'ndan uyarlanmıştır. Almanya'da 1919 yılında yürürlüğe giren ve "İmparatorluk Vergi Usul Kanunu" olarak adlandırılan "Reichsabgabenordnung", yerini 1977 yılında Abgabenordnung'a (genel mali kanun; kısalt. AO) bırakmıştır. Vergi kaçakçılığının yasal dayanağı, Abgabenordnung'un sekizinci bölümüdür. Burada vergi açısından suçlar,



vergi suçları (Steuerstraftaten) ve kabahatler (Steuerordnungswidrigkeiten) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi suçları kategorisindeki ana suç vergi kaçakçılığıdır. Türkiye'de vergi hukuku idare hukukunun bir dalı olduğundan, genel vergilendirme konuları Türk Ticaret Kanunu (TTK)'da düzenlenmektedir. Vergi kaçakçılığı ile ilgili hükümler ise Vergi Usul Kanununun 359uncu maddesinde yer almaktadır. Çalışmada Almanya ve Türkiye'de vergi kaçakçılığı uygulamaları ele alınmış ve karşılaştırmalı hukuk açısından incelenmiştir. Bu kapsamda çalışmada ilk olarak Almanya ve Türkiye vergi hukuklarının tarihsel gelişimi ayrı ayrı incelenmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ise Almanya ve Türkiye'de vergi mevzuatlarında vergi kaçakçılığı konuları ele alınmıştır.

## 2. ALMANYA'DA VERGİ HUKUKUN GELİŞİMİ

Weimar Cumhuriyeti'nin kuruluşu yılı olan 1919 yılında yürürlüğe giren ve "İmparatorluk Vergi Usul Kanunu" olarak adlandırılan Reichsabgabenordnung (RAO)'nun yerini 1977 yılında Abgabenordnung'a (AO) bırakmıştır (Schübler, 2010: 3). AO ile birlikte vergi incelemesi kapsamında daha teknik detayların bulunduğu ve ek düzenleyici işlemleri içeren Alman Eyalet Temsilciler Meclisi'nin çıkarmış olduğu "Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung- Betriebsprüfungsordnung- (BpO)" isimli idari işlem yönergesi de bulunmaktadır. Söz konusu BpO, eyalet maliye makamları ve Federal Merkez Vergi İdaresi nezdinde bağlayıcı nitelikteliğe sahiptir. Alman sistemindeki ilgili bağlayıcı kurallar, temel olarak bu metinlerde yer almaktadır (Buck ve Klopfer, 2011: 17).

Reichsabgabenordnung (RAO)'nun 4ncü maddesi "vergi mevzuatı yorumlanırken amacı, ekonomik önemi ve gelişmeleri dikkate alınır" şeklinde düzenlenmiştir. Bu temeldeki ekonomik bakış açısı (wirtschaftliche Betrachtungsweise) vergi hukukuna özgü bir ilke olup, vergiyi doğuran olayların tespitinde ve fiillerin hukuki biçimlerin ötesinde yorumlanmasında gerçek ekonomik nitelik ve içeriğin esas alınması anlamına gelmektedir. Genel Vergiden kaçınma önleme kuralı (GAAR) 5nci maddesinde korunurken, kötüye kullanmanın tanımı ilk paragrafta verilmiştir. Buna göre "Yasal seçeneklerin kötüye kullanılmasıyla vergi mevzuatının etrafından dolandığı durumlarda, vergiler, sanki ekonomik durum uygun yasal yapısında ortaya çıkmış gibi vergilendirilmelidir"(Birk, 2007).

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Federal Almanya Cumhuriyeti kurulmuş ve 1949'da Alman Genel Anayasası (Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland) kabul edilmiştir. Vergilendirme, egemenliğin ilk göstergesi olduğundan, bu kuruluş vergi normlarını çok kısa sürede etkilemiştir (Seiler, 2016). Mali Uyum Yasası'nın 1/1'i kaldırılırken 1/2'si Alman vergi hukukunda yorumlama kuralı olarak varlığını sürdürmüştür. Alman vergi hukukunun bu dönemdeki gelişimi, 1935 ve 1948 yıllarında Pfennig davaları, kanunda yapılan değişiklik doğrultusunda Maliye Mahkemesinin değişen tutumu ile açıklanmaktadır. Alman vergi kanununun yasal olarak dönüştürüldüğü bu dönemde, Türkiye kendi vergi reformlarını yapmaya devam etmiştir (Küçük, 2017).

