

TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN ULUSLARARASI İŞLEMLERDE RÜŞVETİN ÖNLENMESİ

*Dr. M.Umur TOSUN**, *İbrahim N. BAYAR***

Abstract:

In this study, we tried to evaluate bribery of foreign public officials in international business transactions from the view point of Turkish Tax Laws. For this purpose, first of all, we examine the possibility of allowing the tax deductibility of bribery in Turkish Tax Laws. Afterwards, OECD Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions compared with Turkish Tax Laws. According to the findings of the study, there is no explicit measure allowing the tax deductibility of bribes to the foreign public officials in international business transactions in Turkish tax law. But, we pointed out that Turkish Income Tax Law article 40/1 in parentheses allows the tax deductibility of bribes to foreign public officials in international business transactions implicitly.

Key Words: Bribery, Anti-Birbery Convention, Turkish Income Tax Law, Tax Deductibility, International Business Transactions.

Özet:

Bu çalışmada, Türk vergi kanunları açısından uluslar arası işlemlerde yurtdışındaki kamu görevlilerine verilen rüşvet konusu değerlendirilmeye çalışılmaktadır. Bu amaçla, öncelikle, Türk vergi kanunları açısından rüşvetin vergi matrahından indirim konusu olması incelenmektedir. Ardından OECD'nin Uluslar arası İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Önlenmesi Anlaşması, Türk vergi kanunlarıyla karşılaştırılmaktadır. Çalışmanın bulgularına göre, Türk vergi hukukunda uluslar arası işlemlerde yabancı kamu görevlilerine ödenen rüşvetin vergi matrahından indirilmesini sağlayan açık bir tedbir bulunmamaktadır. Ancak, Türk Gelir

* Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Öğretim Üyesi

** Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Araştırma Görevlisi

Vergisi Kanunu'nun 40/1 maddesinin parantez içi hükmünün uluslar arası işlemlerde yabancı kamu görevlilerine ödenen rüşvetin vergi matrahından indirilmesine üstü örtülü bir biçimde izin verdiği çalışmada vurgulanmaktadır.

Anahtar Kelime: Rüşvet, Rüşveti Önleme Anlaşması, Türk Gelir Vergisi Kanunu, Vergi İndirimi, Uluslar Arası Ticarî İşlemler.

Giriş

İktisadî açıdan bir ekonomik faaliyetin, tarafların amaçları üzerinde refah artırıcı etkilerinin bulunabilmesi için, tarafların karşılıklı ve gönüllü mübadelede bulunmaları gerekmektedir. Karşılıklı etkileşimin gerçekleşmesi, alıcı ve satıcıların gönüllü mübadelede (değiş-tokuş) bulunabilecekleri bir düzenlemenin olması ile gerçekleşebilmektedir. Piyasa adı verilen düzenlemenin, kendisinden beklenen görevleri yerine getirebilmesi tarafların piyasada gönüllü olarak yer almalarına ve mübadeleyi çevreleyen hukuk kurallarına bağlı bulunmaktadır. 1980'li yılların başlarından itibaren dünyada görülmeye başlanan ticaretin serbestleştirilmesine ilişkin girişimler, iktisadî olarak tarafların ticaretten doğacak kazançlarını artırmaya yönelik girişimler olarak nitelendirilebilmektedir. Ticaretin serbestleştirilmesine ilişkin çabalar, bir yandan bireysel refahı, öte yandan bireyin içinde bulunduğu toplumu yakından ilgilendirmektedir. Bireysel olarak elde edilebilecek yararlar, toplum lehine dönüştürülmediği sürece toplumun refahının, dolayısıyla dünya refahının arttığından söz etmek mümkün olmayacaktır. Belirli bir iktisadî faaliyetin bireysel olarak mübadelede bulunan taraflara olumlu etkilerinin bulunması, her zaman toplumun da söz konusu faaliyetten olumlu yararlar elde edebileceği anlamına gelmemektedir. Özellikle kalkınmasını tamamlamamış ya da kalkınmasının henüz başında bulunan ülkelerde bireysel refah ile sosyal refah olarak nitelendirilebilecek toplum yararının sıkça çeliştiği görülmektedir. Bu noktada “toplumsal yararın” ya da “sosyal refahın” ne olduğuna ilişkin bir soru akla gelebilir. Genel bir anlatımla sosyal refah, iktisadî faaliyetin taraflarının dışında kalanların refahı olarak tanımlanabilir. Bu noktadan hareketle uluslar arası ticaretin ya da genel olarak ticaretin kendisinden beklenen sonuçları doğurabilmesi için, kendisini çevreleyen hukuk kurallarına uyumlu olmalarının gerekliliği sonucuna ulaşılabilmektedir. Ülkelerin kendi iç hukukları ile diğer ülkelerin hukukî düzenlemeleri arasında oluşabilecek uyumsuzlukların, bireysel refah ve sosyal refah üzerindeki etkilerini tahmin etmek her ne kadar güç ise de temel olarak iktisadî açıdan daha etkin sonuçlar doğurabilecek girişimleri caydırarak haksız rekabet yarattığı gerçeğini yadsımamak gerekmektedir. Örneğin belirli bir ülkenin ticareti kolaylaştırmak için diğer ülkedeki bir kamu görevlisine verilecek rüşveti vergi matrahını azaltıcı bir gider olarak kabul etmesi ve rüşveti vereni ödüllendirmesi söz konusu ülkenin dışındaki

ekonomik aktörlerin rekabet güçlerinin azalmasına yol açabilir. Böyle bir durumun düzenlemeyi yapan ülkenin çıkarlarına uygun olduğu aşikârdır. Olaya dünya refahı ve rüşvetin verildiği ülke açısından bakıldığında farklı yorumlara ulaşmak mümkün görünmektedir. Öncelikle ticaretin taraflarının dışında kalan ülkelerin rüşveti gider olarak görmemeleri ya da gider olarak gösterilmesine uygun ortam yaratacak düzenlemeler yapmamaları, rekabet güçlerini azaltacaktır. Buna tipik örnek Amerika Birleşik Devletleri'nden (ABD) verilebilir.

1977 yılından önce Amerikan firmaları, kamu görevlileri ile oldukça sık rüşvet ilişkisine girmekteydiler. Ancak 1970'lerde yaşanan Watergate skandalı ile firmaların Başkan Nixon'un seçim kampanyasına şüpheli katkılarda bulunmaları ve yurt dışındaki kamu görevlilerine rüşvet verdiklerinin ortaya çıkmasının ardından, 1977 yılında "Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu"¹ çıkarılmıştır. Kanuna göre, ABD firmalarının yurtdışında rüşvet verdiklerinin tespiti halinde 2 milyon dolara kadar para cezası, Amerikalı bir vatandaşın rüşvet verdiğinin tespiti halinde 100 bin dolara kadar para cezası ve beş yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacakları hüküm altında alınmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nin böyle bir düzenleme yapması Amerikan firmalarının rekabet güçlerine önemli bir darbe indirmiştir. 1995 yılında yapılan bir hesaplama göre, söz konusu kanunun, Amerika Birleşik Devletleri'ne maliyeti yıllık 30 milyon dolar olarak belirlenmiştir². Bu noktadan hareketle rüşvetin önlenmesine ilişkin çabaların belirli bir devletle sınırlı kalması haksız rekabet oluşturabileceğinden, benzer düzenlemelerin diğer devletler tarafından da yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır..