Almanya federatif bir devlet yapısına sahiptir ve bu nedenle Abgabenordnung (AO)'da federasyon kapsamında geçerli hükümler barındırmaktadır. Bununla birlikte eyaletler federasyonun kurallarına aykırı olmayacak şekilde düzenleme yapabilmektedirler. Bu nedenle hukuki açıdan eyaletlere göre bazı farklılıklar görülebilmektedir (Değirmendereli, 2015). Almanya Federal Cumhuriyeti Anayasası'nın 105nci maddesinde "gümrük ve tekel vergileri hakkında yasama



yetkisinin Federasyon'a ait olduğunu belirtilmektedir. Bölgesel federal yasa ile düzenlenmiş vergiler ve aynı türden olmayan tüketim ve sarf vergiler konusunda ise eyaletlere yasama yetkisi verilmiştir. Benzer şekilde eyaletler gayrimenkul alım vergisinin vergi oranını belirleme yetkisine sahiptir. Gelirleri tamamen veya kısmen eyaletlere ve belediye ile köylere ait olan vergiler konusundaki federal yasalar, Federal Konseyin onayına bağlı olmaktadır"<sup>1</sup>.

Ayrıca Almanya'nın vergi sistemi uygulamaları Avrupa Birliği'ne üye olması nedeniyle birliğin uygulamaları ile uyum içerisinde hareket etmektedir. Örneğin Alman Vergi Usul Kanunu'nda yer alan "Uygulama Alanı" başlıklı birinci maddede "Kanun hükümlerinin federasyon ve eyaletler düzeyinde geçerli olduğu ve Avrupa Birliği kanunlarında yer alan özel hükümlerin saklı olduğu belirtilmektedir. Kanun'un ikinci maddesinde ise "Kanun hükümleri geçerlilik açısından uluslararası anlaşmalara öncelik tanınmaktadır" denilmektedir (Değirmendereli, 2015). Abgabenordnung'un 369 ve 376ncı maddeleri arasında vergi suçları ve cezaları ile ilgili düzenlemelere yer verilmekte, cezaların genel uygulama esasları ve müeyyideler belirtilmektedir. Burada değinilmeyen ve vergi kanunları ile ilgili diğer suçlar da Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch)'nda düzenlenmektedir. Buna örnek olarak Alman Ceza Kanunu'nun 355nci maddesinde ayrı bir suç olarak düzenlenen ve müeyyidelenirilen "Vergi Mahremiyetinin İhlali" suçu verilebilir. Bununla birlikte 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 362nci maddesinde yer alan "Vergi Mahremiyetinin İhlali" suçu Türk Ceza Kanunu'nda ayrı bir suç olarak düzenlenmemiştir (Değirmendereli, 2015).

Bunun yerine kanunun 239'uncu maddesinde yer alan "Ticarî Sır, Bankacılık Sırrı veya Müşteri Sırrı Niteliğindeki Bilgi Veya Belgelerin Açıklanması" başlıklı hükmü kapsamında ceza verilmektedir. Abgabenordnung'un 369uncu maddesi "vergi kanunlarında aksi belirtilmedikçe Alman Ceza Kanunu genel hükümlerinin vergi suç ve cezaları için de geçerli olacağını" vurgulamıştır. Türkiye'de ise Türk Ceza Kanunu (TCK)'nin 5nci maddesi gereği ceza kanunu genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren kanunlardaki suçlar hakkında da uygulanmaktadır. Abgabenordnung'un 370inci maddesinde ise "Vergi Kaçakçılığı" suçu düzenlenmiş olup, bu suç ile ilgili fiiller belirtilerek bunlara karşılık gelen yaptırımlar ifade edilmiştir (Webel, 2009).

### 3. TÜRKİYE'DE VERGİ HUKUKUN GELİŞİMİ

Bilindiği gibi Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile birlikte devlet Osmanlı imparatorluğundan kalan borçların ödenmesi ve ülkenin yeniden imarı için mali egemenliğin bir göstergesi olan vergi toplama yetkisini kullanmaya başlamıştır. TBMM Osmanlı devletinden kalan eski vergileri kaldırılmış, yerlerine Avrupa vergi sistemine uyumlu bir şekilde yeni vergiler getirilmiştir. Böylece yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nde gerçek anlamda vergi hukuku sistemi de oluşmaya başlamıştır. Türk vergi hukuku sistemi oluşturulurken "Batı Avrupa ve Federal Alman yasaları" örnek alınmıştır. Ayrıca söz konusu yasalarda yapılan değişikliklerle sosyal ve ekonomik yapıya önemli ölçüde uyumu sağlanmaya çalışılmıştır (Öncel ve ark. 2014).

Ülkemizde vergi reformu açısından önemli sayılan düzenleme 1949 yılında yapılmıştır. Söz konusu tarihte Federal Almanya Cumhuriyeti kanunları temel alınmış ve Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları kabul edilmiştir. Bununla birlikte tarım kazançları verginin dışında tutulmuş, bu kazançlar ancak 1960larda vergi

<sup>1</sup> Alman Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch)



kapsamına alınmıştır. 1953'te “Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun” yürürlüğe girmiştir. Sonrasında ise motorlu taşıtlar vergisi, işletme vergisi gibi vergiler getirilmeye başlanmıştır. 1960 ve 1970li yıllarda “yatırım indirimi, ihracat muaflığı, hızlandırılmış amortisman gibi vergi teşvik tedbirleri” kabul edilmiştir. Türk vergi sisteminde yaşanan diğer önemli bir gelişme ise 1985'de yürürlüğe “katma değer vergisi”dir. 1998 yılına gelindiğinde ise vergi sisteminin revizyonu niteliğinde yeni bir Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu iyileştirme ile vergide adalet öne çıkmış ve vergi tabanı genişletilmeye çalışılmıştır. Ayrıca söz konusu bu düzenleme kapsamında kayıt dışı ekonominin sistem içine alınması amaçlanmıştır. Yaşanılan söz konusu bu gelişmelere ek olarak Türkiye'nin Gümrük Birliğine katılması ve Avrupa Birliği üyelik süreci kapsamında 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi yürürlüğe girmiştir. Türk Vergi Sistemi, Avrupa'nın aksine tek vergili bir sistem değil, “çok vergili bir sistem” modeline dayanmaktadır (Ulusoy, 2019).

Vergi usul hukuku açısından yapılan ilk düzenleme 1949 tarihinde yürürlüğe giren 5432 Sayılı Vergi Usulü Kanunu'dur. Kaçakçılık ise ilgili kanun içerisinde yer alan “Dördüncü Kitap: Ceza Hükümleri” kitabının ikinci kısmının “324üncü maddesi ile 328nci maddesinde yer almaktadır. İlgili kanunun maddeleri kapsamında kaçakçılığa yönelik fiillerin cezalandırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bununla birlikte söz konusu düzenlemeler kapsamında hükmolunan cezalar hürriyeti bağlayıcı ceza olmayıp sadece mali cezalar olarak belirtilmiştir (Kaşıkçı, 2017). İlerleyen dönemlerde ortaya çıkan gereksinimler nedeniyle kaçakçılık fiilleri yeniden değerlendirilmeye başlanmıştır. Tüm dünyada olduğu gibi mali ceza politikaları değişim geçirmiş kaçakçılık fiilleri artık suç olarak görülmeye ve daha katı cezalandırmaya başlanmıştır. Bu kapsamda 1951 tarihli ve 5815 sayılı Kanunun 11nci maddesi ile 5432 sayılı Kanuna “Hileli Vergi Suçu(Ek madde 2)”, “Hileli Vergi Suçlarında Ceza(Ek madde 3)”, “Hileli Vergi Suçlarının Cezalandırılmasında Usul(Ek madde 4)” hükümleri getirilmiştir (Uğur ve Elibol, 2015).