Bu çalışma söz konusu düzenlemelerin, Türk vergi hukuku açısından bir değerlendirmesini yapmayı amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda birinci bölümde rüşvetin tanımı üzerinde durulacaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde Türk vergi hukukunda rüşvetin gider olarak gösterilip gösterilemeyeceği konusu incelenecektir. Üçüncü bölümde uluslar arası işlemlerde rüşvetin önlenmesine ilişkin çabalar tarihsel bir boyutla açıklanmaya çalışılacaktır. Üçüncü bölümü takiben dördüncü bölümde konu, Türkiye'nin de taraf olduğu uluslar arası anlaşmalar çerçevesinde Türk vergi hukuku açısından irdelenecek ve buradan elde edilen veriler ışığında çalışma sonuçlandırılacaktır.

¹ Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu (Foreign Corrupt Practices Act).

² Ayrıntılı bilgi için bkz. Hines, J. R. "Forbidden Payment: Foreign Bribery and American Business After 1977." National Bureau of Economic Research Working Paper No.5266, ABD, 1995.

1. Rüşvetin Tanımı

Yolsuzlukla ilgili yazında rüşvet; kamu görevlilerinin kamusal mal ve hizmet arzında görev ve yetkilerini kötüye kullanarak, muhatap oldukları kişi ve kurumlara ayrıcalıklı işlem yapmalarını ve bu suretle para veya diğer şekillerde bir menfaat elde etmelerini ifade etmektedir. Rüşvet vasıtasıyla görev ve yetkinin kötüye kullanılması iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Bunlardan birincisi, kanuna uygun olan bir işlemin kişisel çıkar sağlamak amacıyla daha yavaş yerine getirilmesidir. İkincisi, kanuna uygun olmayan, bir diğer deyişle kanunca yasaklanmış bir işlemin bir menfaat karşılığı yapılmasıdır. Literatürde birinci kategorideki rüşvete “hafif rüşvet”, ikinci kategoridekine ise “ağır rüşvet” adı verilmektedir. Türk Ceza Kanun’unun (TCK) halen yürürlükte bulunan 211. maddesi rüşvetin tanımını yaptıktan sonra konumuz açısından yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşveti de tanımlamaktadır. TCK’nun 211.maddesinin 1. ve 3. fıkraları şöyledir:

“Ceza kanununun tatbikinde memur sayılanların, kanunen veya nizamem yapmaya veya yapmamaya mecbur oldukları şeyi yapmak veya yapmamak için aldıkları veya başkalarına aldıkları para, hediye ve her ne nam altında olursa olsun sağladıkları diğer menfaatler ile bu maksatla alıp sattıkları veya ihale eyledikleri taşınır ve taşınmaz malların gerçek değerleri ile verilip alınan bedel arasındaki fahiş fark rüşvet sayılır.

...

Yabancı bir ülkede seçilmiş veya atanmış olan, yasama veya idarî veya adlî bir görevi yürüten kamu kurum veya kuruluşlarının memur veya görevlilerine veya aynı ülkede uluslararası nitelikte görevleri yerine getirenlere, uluslararası ticarî işlemler nedeniyle, bir işin yapılması veya yapılmaması veya haksız bir menfaatin elde edilmesi veya muhafazası amacıyla, doğrudan veya dolaylı olarak birinci fıkranın öngördüğü menfaatlerin teklif veya vaat edilmesi veya verilmesi de rüşvet sayılır”

TCK, 26.9.2004 tarihinde kabul edilerek 12.10.2004 tarihinde yayımlanan 5237 sayılı kanunla değiştirilmiştir. 1 Nisan 2005 tarihinde yürürlüğe girecek olan bu kanununun 252. maddesinin 3. ve 5. fıkraları, rüşvet ve yurtdışındaki kamu görevlilerine verilen rüşvet ile ilgili şu düzenlemeleri getirmektedir:

“Rüşvet, bir kamu görevlisinin, görevinin gereklerine aykırı olarak bir işi yapması veya yapmaması için kişiyle vardığı anlaşma çerçevesinde bir yarar sağlamasıdır.

...

Yabancı bir ülkede seçilmiş veya atanmış olan, yasama veya idarî veya adlî bir görevi yürüten kamu kurum veya kuruluşlarının memur veya görevlilerine veya aynı ülkede uluslararası nitelikte görevleri yerine getirenlere, uluslararası ticarî işlemler nedeniyle, bir işin yapılması veya

yapılmaması veya haksız bir menfaatin elde edilmesi veya muhafazası amacıyla, doğrudan veya dolaylı olarak yarar teklif veya vaat edilmesi veya verilmesi de rüşvet sayılır

2. Türk Vergi Hukukunda Rüşvetin Gider Olarak Gösterilmesi

Birey ile devlet arasındaki temel iktisadi ilişki olan vergilendirme, önemli bir yönüyle kişiler arasında gerçekleşen özel hukuk ilişkilerinden, devletin kamu giderlerini karşılamak amacıyla ve zora dayalı olarak pay almasını öngörmektedir. Devletin vergi almak suretiyle müdahale ettiği bu özel hukuk işlemlerinin, yasaya veya ahlaka aykırı olması vergilendirmeyi engelleyici olarak kabul edilmemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 9/2. maddesi uyarınca, yasalar tarafından yasak olduğu ilan edilmiş bir vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması, yükümlülüğü kaldırmayacaktır. Doktrinin de katıldığı bu görüş uyarınca, rüşvet bir gelir olması bakımından vergilendirilebilecektir³.

Vergi hukukunun ahlakî tarafsızlığı (burada kullanılan ahlakî tarafsızlık ile kastedilen kötü ahlaklı olmak değil, ahlakî değer yargılarından yoksun bulunmak veya bu konuda kendini tarafsız görmek durumudur) olarak ifade edebileceğimiz bu durumun temel gerekçesi, vergilendirmede eşitliği sağlamaktır. Yasaya ve ahlaka uygun bir vergiyi doğuran olayla gelir elde eden bir kişiden vergi alınmasına karşın, yasaya ve ahlaka aykırı bir vergiyi doğuran olayla gelir elde eden kişiden vergi alınmaması, bu ikinci kişinin ödüllendirilmesi anlamına gelebilecektir. Kaldı ki, vergilendirmenin amacı yasaya ve ahlaka aykırı faaliyetlerle uygun faaliyetleri birbirinden ayırmak değildir.

Bu noktada konuyla ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken temel sorun şu şekilde ifade edilebilir: Yasaya ve ahlaka aykırı bir vergiyi doğuran olayla elde edilen gelir vergilendirilirken, yasaya veya ahlaka uygun bir gelir, rüşvet ile elde edilirse aynı kural tersine de işleyecek midir? Bir başka ifade ile gelirin elde edilmesi veya idamesi için ödenen rüşvet vergi matrahını azaltıcı bir etkiye sahip olacak mıdır?

Türk vergi sistemi içerisinde, gelir üzerinden alınan vergiler açısından nelerin gider olarak gösterilebileceğine ilişkin özel düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 40 ve 41. maddelerinde yapılmaktadır. Kanunen kabul edilen gider ve kanunen kabul edilmeyen gider ayrımı üzerine kurulu olan ilgili maddelerin yaklaşımı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/1. maddesi uyarınca kurumların ödeyeceği vergilerin matrahları için de geçerli olmaktadır.

³ Çağan, N., Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler, Prof.Dr. Bülent Nuri Esen'e Armağan, Ankara, 1977, s.103 vd.

2.1 Kanunen Kabul Edilen-Edilmeyen Gider Ayrımı

Türk vergi sistemi açısından rüşvetin bir gider olarak gösterilmesinin engellenip engellenmediğini belirleyebilmek amacıyla öncelikle, GVK'nın kanunen kabul edilmeyen giderler başlıklı 41. maddesinin incelenmesi yerinde olacaktır.

GVK'nın 41. maddesi kanunen gider olarak yasaklanmış harcamaları, tahdidi bir liste halinde sıralamaktadır. 41. maddenin bentleri incelendiğinde, rüşvetin ismen zikredilmediği görülmektedir. Aynı zamanda 41. maddede yasaya veya ahlaka aykırı harcamalara işaret eden bir ifadeye de rastlanmamaktadır. Dolayısıyla GVK'nın 41. maddesi bağlamında, rüşvet kanunen kabul edilmeyen bir gider değildir.

Acaba rüşvet kanunen kabul edilen bir gider olarak kabul edilecek midir? GVK'nın sistematigi uyarınca bir harcamanın gider olarak kabul edilebilmesi için kanunen gider olarak indirilmesinin yasaklanmamış olması yeterli değildir. Bu harcamanın aynı zamanda kanunen kabul edilen bir gider olarak da öngörülmesi gerekmektedir. GVK'nın kanunen kabul edilen giderler başlıklı 40. maddesi, gayrisafi gelirden indirilerek safi gelire ulaşılmasını sağlayan harcamaları belirlerken, 41. maddeden farklı olarak tahdidi bir liste vermemektedir. Madde uyarınca mutlak olarak gayrisafi gelirden indirilebilecek harcamaların yanı sıra, gelirin elde edilmesi veya idamesi amacıyla yapılan genel giderler de indirim konusu yapılabilecektir. GVK'nın bu tutumu uyarınca ilgili harcama ile elde edilen gelir arasında bir illiyet bağının varlığı yeterli görülmektedir⁴. Dolayısıyla GVK'nın 40. maddesi, ilgili harcamanın yasaya veya ahlaka aykırı olmaması kaydıyla indirime konu edilmesi gibi bir kaygı içermemektedir.

GVK'nın 40 ve 41. maddelerinin konuya ilişkin yaklaşımı göz önünde bulundurularak varılacak ara sonuç itibariyle, Türk vergi sisteminde rüşvetin gelirin elde edilmesi veya idamesi amacıyla ödenmesi halinde gayri safi gelirden indirilebileceği ifade edilebilir. Bir başka ifade ile pozitif hukukta rüşvetin gider olarak gösterilmesini önleyici bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum kanımızca vergi hukukunun ahlaki tarafsızlığı ile paralel ve olması gereken hukuka uygun bir tutumdur.

Ancak belirtmek gerekir ki mükellef açısından verdiği rüşveti gider olarak göstermek hem teknik olarak çok zordur, hem de rasyonel bir davranış değildir. Herşeyden önce VUK'un 227. maddesi uyarınca matrahı azaltıcı her türlü giderin belgelendirilmesi gerekmektedir. Oysa rüşvetin belgelendirilmesi kolay bir iş değildir. Kaldı ki, rüşvet belgelendirilse bile bu durum mükellefin TCK'nın 211. maddesi hükümünü ihlalini ikrarı olacağından, rasyonel bir davranış olarak kabul edilemeyecektir.

⁴ Şenyüz, D., Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003, s.46.

2.2 Gider Olması Bakımından Rüşvet

Gelirin vergilendirilmesinde safî miktarın esas alınması, vergi hukukunda geçerli olan gelir tanımının temel özelliklerinden birisi olarak kabul edilmektedir⁵. Bu niteliğin GVK'nun 1. ve KVK'nun 13. maddesi tarafından açıkça zikredildiği bilinmektedir. Vergilendirmede gayrî safî tutar yerine safî tutarın esas alınmasının bir anlamda, Anayasa'nın 73/1'nci maddesinde ifade edilen ödeme gücünü kavradığı da söylenebilir⁶. Dolayısıyla gelirin elde edilmesini sağlayan rüşvetin, gider olarak gösterilmesi gelirin vergi hukukundaki temel niteliklerine ve Anayasal ilkelere uygun düşmektedir.

Bu çerçevede Alman hukukunda yasaya ve ahlaka aykırı faaliyete bağlı kazanç elde etmek amacıyla yapılan giderlerin indirim konusu yapılacağı doktrin tarafından işaret edilmektedir⁷. Mevzuat Alman kanunu gider olarak yasaya ve ahlaka aykırı harcamaların değil, yasaya ve ahlaka aykırı faaliyetlerden elde edilen kazanç için yapılan giderlere ilişkin bir saptama yapmaktadır. Ancak kanımızca, vergiyi doğuran olay, tarhiyattan farklı olarak sadece *yükümlendirici* değil aynı zamanda *yararlandırıcı* da olan bir işlemdir⁸. Yükümlendirici bir idarî işlem olan tarhiyatın sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay, bu şekilde iki taraflı olması özelliği sayesinde tüm istisna ve muafiyet uygulamalarına da teorik temel oluşturmaktadır. Vergiyi doğuran olayla ilgili olarak değinilmesi gereken bir başka nokta da, VUK'nun 3/b hükmüdür. Buna göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas tutulacaktır. Bu çerçevede rüşvet, VUK'nun ifade ettiği gerçek mahiyet kavramını gider olması bakımından karşılamaktadır. VUK'nun ilgili hükmünün gerçek mahiyet ile kastettiğinin, ilgili giderin ceza kanununa uygun olması olarak anlaşılması gerekir. Başka bir deyişle, ilgili giderin gerçekten yapılmış olması yeterlidir.

Rüşvetin gider olarak kabul edilmesinin bir diğer zorunlu nedeni de, bir giderin yasaya ve ahlaka aykırılığının tespiti konusunda yaşanacak sıkıntılardan kaynaklanmaktadır.

Vergi idaresinin rüşveti veya bir başka harcamayı yasaya aykırılığı nedeniyle gider olarak kabul etmemesi, kanımızca kandisini ceza mahkemesi yerine koyması anlamına geleceğinden fonksiyon gaspı olarak kabul edilebilecektir. Zira fonksiyon gaspı Günday tarafından⁹ ***“idarenin genel olarak görevli olmadığı, bir başka devlet organının görev alanına giren konularda işlem tesis etmesi dolayısıyla ortaya çıkan yetki sakatlığı...”***

⁵ Bilici N., Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, 9. Baskı Ankara 2004, s.151.