1961 tarihinde yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunun'da ise vergi kaçakçılığı 344üncü maddesi ve 347nci maddesi arasında muhafaza etmiştir. Söz konusu kanunda “Ceza Kanununa Göre Cezalandırılacak Suçlar” başlıklı dördüncü bölümde yer alan suçlar 357'nci ilâ 360ıncı maddesi “Hileli Vergi Suçu” hükümleri yeni kanunun içerisinde yer almağa devam etmiştir. İlgili kanunun 367'nci maddesi de “Hileli Vergi Suçlarının Cezalandırılmasında Usul” başlığı altında takip usulü yer almıştır. Bununla birlikte 1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanunun 81nci maddesi kapsamında 357nci maddesi ilga edilmiş ve 359'uncu maddesi “Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası” olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte söz konusu değişiklik kanunun 86'nci maddesi ile 359'ncü maddesindeki değişikliğe bağlı olarak 367'nci maddesi de değişiklikler yapılmış ve “1985 tarihli ve 3239 sayılı Kanunun 28 ve 29'ncü maddeleri ile de Vergi Usul Kanunu'nun Kaçakçılık Suçuna ilişkin hükümlerinde bazı değişiklikler yapılması yoluna gidilmiştir” (Uğur ve Elibol, 2015).

1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'da yapılan değişikliğe kadar 344 ila 347'nci maddesi arasında düzenlenmiş olan “Kaçakçılık” başlığı ve içeriği yerinde kalmıştır. Bununla birlikte yapılan değişiklik ile “Kaçakçılık” başlığı, “Vergi Ziyai Cezası” başlığı haline gelmiş ve içeriği açısından da birtakım değişiklikler yapılmıştır. 4369 sayılı Kanunu'nun 12'nci maddesi ile “Ceza Kanununa Göre Cezalandırılacak Suçlar” başlığı “Hürriyeti Bağlayıcı Ceza İle Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları” olarak değiştirilmiştir. Vergi kabahat ve suçlarına ilişkin önemli bir yasa olan 4369 sayılı değişiklik Kanununun 81'nci maddesi ile suçların takibi usulü açısından ise 367'nci



maddede defterdarın yanında Gelirler Bölge Müdürlüğünün dava şartı yönünden mütalaa vermesi getirilmiştir. Diğer bir değişiklik ise “2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun 276’ncı, 359’ncü ve devamı maddelerini düzenleyen üçüncü bölümün başlığının isminin “Suçlar ve Cezaları” olarak değişmesi ve hükümlerin içeriğinin yeniden düzenlenmesidir” (Güngör, 2020).

#### 4. TÜRK VERGİ MEVZUATI’NDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Doktrinde vergi suçları “vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına sebep olan ve ceza öngörülen fiiller” olarak tanımlanmaktadır (Şenyüz, 2016). Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddesinde yer alan düzenlemeden de anlaşılacağı üzere vergi suçları “ vergi yasalarının yükümlerine aykırı hareket eden failin, ceza mahkemelerinde yargılanması neticesinden doğacak, Vergi Usul Kanununda düzenlenen kanuni tiplerden birine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareketidir” (Kaşıkçı, 2007).

VUK 359ncü maddesinin a-1,2, b, c fıkralarında ifade edildiği üzere “defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydilmesi, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edilmesi veya gizlenmesi veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgeleri kullanılması” vergi kaçakçılığı suçunu oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu 359uncü maddesinde düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçları öngörülen hapis cezasına göre üç gruba ayrıldığı söylenebilir. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan beş yıla kadar hapis cezasına” hükmolunmaktadır (VUK m.359).

Vergi Usul Kanunu 359uncü maddesinin 1 ve 2nci fıkralarına göre “Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, kaydedenler” hakkında 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezasına” hükmolunmaktadır (VUK m.359).

Ayrıca ilgili kanun’un 4 fıkrasında belirtildiği ve 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle (a) fıkrasında yapılan değişiklik üzere “Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına



elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler” ve “Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar” 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır” denilmektedir (VUK m.359).

“Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar” ise 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmektedir (VUK m.359). 2008 tarihinden sonra yapılan düzenlemeler ile vergi kaçakçılığı suçu, para cezasına çevrilebilen basit bir kabahat olmaktan çıkarılmış, Türk Ceza Kanunu kapsamında paraya çevrilemeyen bir suç olarak nitelendirilmeye başlanmıştır. Ayrıca bu kapsamda cezai müeyyideside arttırılmıştır. Ancak vergi kaçakçılığının azaltılabilmesi için cezaları arttırmak tek başına yeterli olmamaktadır. Bunun yanı sıra denetimde etkinliğin artırılması, yakalanma riskinin yükseltilmesi, vergi sisteminin anlaşılır ve uygulanabilir olması, vergi yükünün adaletli dağıtılması gibi faktörler de etkili olmaktadır.