⁶ Öncel M., Çağan N., Kumrulu A., Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara 2004, s.247.

⁷ Akkaya M., Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara 2002, s.89.

⁸ Aynı yöndeki görüş için bkz. Akkaya (2002), s.89.

⁹ Günday M., İdare Hukuku, İmaj Yayınevi, Ankara 2004, s.147.

olarak tanımlanmıştır. Vergi idaresinin ceza mahkemesine ait bir yetkiyi kullanmak suretiyle, ilgili gideri rüşvet olarak tanımlaması ve matraha eklemesi yetki yönünden sakat bir idari işlem olarak kabul edilebilecektir. Bu noktada vergi dairesine düşen ilgili harcamanın gelirin elde edilmesini sağlayıcı olup olmadığını tespit etmektен ibaret olmalıdır¹⁰.

2.3 Danıştay'ın Tutumu

Danıştay'ın doğrudan doğruya rüşvetin indirilip indirilemeyeceğini değerlendiren bir kararı bulunmamaktadır. Ancak bir kararında Danıştay¹¹, ekmek üreten fırınların sayısal çokluğu nedeniyle oluşan rekabetin azaltılması amacıyla, diğer fırıncıların fırınlarının kapatılması karşılığında ödenen miktarın gider olarak kabul edilemeyeceğine hükmetmiştir. Karar metni incelendiğinde Danıştay'ın, ilgili gideri yasaya veya ahlaka aykırı gördüğünden değil, işle ilgili görmediğinden gider olarak kabul etmediğini görmekteyiz. Danıştay aksi duruma ilişkin değerlendirme yapmamıştır. Dolayısıyla eğer bu gider yasaya ve ahlaka aykırı olarak görülseydi, gider olarak indirilmesine izin verilip verilmeyeceği, karardan anlaşılmamaktadır.

Danıştay'ın tutumu bir diğer kararında¹² daha net görülebilmektedir. Danıştay, ***“İhaleden çekilmelerini sağlamak amacıyla yapılan ödemelerin 193 sayılı GVK'nın 40. maddesinde belirtilen indirilecek giderlerden olmadığı, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış bir gider olarak kabulünün mümkün bulunmadığı, gayri meşru ödemelerin kanunen tecviz edilemeyeceği gibi, himayesinin de söz konusu olamayacağı...”*** ifadesini kullanmaktadır. Görüldüğü üzere Danıştay ilgili ödemeyi gayri meşru kabul etmekte ve indirilmesine izin vermemektedir. Oysa bu tip bir ödemenin gayri meşruluğunu araştırmak bir idari yargı organının görev alanına girmektedir. Bir davranışın konusunun suç olup olmadığını tespit etme yetkisi münhasıran ceza mahkemelerinin görev alanına giren bir konudur. Her ne kadar VUK'nun 367/son fıkrası, ceza mahkemelerinden sadır olacak kararların, idare mahkemelerini ve vergi idaresini etkilemeyeceğini belirtse de madde başlığında da anlaşılacağı üzere bu tespit sadece vergi suç ve cezaları bakımından yapılmaktadır¹³. Dolayısıyla konumuz açısından VUK 367/2 hükmünün doğrudan bir etkisi olmayacaktır.

¹⁰ Vergi idaresinin, rüşveti gider olarak göstermek amacıyla belgelendirebilen mükellef hakkında suç duyurusunda bulunmasının, VUK'nun 5. maddesindeki “vergi mahremiyetini” ihlal anlamına geleceği de söylenebilir.

¹¹ Dş. 4. D. 16.02.1981, 1980/1643 E., 1981/202 K.

¹² İlgili Danıştay kararı için bkz. Kızılot, Ş., Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Savaş Kitabevi, Ankara, 1994, cilt 2, s.877

¹³ Kaneti, S., Vergi Hukuku, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986, s.216.

3. Yurtdışında Ödenen Rüşvetin Gider Olarak Gösterilmesinin Önlenmesi

ABD’de, 1977 yılında çıkarılmış olan “Yabancı Ülkelerde Yosuzluk Uygulamaları Kanunu”¹⁴, rüşvetin ABD sınırlarının dışında verilmesinin de suç olarak sayıldığı ilk örneği teşkil etmektedir. 1970’li yıllarda hem uluslar arası alanda, hem de ulusal alanda yaşanan skandallar, ABD’yi böyle bir kanun çıkarmaya sevk etmiştir. Ancak Kanun, uluslar arası toplum tarafından Amerikan çıkarlarını korumanın yeni bir yöntemi olarak eleştirilmiş ve Birleşmiş Milletler’e (BM) üye ülkelerin de benzer yasal düzenlemelere gitmesi şeklindeki yaklaşım gündeme geldiğinde, üye ülkelerin tepkisi sonucunda öneri reddedilmiştir.

Gelişmiş ülkelerin ABD’nin amacına ilişkin şüpheli yaklaşımına rağmen, 1976 yılında Uluslar Arası Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organization for Economic Cooperation & Development-OECD) rüşvetin önlenmesi amacıyla, “Uluslar Arası Yatırım ve Çok Uluslu Firmalar” deklarasyonunu yayımlamış, ancak girişim itibar görmemiştir. Ardından bu defa Uluslar Arası Ticaret Odası (International Chambers of Commerce-ICC), BM’nin girişimine paralel olarak, bünyesinde bir komisyon kurmuş ve bu komisyon 1977’de ticarî işlemlerde zimmetin ve rüşvetin önlenmesini içeren öneriler yayımlamıştır. Önerilerin bazılarını muhalefet edilmesi ve hükümetlerin metne destek vermemeleri nedeniyle ticaret odalarının söz konusu girişimi, 1996’da yeni bir raporun kabulüne kadar ölü olarak kalmıştır.

Son olarak OECD’deki ABD’li yetkililer, ticarî işlemlerde yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin önlenmesi amacıyla, 1989 yılında yeni bir hareket başlatmışlardır. Bu hareketin sonucu olarak, iki yıl sonra OECD bakanları, ikinci bir öneriyi kabul ederek, ticaret amacıyla ödenen rüşvetin vergilerden düşülmesini sağlayan istisnaların vergi kanunlarından çıkarılması çağrısında bulunmuşlardır. OECD’nin söz konusu girişimi 1994’deki “Ticarî İşlemlerde Yolsuzluk Üzerine Öneriler” metninin yayımlanması ile sonuçlanmıştır. Adı geçen metin yolsuzluklarla ilgili ilk uluslar arası metin niteliğini de taşımaktadır.

Diğer uluslar arası girişimler ise şöyle özetlenebilir: Dünya Bankası (International Bank of Reconstruction and Development-IBRD) ve Uluslara Arası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF) gibi finansal kurumlar, ülkelere verdikleri kredileri, borcu alan ülkenin yolsuzluklarla mücadele bağlamında yapacağı yapısal reformlara bağlamaktadır. Yine bölgesel birer oluşum olan Avrupa Birliği (European Union-EU) ve Amerika Devletler Örgütü (OAS), yolsuzluklara karşı etkili önlemler almış ve üye devletlerin zorunlu olarak uygulamalarını sağlamıştır. Ayrıca Uluslar Arası Ticaret Odaları Birliği(ICC), Parlamenterler Birliği, Uluslar Arası Şeffaflık Örgütü

¹⁴ Kanunun çıkış süreci ve öncesi olayları için bkz. Schroth P.W. (2001: 4-8).

(Transparency International-TI) gibi meslek kuruluşları ile kâr amacı gütmeyen kuruluşlar da uluslar arası alanda yolsuzlukla mücadele çalışmalarını yürütmektedirler.

Yukarıda OECD bünyesinde yürütüldüğüne değinilen ve yayımlanan ilk metin olarak ifade edilen “Ticarî İşlemlerde Yolsuzluk Üzerine Öneriler” metni 15 Şubat 1999 yılında “Uluslar Arası Ticarî İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Önlenmesi Anlaşması” adıyla yürürlüğe girmiştir. İmzacı ülkelerden bir kısmı anlaşmanın yürürlüğe girmesinden önce gerekli düzenlemeleri yaparken, bir kısmı da anlaşma yürürlüğe girdikten sonra gerekli düzenlemeleri yapmışlardır¹⁵. Türkiye, 11.01.2003 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanan 4782 sayılı kanun ile anlaşmadan doğan yükümlülükleri Türk Ceza Kanunu, Devlet İhale Kanunu, Karaparanın Aklanmasının Önlenmesi, Uyuşturucu Maddelerin Murakabesi Hakkında Kanun, Devlet Memurları Kanunu ve Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararnamesinde değişiklik yapmak suretiyle yerine getirmeye çalışmıştır. Bu noktada söz konusu kanunlarda yapılan değişikliklerin anlaşmadan doğan yükümlülükler için yeterli olup olmadığı sorusu akla gelebilir. Bu sorunun cevabını verebilmek için “Uluslar Arası Ticarî İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Önlenmesi Anlaşması”¹⁶,nın maddelerine bakmak gerekmektedir.

15 Şubat 1999 yılında anlaşmanın yürürlüğe girmesinden iki yıl önce OECD, “Uluslar Arası Ticarî İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Verilen Rüşvetin Önlenmesi Anlaşması”na ilişkin yeni bir öneri getirmiştir. Söz konusu teklif, ülke kanunlarında rüşvetin *vergiden indirilmesini* sağlayan düzenlemelerin katılımcı ülkeler tarafından kaldırılmasını öngörmektedir. Anlaşmayı imzalayan 34 ülkenin¹⁷ tamamı OECD Konseyinin önerisini kabul etmiştir¹⁸. Başka bir deyişle söz konusu önerinin anlaşmaya eklenmesi ile yabancı ülkelerde verilen rüşvetin, sadece ceza hukuku açısından suç sayılması bir ülkenin anlaşmadan kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirdiği anlamına gelmemektedir. Ceza hukuku

¹⁵ İzlanda (17 Ağustos 1998), Japonya (13 Ekim 1998), Almanya (10 Kasım 1998), Macaristan (4 Aralık 1998), ABD (8 Aralık 1998), Finlandiya (10 Aralık 1998), Birleşik Krallık (14 Aralık 1998), Kanada (17 Aralık 1998), Norveç (18 Aralık 1998), Bulgaristan (22 Aralık 1998), Kore (4 Ocak 1999), Yunanistan (5 Şubat 1999), Avusturya (20 Mayıs 1999), Meksika (27 Mayıs 1999), İsveç (8 Haziran 1999), Belçika (27 Temmuz 1999), Slovakya (24 Eylül 1999), Avusturalya (18 Ekim 1999), İspanya (14 Ocak 2000), Çek Cumhuriyeti (21 Ocak 2000), İsviçre (31 Mayıs 2000), Türkiye (26 Haziran 2000), Fransa (31 Temmuz 2000), Brezilya ((24 Ağustos 2000), Danimarka (5 Eylül 2000), Polonya (8 Eylül 2000), Portekiz (23 Kasım 2000), İtalya (15 Aralık 2000), Hollanda (12 Ocak 2001), Arjantin (8 Şubat 2001), Lüksemburg (21 Mart 2001), Şili (18 Nisan 2001), Slovenya (6 Ekim 2001) ve İrlanda (22 Eylül 2003).

¹⁶ Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions.

¹⁷ Bkz. Dipnot 3.

¹⁸ (www.mac.doc.gov/tcc/anti_b/oecd_2000/pdf/chapter4z.pdf).

açısından gerçekleştirilen düzenlemeler yanında vergi hukuku veya kanunları açısından da benzer bir düzenlemenin yapılması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Anlaşmanın uygulanmasının gözlemlenmesi görevi “Uluslar Arası Ticarî İşlemler Çalışma Grubu”na verilmiş olup, imzacı ülkelerin söz konusu çalışma grubuyla birlikte hareket etmeleri gerektiği, Anlaşma’nın 12. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu amaçla 1998 yılından bu yana OECD bünyesinde yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin gider olarak gösterilmesine yol açan düzenlemelerin takip edilmesi gündeme gelmiştir. OECD bünyesindeki Hazine Bölümü (Treasury Department) söz konusu gözetimi yaparak raporlar halinde yayımlamaktadır. Ülkelerin vergi kanunlarındaki düzenlemelere ilişkin en son rapor 2002 yılında yayımlanmıştır. Buna göre bazı ülkelerin rüşvetin indirilmesine ilişkin yaptıkları düzenlemeler şöyle özetlenebilir¹⁹.

3.1 Arjantin

Arjantin yabancı ülkelerde verilen rüşvetin vergiden indirilmesine müsaade etmemektedir. Vergi kanunlarında tanımlanan harcamalar vergiden indirilebilmektedir. Kanunlar, belirli olarak rüşvete atf yapan bir harcama tanımlamamaktadır.

3.2 Avusturalya

2000 yılının başında Avusturalya Parlamentosu, vergi kanunlarında değişiklik yapan kanunla²⁰ yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin harcama olarak indirilememesini sağlamıştır. Söz konusu değişiklik, 1999/2000 ve sonrasında elde edilen gelirleri kapsayacak şekilde yapılmıştır.

3.3. Avusturya

Yasa, Avusturya Parlamentosu tarafından Ekim 1998 yılında kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 20.bölümünün 1.paragrafının 5.fikrasında “suç sayılan fiilere ilişkin harcamaların belirli koşullarda vergiden indirilemeyeceği...” ibaresindeki belirli durumlar ifadesini kaldırmak suretiyle suç sayılan bir fiille ilgili yapılan harcamaların vergiden indiriminin söz konusu olamayacağını kabul etmiştir. Ağustos 1998 yılında Avusturya ceza yasasında yapılan değişiklikle yurtdışında verilen rüşvetin de suç olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla 1 Ekim 1998 yılından bu yana yurtdışında verilen rüşvet vergi kanunlarına göre matrahtan indirilememektedir.

¹⁹ Update on The Implementation of The OECD Recommendation on The Tax Deductibility of Bribes To Foreign Public Officials In Countries Party To The Bribery Convention.

²⁰ Tax Laws Amendment Act (No.2).