## 5. ALMAN VERGİ MEVZUATI'NDA VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Vergi kaçakçılığının kovuşturulmasının yasal dayanağı, Abgabenordnung'un (AO) sekizinci bölümüdür (§§369-412). Burada vergi açısından suçlar, vergi suçları (Steuerstraftaten) ve kabahatler (Steuerordnungswidrigkeiten) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Vergi suçları, kasten vergi kaçırma eylemiyle vergi kabahatlerinden farklıdır. Ayrıca, vergi kanunlarında farklı hükümler bulunmadığı takdirde, genel ceza kanunu (Strafgesetzbuch/StGB), ceza muhakemesi kanunu (Strafprozessordnung/StPO) ve düzenleyici suçlar kanunu (Ordnungswidrigkeitengesetz, kısalt. OWiG) uygulanmaktadır. Bu kanuni hukuk düzeyinin altında, suç departmanlarına yönelik idari talimatlar (Anweisungen fuer das Straf- und Bussgeldverfahren) ve temyiz mahkemesi olarak görev yapan Federal Maliye Mahkemesinin (Bundesfinanzhof/BFH) kararlarına dayanan içtihat önemlidir (Weck-Hannemann ve Pommerehne 1989). Vergi suçları kategorisindeki ana suç vergi kaçakçılığıdır (Steuerhinterziehung §370 AO). Vergi kaçakçılığı aşağıdakiler yoluyla gerçekleştirilir:

- vergi makamlarına vergilendirmeye ilgili bilgilerin yanlış beyan edilmesi veya gizlenmesi,
- vergi açıklama görevlerinin ihmal edilmesi veya
- vergi pullarının zorunlu kullanımından kaçınılması yoluyla gerçekleştirilir.

Vergi kaçakçılığının kasten işlenmesi gerekir ve teşebbüs de kovuşturmaya tabidir. Vergi suçlarının kovuşturulması için yasal zaman aşımı süresi 5 yıldır (§78 StGB). Ancak geriye dönük vergiler için zamanaşımı süresi 10 yıl olup, geriye dönük vergiler için yıllık %6 faiz eklenir. Vergi kaçakçılığı için olası cezalar, cezadan 5 yıla kadar hapis cezasına kadar değişmektedir. Bir kaçakçının resmi yetkisinin kötüye kullanılması veya sahtecilikle birlikte ciddi vergi kaçakçılığı vakalarında, olası ceza en az 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası arasında değişmektedir.

Vergi kaçakçılığı profesyonel olarak veya organize bir suç olarak işlenirse (Gewerbs-/ Bandenmaessige Steuerhinterziehung §370a AO) olası ceza en az 1 yıldan 10 yıla kadar hapis cezasıdır. Cezanın toplamı, kaçırılan vergi miktarına, davadaki işbirliğine ve vergi kaçırmanın bireysel günlük net gelirine bağlıdır. Uygulanamaz cezalar,



vergi kaçırmanın günlük net gelirin 6 katı tutarından başlar ve günlük net gelirin 360 katına kadar verilebilmektedir (günlük net gelirin sorumlu kısmı 1€ ile 5.000€ arasında değişmektedir). Daha ağır bir ceza için hakim hapis cezası vermesi gerekmektedir (Fahl, 2002). Bölgesel Vergi Daireleri (Oberfinanzdirektion, kısaltılmış OFD), standart vergi kaçakçılığı vakaları için ceza tabloları geliştirmiştir. Vergi dairelerinin suç daireleri tarafından yapılacak yargılamalarda ceza talep etmelerine esas teşkil ederler. Nihai ceza bir yargıç tarafından bireysel suça ve koşullara göre belirlenirken, suç dairesinin talebi mahkûmiyet halinde ceza cezalarının çerçevesini oluşturmaktadır (Feld, Schmidtve Schneider, 2007).