3.4 Belçika

Belçika’da yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin suç sayılması ve “gizli komisyon” (secret commissions) adı altında, doğrudan veya dolaylı olarak verilen rüşvetin vergiden indirilebilmesinin engellenmesini sağlamak amacıyla verilen kanun teklifi 3 Nisan 1999’da yasalaşarak yürürlüğe girmiştir.

3.5 Brezilya

Brezilya’da yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin, vergilerden indirilmesine müsaade edilmemektedir.

3.6 Bulgaristan

Bulgaristan’da yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin, vergilerden indirilmesine müsaade edilmemektedir.

3.7 Kanada

Yurtdışında kamu görevlisine rüşvet vermek amacıyla ya da rüşvet vermek amacıyla yapılan plâna ilişkin harcamalar indirim konusu değildir.

3.8 Çek Cumhuriyeti

Çek Cumhuriyeti, yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin indirimine izin vermemektedir. İndirim, rüşvet “hediye” şeklinde verilse dahi söz konusu olamamaktadır. Verilen hediyelerin indirim konusuna dahil olabilmesi için iki koşulun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi, hediyein bilim, eğitim, kültür, yangından korunma ve diğer sosyal, yardım veya insanî yardım amacıyla verilmiş olması; ikincisi de hediyein, matrahın belirli bir miktarını aşmaması gerekmektedir. Bu oran katı bir şekilde tespit edilmektedir. Bu iki koşulun varlığında ancak “hediye” indirim konusu olabilmektedir.

3.9 Danimarka

Danimarka Parlamentosu, 1 Ağustos 1998 yılında yürürlüğe giren kanun ile, yurtdışında verilen rüşvetin matrahtan indirilmesini engellemiştir. 1997 yılına kadar Danimarka, verilen rüşvetin gider olarak gösterilebilmesi için ilgili ülkede gümrük işlemleri içinde kabul edilmesi şartını aramaktaydı. Rüşvetin normal bir gümrük işlemi olarak görüldüğünün ispatı vergi mükellefine ait bulunmaktaydı. Pratikte çok küçük sayıda firma rüşvetin vergiden indirilmesi talebinde bulunmuştur. Aynı zamanda Danimarka vergi idaresi belgelendirmenin güçlüğü nedeniyle rüşvetin indirim konusu yapılmasına gönülsüz yaklaşmaktadır.

3.10 Finlandiya

Fin hükümeti, Aralık 2001 tarihinde “Ticarî Kârların ve Profesyonel Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirin Vergilendirilmesi Kanununda” değişiklik ile, rüşvetin matrahtan indirilmesini yasaklamıştır. Bu tarihe kadar yurtdışındaki kamu görevlilerine verilen rüşvetin matrahtan indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme de bulunmamaktadır.

3.11 Fransa

Fransız Parlamentosu, 29 Aralık 1997 tarihinde Fransız vergi kanunlarında yaptığı değişiklik ile yurtdışındaki kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergi matrahından indirilmesini engellemiştir. OECD Anlaşması'nın yürürlüğe girdiği malî yıl içinde açılan kontratlar da dahil olmak üzere Anlaşma'nın tanımı içine giren rüşvet nevinden ödemeler vergilendirilebilir kârdan indirilememektedir.

3.12 Almanya

Almanya, yurtdışındaki kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergi matrahından indirimine müsaade etmemektedir. Almanya, rüşvet veren ve alanın cezaya çarptırılması durumunda rüşvetin indirilemeyeceğini hüküm altına almıştı. 24 Mart 1999'da değişiklik ile söz konusu koşul kanundan kaldırılmıştır.

3.13 Yunanistan

Yunanistan kanunları yurtdışında verilen rüşvetin vergi matrahından indirilmesine müsaade etmemektedir.

3.14 İrlanda

İrlanda vergi kanunlarında, yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin, vergi matrahından indirilecek giderler kapsamına girmediği ve OECD Anlaşması'na uyum açısından herhangi bir belirli düzenlemeye ihtiyaç olmadığı ifade edilmektedir.

3.15 İtalya

İtalya, yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergi matrahından indirilmesine müsaade etmemektedir. Bununla birlikte 1994 yılında yapılan düzenleme ile yasa dışı kaynaklardan elde edilen kazançlar da vergi konusu içine dahil edilmiştir.

3.16 Hollanda

Hollanda, 1 Şubat 2001 tarihinde yürürlüğe giren değişiklik ile yurtdışında ödenen rüşveti ceza kanununda suç olarak tanımlamıştır.

3.17 Norveç

Norveç Parlamentosusu, 10 Aralık 1996 tarihinden itibaren yabancı gerçek kişi veya kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergi matrahından indirilmesini engellemiştir. Yasadan önce, yurtdışında verilen rüşvetin gümrük işlemleri içinde görülmesi durumunda indirilmesine izin verilmekteydi.

3.18 İspanya

2 Şubat 2000 tarihinden itibaren yurtdışında ödenen rüşvet vergi matrahından indirilememektedir.

3.19 İsveç

1 Temmuz 1999 tarihinden itibaren, yurtdışında verilen rüşvet vergiden indirilememektedir. Bu kanunun yürürlüğe girmesinden sonra İsveç, verilen rüşvetin vergi matrahından indirilebilmesi konusunda duruma (case by case) göre hareket etmektedir. Rüşvetin, eğlence harcamaları şeklinde ya da harç şeklinde ortaya çıkması durumunda ise vergi matrahından indirilmesine belirli sınırlar içinde müsaade edilmektedir.

Eğer rüşvet, ilgili ülkede bir harç gibi algılanıyor ve uygulanıyorsa, yapılan harcama diğer ticarî harcamalar gibi düşünülüp vergi matrahından indirilebilmektedir. Ancak vergi mükellefinin söz konusu harcamanın gerekli olduğunu veya söz konusu ödemenin ilgili ülkede normal bir gümrük işlemi şeklinde kabul edildiğini ispatlaması gerekmektedir. Rüşvetin eğlence harcamaları şeklinde tezahür etmesi durumunda ise belirli limitler çerçevesinde ticarî harcama olarak kabulü ile vergi matrahından indirilmesine olanak sağlanmaktadır.

3.20 Türkiye

Türkiye’de, yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergiden indirilmesine ilişkin *açık bir hüküm* bulunmamaktadır.

3.21 Birleşik Krallık

Birleşik Krallık'ın yetki alanı içinde suç sayılan herhangi bir işleme bağlı olarak yapılan ödemenin vergiden matrahından indirimini engellenmektedir. 14 Şubat 2002'den bu yana Birleşik Krallık vatandaşları ile Birleşik Krallık menşeli olup yabancı ülkelerde faaliyette bulunan firmalar, yetki alanı içine girmektedir. Ayrıca hükümet, 1 Nisan 2002'den itibaren geçerli olmak üzere vergi indirimini engelleyecek bir kanun değişikliği teklifinde bulunulacağını açıklamıştır. Birleşik Krallıkla ilgili olarak önemli bir noktanın altını çizmek gerekmektedir. 2001 yılının sonuna kadar Birleşik Krallık, OECD Anlaşması çerçevesinde herhangi bir düzenlemeye ihtiyaç olmadığını, halen yürürlükte bulunan Birleşik Krallık kanunlarının²¹ yurtdışında verilen rüşvetin vergiden indirilmesini yasakladığını savunmuştur. Halbuki bazı yazarlar²², Birleşik Krallık kanunlarının, OECD Anlaşması'yla uyumlu olmadığını belirterek, hükümetin, yeni bir düzenlemeyle yurtdışında verilen rüşvetin vergi matrahından indirilmesini yasaklaması gerektiğini düşünmektedirler. Zira yukarıda da ifade edilmeye çalışıldığı gibi, Birleşik Krallık'ın kendi sınırları dışında verilen rüşvete ilişkin bir yetkisi bulunmamaktadır. Öte yandan OECD özellikle yurtdışında verilen rüşvetin vergi matrahından indirilmesinin yasaklanmasını öngörmektedir.

3.22 ABD

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvet *ceza kanunlarına göre suç ise*, vergi matrahından indirimine müsaade etmemektedir. Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları²³ (FCPA) Kanunu yürürlüğe girmeden önce, ABD kanunlarına göre veya ilgili ülke kanunlarına göre suç olsun ya da olmasın kamu görevlisine veya çalışanına verilen rüşvetin vergi matrahından indirilmesine yasak getirilmişti. Rüşvetin vergi matrahından indirilmesinin önlenmesi, bu konuyla ilgili bir ceza alınıp alınmamasından bağımsız olarak değerlendirilmekteydi. Kanunun yayımlanmasından sonra, Yabancı Ülkelerde Yolsuzluk Uygulamaları Kanunu çerçevesindeki faaliyetlerin tümünde vergi matrahından indirilebilme olanağı kaldırılmıştır. ABD'de var olan "Yabancı Ortaklıkların Kontrolü"²⁴ nü düzenleyen ABD vergi yasaları çerçevesinde, yavru şirketin yurtdışında ödediği rüşvet ABD'deki ana şirketin elde ettiği vergilendirilebilir gelir gibi muamele görmektedir. Böylelikle vergi indiriminin önüne geçilmiş olmaktadır. ABD yasalarına

²¹ Public Bodies Corrupt Practices Act (1889), the Prevention of Corruption Act (1906), the Prevention of Corruption Act (1916).

²² Bkz. Lowry & Schroth (1999), Bushell (2000).

²³ Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), 1977.

²⁴ Controlled Foreign Corporations.

göre, kişilerin söz konusu ödemeler için ceza almış ya da almamış olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Ödemelerin FCPA'ya aykırı olduğunun ispat yükümlülüğü ABD Hazinesine verilmiştir.

4. Türk Vergi Hukuku Açısından Yurtdışında Ödenen Rüşvetin Gider Olarak Gösterilmesi

Çalışmanın bu bölümünde “Türk Vergi Hukuku” açısından, yurtdışında ödenen rüşvetin gider olarak gösterilmesi incelenecek ve yukarıda anlatılmaya çalışılan hususlar çerçevesinde genel bir değerlendirme yapılacaktır. Konumuz açısından en önemli metin daha evvelce iç hukuk kaynağı şeklinde uyumlaştırılan OECD'nin “Uluslar Arası Ticarî İşlemlerde Rüşvetin Önlenmesi Anlaşması”²⁵’dir. Anlaşma metni, uluslar arası ticarî işlemlerde rüşvetin vergiden indirilmesine ilişkin olarak yapılan düzenlemeleri iki gruba ayırmaktadır. Bunlardan birincisi dolaylı olmayan bir biçimde, verilen rüşvetin cezalandırılmasına ilişkin 3. madde kapsamındaki düzenlemedir. Buna göre;

“... yabancı kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergiden indirilmesine olanak sağlayan üye ülkeler, verilen rüşvetin vergiden indirilmesini engelleyecektir...” şeklindedir.

Anlaşma'nın 8. maddesi, “Muhasebeleştirme” başlığını taşımakta ve imzacı devletlerin şu yükümlülükleri yerine getirmesini istemektedir;

“Yurtdışındaki kamu görevlilerine verilen rüşvetin etkili bir biçimde engellenebilmesi için; her bir taraf, defter tutma, kayıt işlemleri, finansal tablolar, muhasebe ve denetim standartlarında kayıtdışı hesapların yaratılması, kayıtdışı işlem ile menşei belli olmayan işlemler ve varolmayan harcamaların kayıt edilmesini, tanımsız ve yanlış nesnelere pasif hesaplara girmesi ile birlikte kanunsuz belge düzenlenmesinin önlenmesiyle ilgili olarak kendi kanunları ve düzenlemeler (regulation) çerçevesinde her türlü önlemi alacaktır.”

Daha evvelce de ifade edildiği gibi²⁵, Türkiye, anlaşmadan doğan yükümlülüklerini Türk Ceza Kanunu, Devlet İhale Kanunu, Karaparanın Aklanmasının Önlenmesi, Uyuşturucu Maddelerin Murakabesi Hakkında Kanun, Devlet Memurları Kanunu ve Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun Hükmünde Kararnamesinde değişiklik yaparak yerine getirmeye çalışmıştır. Türkiye, OECD anlaşmasından doğan yükümlülüklerini yukarıdaki değişiklikleri gerçekleştirmek suretiyle yerine getirmeye çalışsa da kanımızca bu yeterli değildir. Zira Türk vergi kanunlarında konuya ilişkin bir değişiklik yapılmamıştır. Yine yukarıda ifade edildiği gibi 2002 yılında OECD tarafından yayımlanan izleme raporuna göre Türkiye’de, yurtdışında verilen rüşvetin vergiden

²⁵ Bkz. s.7.

indirilmesine ilişkin *açık bir hüküm* bulunmamaktadır. Bu noktada işaret edilmesi gereken husus, OECD tarafından hazırlanan izleme raporunun önemli bir tespitinde bulunmakla birlikte eksik olduğudur.

Türk vergi kanunları açısından, yurtdışında ödenen rüşvetin matrahtan indirim konusu olmasına ilişkin açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, *GVK 40/1 maddesi kapsamına 1995 yılında 4108 sayılı kanunun 19. maddesi ile eklenen parantez içi hükmün içerdiği;*

“İhracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler bu bendde yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde 5’ini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.”

ifadesi dikkate alındığında gizli bir indirim maddesi bulunduğundan bahsetmek mümkün görünmektedir. Madde gerekçesi incelendiğinde, kanun koyucunun elbette yurtdışında verilen rüşvetin indirilebilmesine olanak sağlayan bir düzenleme saiki gütmediği, belge düzeninin yerleşmiş olmadığı ülkelerle ilişki içindeki ihracatçı, inşaat ve onarım hizmetleri verenler ile taşımacılık hizmeti sağlayanların belge alamamaları nedeniyle uğrayacakları kayıpları telafi amacı içinde olduğu açıktır. Ancak söz konusu amaç, talî bir sonuç doğurarak yurtdışında verilen rüşvetin cirolarının binde 5’i kadarını matrahtan indirimine olanak sağlayabilmektedir. Türk Gelir Vergisi Kanunu için geçerli olan söz konusu hüküm, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinin düzenlediği “kurum kazancının vergilendirilmesine” ilişkin madde de göz önüne alındığında, indirilecek giderlerin kapsamının Türkiye açısından genişletildiği sonucuna ulaşılabilmektedir. Dolayısıyla örtülü bir biçimde yurtdışında kamu görevlilerine verilen rüşvetin vergiden indirilmesine olanak sağlanmış olmaktadır.