Vergi kabahatleri kategorisindeki ana suç, vergi indirimine çevrilebilir. Vergi kaçakçılığına kıyasla, vergi indirimi kasıtlı olarak değil, ağır ihmalle yapılır. Ağır ihmâl ör. mükellefin vergi beyannamesi vermemesi, vergi mükellefiyetleri hakkında bilgi sahibi olmaması veya vergi danışmanının beyannamesini incelememesi durumunda söz konusu olduğu varsayılmaktadır. Vergi açığı, gerekli mesleki dikkati göstermezlerse vergi danışmanları veya muhasebeciler tarafından da yapılabilir. Anglo-Amerikan Sisteminin aksine, Almanya'da vergi kabahatleri sadece para cezasına çarptırılabilir. Vergi kısaltması için 50.000 €'ya kadar olası bir para cezası uygulanabilir. Vergi kabahatlerinin kovuşturulması için yasal zaman aşımı süresi 5 yıldır (§384 AO). Diğer vergi kabahatleri, vergi kaçırmaya yönelik farklı hazırlık veya yardım eylemleridir (Feld, Schmidtve Schneider, 2007).

Kovuşturmaya konu olan fiiller, vergilendirilebilir giderleri karşılamaya yetecek kadar belgede sahtecilik, yasal kayıt tutma yükümlülüğüne aykırılık, yabancı ticari işlemleri bildirme yükümlülüğüne aykırılık veya işlemleri kamufle etmek için yanlış kimlikle hesap açma gibi fiillerdir. Bu hazırlık eylemleri için 5.000 €'ya kadar para cezası verilebilir. Para cezasına çarptırılan kişinin vergi kaçakçısı olmaması gerektiğine dikkat etmek önemlidir. Son olarak, vergi iadeli yasa dışı ticaret (§373 AO) 50.000€ ile cezalandırılabilir (Schöbel, 2005).

Abgabenordnung'un altıncı bölümü olan Almanya'nın genel ceza vergisi kanunu, selefi Reichsabgabenordnung'un temelden revize edilmesinden ve 01 Ocak 1969'da AO olarak yasalaşmasından sonra günümüze kadar devam etmiştir. O zamandan bu yana editoryal revizyonun yanı sıra, yalnızca üç değişikliğin dikkate alınması uygun görünmektedir: Birincisi, 1993'te Avrupa Birliği (AB) mali yasasının vergileri ve gümrük vergileri, Alman cezai vergi yasası anlamında vergiler haline geldi. İkincisi, 2001'de stopaj vergisi kaçırma (Abzugssteuern) için azami para cezası 5.000€'dan 25.000€'ya çıkarıldı. Üçüncüsü, 2002'de, düzeltilmiş beyanname verme olasılığı, profesyonel olarak veya organize bir suç olarak işlenen vergi kaçakçılığına uygulandı (Schöbel, 2005).

1982-2002 yılları arasında Maliye Mahkemelerinin, özellikle BFH'nin kararları nedeniyle içtihat hukukundaki gelişmeler, Peter Bilsdorfer tarafından toplanmıştır (örn. 2003): Hüküm vermenin temel ilkesi, suçun bireysel boyutu ve kaçırılan vergi miktarı olmalıdır. Ayrıca, suçlunun toplumdaki statüsü üzerindeki mahkûmiyet etkileri de dikkate alınmalıdır. Suçtan kaçan kişinin suçun işlenmesinden sonraki eylemleri dikkate alınmalıdır. Bu vesileyle, mahkemede savunmada kaçmanın reddi, ağır bir cezaya neden olamaz (Schneider, F. (2006). Buna karşılık, kaçma kasten durdurulduysa, yetkili makamlar veya polis muhbirleri tarafından teşvik edildiyse veya yargılama, savcılık makamlarının eylemleri nedeniyle ertelendiyse, ceza daha hafif olmalıdır. Ayrıca, bir yıldan iki yıla kadar olan hapis cezaları için, ruhsatla genel salıverme ve bir iş yeri gibi kayıt tutmak için ek yasal yükümlülükler önerilmektedir. Son olarak, vergi makamlarının suç dairelerine (Anweisungen fuer das Straf- und Bußgeldverfahren)





yönelik idari talimatlar üç önemli revizyondan geçmiştir. İlk olarak 1983'te yayınlanan, yeni baskıları 1991, 1995 ve son olarak 2004'te yasalastı. Bununla birlikte, talimatın cezaya ilişkin 6. Bölümü aynı kaldı, yukarıda açıklanan mahkeme kararlarını yansıtıyor ve idareyi bunlara bağlıyor (Rolletschke ve Kemper, 2014).