Muhasebe standartları açısından yine OECD’nin söz konusu anlaşma maddelerine aykırı bir düzenleme yapıldığı ifade edilebilir. Uygulamada götürü gider kapsamındaki indirimler, muhasebe hesaplarında gösterilmek kaydıyla indirilebilmektedir. Buna göre, götürü gider kapsamındaki indirimler, dönem içinde ve dönem sonu işlemlerde “Tek-Düzen Muhasebe Hesap Plânı” çerçevesinde muhasebeleştirildikten sonra indirilebilecektir. Başka bir deyişle, götürü gider kapsamındaki bir indirimin dönem içi hesaplarda “Diğer Kanunen Kabul Edilen Giderler” başlıklı hesapta gösterildikten sonra, dönem sonunda “Kâr/Zarar Hesapları”na aktarılmak suretiyle indirilmesi mümkün olabilecektir.

Yukarıdaki açıklamaların ışığı altında şu sonuca ulaşılmaktadır. *OECD anlaşmasını, yurtdışındaki ticarî işlemlerde rüşvetin indirilmesine ilişkin maddeleri göz önünde bulundurulduğunda, Türkiye’nin verilen rüşvetin örtülü bir biçimde indirilmesine olanak sağlayan vergi düzenlemesine halen sahip olduğu, muhasebe standartları açısından da gerekli düzenlemeleri söz konusu vergi düzenlemesi nedeniyle yerine getiremediği anlaşılmaktadır.*

SONUÇ

Bu çalışma, yurtdışında ödenen rüşvetin vergi matrahını azaltıcı bir etkiye sahip olmasının, özellikle Türk hukuku ve genel anlamda uluslar arası hukuk açısından bir değerlendirmesini yapmaktadır. Rüşvet; hukukun üstünlüğü, eşitlik, demokrasi, adil rekabet şartları gibi daha sayılabilecek birçok değer üzerinde olumsuz etkileri bulunan bir yolsuzluk türüdür. Çalışmayı oluşturan ana fikir açısından bakıldığında rüşvet, kendisiyle uluslar arası yöntemlerle mücadele edildiğinde engellenebilen olumsuz bir olgudur. Uluslar arası mücadelenin zorunlu olması rüşvetin, ülkeler arasında sirayet edici bir etkiye sahip olmasından kaynaklanmaktadır.

Çalışmanın bulguları açısından olaya yaklaşıldığında, öncelikle Türk vergi hukuku uyarınca rüşvetin gider olarak gösterilmesinin önündeki tek engel, rüşveti ödeyenin aynı zamanda bunu belgelendirmek zorunda olmasıdır. Bu zorunluluğun varlığı kanımızca rüşvetin gider olarak gösterilmesini engelleme konusunda yeterli bir düzenlemedir. Ancak GVK'nun 40/1 maddesinin yukarıda ifade edilen parantez içi hükmü, bu hassasiyeti gözardı etmektedir. Maddede sayılı kişilerin yurtdışında yapmış oldukları harcamaların belge aranmaksızın gider olarak kabul edilmesi, rüşvetin de gider olarak kabul edilmesi anlamına gelecektir. Her ne kadar Türkiye, OECD Anlaşması'ndaki taahhüdünü özellikle TCK'daki değişiklikle yerine getirdiğini öne sürebilecekse de söz konusu değişikliğin Anlaşma'daki amacı karşılamak konusunda yetersiz kaldığı açıktır. Zira Türkiye'nin cezalandırma yetkisinin coğrafi sınırlarını genişleterek yurtdışında ödenen rüşvetleri de suç konusu bir fiil haline getirmek istemesi sisteme yeni bir şey katmamaktadır. Önemli olan yurtdışında yapılan harcamaların gider olarak kabul edilebilmesi için de belgelendirme zorunluluğunun getirilmesidir. Bazı durumlarda vergi mükellefinin ticaret yaptığı ülkedeki belgelendirme güçlüklerini bertaraf edebilmek amacıyla belge aranmaması hususu, yeterli bir gerekçe olarak görülmemelidir. Zira harcamaların belgelendirilmemesi gider olarak rüşvetin de vergi matrahından düşülebilmesi olanağını yaratmaktadır.

OECD Anlaşması çerçevesinde 34 ülkenin vergi kanunlarında yaptıkları değişiklikler ile yurtdışında verilen rüşvetin vergi matrahından indirilebilmesini engellemeye yönelik tedbirler aldığı görülmektedir. Söz konusu 34 ülke içinde Hollanda, Birleşik Krallık, İsveç ve bizim tespitlerimiz doğrultusunda Türkiye'nin ilgili düzenlemeleri rüşvetin indirimine olanak sağlayacak şekilde yaptıkları görülmektedir. Türkiye açısından kanunlarda rüşvetin vergi matrahından indirilebilmesine olanak sağlayan eksikliğin, ***GVK'nun 40/1 maddesindeki parantez içi hükmü kaldırmak suretiyle tamamlanabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.***

KAYNAKÇA

Akkaya, Mustafa., **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.

- Bilici, Nurettin, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınevi, 9 Baskı, Ankara, 2004.
- Bushell, Simon. “UK’s Anti-Corruption Law- Filling in the Gaps”, **International Business Lawyer**, 2000, 28:435.
- Çağan, Nami., “Vergi Hukuku Açısından Yasak Faaliyetler”, **Prof. Dr. Bülent Nuri Esen’e Armağan**, 1977.
- Hines, James R., “Forbidden Payment: Foreign Bribery and American Business After 1977”, **National Bureau of Economic Research Working Paper**, 1995, No:5266.
- Kaneti, Selim., **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986.
- Kızılot Şükrü., **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Kitabevi, cilt 2, Ankara, 1994.
- Lowry, Houston Putnam., Schroth, Peter W., “Survey of 1998 Developments in International Law in Connecticut”, **Connecticut Bar Journal**, 1999, 73:349.
- OECD, “**Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions**”, DAF/FE/IME/BR(97)20, Paris, 1997.
- OECD, “**Recommendation of the Council on the Tax Deductibility of Bribes To Foreign Public Officials**”, DAF/FE/IME/BR(97)20, Paris, 1996.
- OECD, “**Update on the Implementation of the OECD Recommendation on the Tax Deductibility of Bribes To Foreign Public Officials in Countries Party to the Bribery Convention**”, DAF/FE/IME/BR(97)20, Paris, 1997.
- Öncel, Mualla., Çağan Nami., Kumrulu Ahmet., **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2004.
- Schroth, Peter W., “43 Years of Transnational Law Against Corruption”, **Conference on Governance and Corporate Social Responsibility in the New Millennium**, Melbourne, 2001.
- Şenyüz, Doğan., **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.