## 6. SONUÇ

Genel olarak tüm toplulukların tarihsel süreçlerden ve coğrafyadan bağımsız olarak toplumsal refahı artırmak için daha örgütlü bir yapı oluşturmaya çalıştıkları gözlemlenmiştir. Bu eğilimin bir sonucu olarak devletler içinde buldukları şartlara ve toplumsal ihtiyaçlara göre çeşitli görevler üstlenmişlerdir. Devletlerin bu kendine özgü görevlerini yerine getirebilmesi için gelirlere ihtiyacı vardır. Vergiler, devlet için gelir kaynakları yaratmada önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle vergi konusu tarih boyunca en önemli tartışma konularından biri olmuş ve yakın gelecekte de önemini koruyacağı düşünülmektedir. Geleneksel kamu maliyesi teorisi çerçevesinde vergilerin emredici niteliği öne çıkmaktadır.

Kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için kanuna dayalı egemenlik hakları çerçevesinde gerek kişi gerekse kurumlardan cebren ve karşılıksız alınan vergiler, devletin ekonomik işlevlerini sürdürebilmesi için temel finansman kaynağıdır. Vergiler, ana gelir kaynağı olarak kritik bir öneme sahiptir ve bir maliye politikası aracı olarak, kişisel harcanabilir gelir ve nispi fiyatlar üzerindeki etkileri nedeniyle diğer ekonomik birimler için de önemlidir. Bu anlamda, toplumsal refahın maksimize edilmesi için etkin ve adil bir vergi sisteminin oluşturulması bir zorunluluktur. Bu noktada etkin ve adil bir vergi sistemi ile vergi uyumu arasındaki yakın ilişkiden bahsetmek gerekir. Bunun nedeni, vergi uyumunun belirleyicilerinden birinin vergi yönetimi olmasıdır; yani tam işleyen bir vergi sistemidir. Bu çalışmada Almanya ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Uygulamaları ele alınmış ve Karşılaştırmalı Hukuk açısından incelenmiştir.

Türkiye, 1949'daki uyumdan bu yana Alman Genel Vergi Kanunu'na dayalı vergi prosedürünü uygulamaktadır. Hem Alman hem de Türk vergi usul sistemi, hukuk devleti, eşitlik ve yasal güvenlik ilkeleri üzerine kurulmuştur. Alman vergi usul hukuku, tarihsel altyapısı ve ilke ve kurumlarının benzerliği nedeniyle izlenmesi gereken bir rehberdir. Alman Vergi Usul Kanunu'nda "Vergi Kaçakçılığı" suçu vergi makamlarına vergilendirmeye ilgili bilgilerin yanlış beyan edilmesi veya gizlenmesi, vergi açıklama görevlerinin ihmal edilmesi ve vergi pullarının zorunlu kullanımından kaçınılması yoluyla gerçekleşmektedir. Türkiye ise 2008 tarihinden sonra yapılan düzenlemeler ile vergi kaçakçılığı suçu basit bir kabahat olmaktan çıkmış ve Türk Ceza Kanunu kapsamında bir suç olarak belirlenmiştir. Böylece Vergi Usul Kanunu 359uncu maddesi kapsamında düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçlarında 18 aydan başlayan cezalar uygulanmıştır. Bu kapsamda ilk olarak Alman Reich Mali Kanunu'ndan uyarlanmış olan Türk Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 1977 yılında kabul edilen Abgabenordnung'a benzer bir şekilde cezai müeyyideside arttırıldığı görülmektedir.

## REFERENCES

- Akdoğan, A. (2009). Kamu maliyesi (13th ed.). Ankara, Turkey: Gazi Kitabevi
- Alm, J. (1991). A perspective on the experimental analysis of taxpayer reporting. *The Accounting Review*, 66(3), 577-593.



- Alm, J. (1999). Tax compliance and administration. In W. B. Hildreth & J. A. Richardson (Eds.), Handbook on taxation (pp. 741—768).
- Andreoni, J., Erard B., & Feinstein J. (1998). Tax compliance. Journal of Economic Literature, 36(2), 818—860.
- Birk, Dieter (2007), Steuerrecht, 10. Aufl., C.F. Müller Verlag, Heidelberg.
- Buck, Rainer, Marcus Klopfer (2011), Betriebsprüfung, Gabler Verlag, Wiesbaden.
- Deak, D. (2004). Legal considerations of tax evasion and tax avoidance. Society and Economy, 26(1), 41—85.
- Değirmendereli, A. (2015). Alman vergi sisteminde vergi incelemesi. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 36-67.
- Fahl, C. (2002). Zur Neuregelung des § 370 a AO.
- Feld, L. P., Schmidt, A. J., & Schneider, F. (2007, April). Tax evasion, black activities and deterrence in Germany: an institutional and empirical perspective. In Paper prepared for the Annual Congress of the International Public Finance.
- Güngör, M. (2020). VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN TAKİP USULÜ. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, (44), 269-300.
- James, S., & Alley C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. Journal of Finance and Management in Public Services, 2(2), 27—42.
- Kaşıkçı, M. (2007). Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları. Ethemler Yayıncılık.
- Kaşıkçı, M. (2017). Une Évaluation Actuelle Relative Aux Délits De Contrebande Fiscale-Problème Et Les Problématiques Lies Aux Délits Fiscaux Selon La Loi Pénale Turque Numéro 5327. In Annales de la Faculté de Droit d’Istanbul (Vol. 49, No. 66, pp. 27-42).
- Kirchler, E., Hoelzl E., & Wahl I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope” framework. Journal of Economic Psychology, 29(2), 210—211.
- Küçük, E. Ö. (2017) General Rule of Burden of Proof: Comparative Analysis of Turkish and German Tax Law (Genel İspat Yükü Kuralı: Türk ve Alman Vergi Hukuku Bakımından Karşılaştırmalı Bir Analiz). Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 7(2), 105-118.
- Öncel, M., Kumrulu, A. G., Çağan, N., & Göker, C. (2014). Vergi hukuku, 23. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Rolletschke, S., & Kemper, J. (2014). Steuerstrafrecht: Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer)-AStBV (St)-Dienstanweisung zur Durchführung von Steuerstraf- und Ordnungswidrigkeitenvergehen im Zusammenhang mit dem steuerlichen Familienleistungsausgleich nach dem X. Abschnitt des Einkommensteuergesetzes (DA-FamBuStra). Heymann.
- Sandmo, A. (2005). The theory of tax evasion: A retrospective view. National Tax Journal, 58(4), 643—663.
- Savaşan, F., & Odabaş H. (2005). Türkiye’de vergi kayıp ve kaçaklarının nedenleri üzerine ampirik bir çalışma. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 1(10), 1—28.
- Schüßler, Björn (2010), Der Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der (digitalen) Außenprüfung, Frankfurt.
- Schöbel, E. (2005), Otto Veit and Subsequent Developments of Tax Morality, in: J.G. Backhaus (ed.), Essays on Fiscal Sociology, Peter Lang, Frankfurt et al., 187 – 210.
- Schneider, F. (2006), Shadow Economies of 145 Countries around the World! What Do We Know?, erscheint in: B.-A. Wickström (ed.), Schattenwirtschaft, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Duncker&Humblot, Berlin.



- Seiler, M. (2016). GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU: Schriftenreihe IStR Band 98 (Vol. 98). Linde Verlag GmbH.
- Spatscheck, R. (2009, May). Bandenmäßige Umsatzsteuerhinterziehung–Ideen des Gesetzgebers rund um den neuen § 370 Abs. 3 Satz 2 Nr. 5 AO und der Versuch deren Umsetzung–. In Strafverteidigung im Rechtsstaat (pp. 378-393). Nomos Verlagsgesellschaft mbH & Co. KG.
- Şenyüz, D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş. İzmir Barosu Dergisi, 81(2), 13-50.
- Torgler, B., & Murphy K. (2004). Tax morale in Australia: What shapes it and has it changed over time? Journal of Australian Taxation, 7(2), 298—335.
- Ulusoy, E. (2019). Modern Türk Hukukunun Oluşumu Ve Gelişimi (Aufbau Und Entstehung Des Modernen Türkischen Rechts).
- Uğur, H., & Elibol, M. (2015). Vergi Suçları. Ankara, Adalet Yayınevi.
- Webel, Karsten (2009), Abgabenordnung, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, Herne.
- Weck-Hannemann, H. and W.W. Pommerehne (1989), Einkommensteuerhinterziehung in der Schweiz: Eine empirische Analyse, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik 125: 515 – 556.