

Vergi Mükelleflerine Daha Fazla Belirlilik İçin Özelge Uygulaması

Doğan GÖKBEL

*Yrd. Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, Hukuk Fakültesi
Vergi Hukuku Anabilim Dalı
dgokbel@anadolu.edu.tr*

I. Giriş

Mükellefler giderek karmaşık hale gelen vergi mevzuatı karşısında kendilerini güvencede hissetmek için daha fazla belirlilik aramaktadırlar. Özellikle geleceğe dönük işlemlerde doğru ve bağlayıcı bilgiye sahip olmasının önemi artmaktadır. Mükelleflerin vergi uygulamaları ile ilgili olarak idareden çok sayıda bilgi alma aracı olmasına karşılık sağladıkları güvenceler farklıdır. Esas olarak niyetlenen ve gelecekte yapılacak işlemler için istenebilen özelge uygulamaları vergisel sonuçları görebilme olanağı sağlamaktadır. Özellikle yüksek rekabetin olduğu ortamlarda mükellefler büyük işlemlere girmeden önce ya da önemli ekonomik kararlar vermeden önce vergi pozisyonlarını kesinleştirmek isterler.

Türk Vergi Hukukunda Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 413. maddesi ile 1961 yılından beri uygulanmakta olan ve eski adıyla "mukteza" yeni adıyla özelge olarak bilinen düzenlemelerin diğer ülke uygulamaları dikkate alındığında yeterli güvence sağlayıcı nitelikte olmadığı düşünülmektedir. Bu çalışmada özgelge uygulamaların hukuki nitelikleri ortaya konularak Türk Vergi Sistemindeki "özelge" uygulamaları değerlendirilecek ve öneriler sunulmaya çalışılacaktır..

Tüm ülkelerde vergi idareleri vergi kanunlarının uygulanması konusunda yorumlarda bulunmaktadır. Bu yorumlar genel olarak vergi idaresinin kendi teşkilatlarına ve vergi mükelleflerinin geneline yönelik olarak yapılmaktadır. Bağlayıcı olmamaları nedeniyle yeterli güvenceyi sağlamaktan da yoksundurlar. İdareden geleceğe ilişkin bir bilgi istemeden önce bilgi ile bugünkü işlemleri yapmak ve yarın denetime tabi olmak mükellefler açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır (Holden, Novey, 1984:337). Mükellefin kendine özgü koşulların dikkate alınacak biçimde idareden bilgi alması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Burada özelge uygulaması idareden genel bilgi almadan ayrılmaktadır. Özelge uygulamasının asıl amacı gelecekte yapılacak işlemlere ilişkin olarak mükelleflerin vergi sonuçları açısından önlerini görebilmelerini sağlamaktır. Özelge mükellefin danışma hakkının bir sonucu olarak da kabul edilebilir. Vergi idaresinin izleyen dönemlerde yapacağı yorumlarda meydana gelen değişikliklerin mükellefi zor durumda bırakmasını önlemeyi amaçlamaktadır (Morino, 1992: 394). Bunun yanı sıra Hollanda'da da olduğu gibi özelge sistemi uluslararası ticari faaliyetleri özendirmekte kullanılabilir (Romano, 2001:19, Betten 1999; 355, Huiskes, 1995:237).

2. Özelgenin Tanımlanması

Özelge ile ilgili çeşitli tanımlar yapılmıştır. Özelge, basitçe vergi idaresine yazılı olarak yapılan, belirli konu yada işlemlerin vergi uygulamalarının nasıl olacağına ilişkin isteme idaresinin vermiş olduğu yazılı yanıt olarak ifade edilebilir (Sugarman, 1955:1). Özelge, vergi idaresinin vergi ile ilgili olan sorunlarda yazılı olarak aldığı pozisyonudur (Wenche, 1950:106). Özelge vergi idaresince, mükellefin isteği üzerine bir yada daha fazla sayıda gelecekteki işlemlerin vergisel sonuçlarına ilişkin istemi üzerine yapılan yorumdur (Sandler, 1997:5). Wheelwright'a göre özelge, mükellefin vergi uygulamalarında idaresinin takdir yetkisini nasıl kullanacağını yada özellikle mükellefin içinde bulunduğu koşulları dikkate alarak vergi mevzuatının idarece nasıl yorumlanacağı konusunda yaptığı araştırmadır (Wheelwright, 1998:71). Romano, mükellefin gelecekte yapacağı işlemlere ilişkin vergi idaresinden başvuru üzerine aldığı ve dayanma hakkı olan öğüt, bilgi yada ifadeleri kapsayan hukuki araçları özelge olarak tanımlamaktadır (Romano, 2002:119). Uluslararası Mali topluluğun 1992 ve 1999 da yapmış olduğu özelge tanımlamaları aynıdır ve "Vergi idarelerinin özel kişilerin gönüllülüğe dayalı işlemleri üzerine verdiği, gelecekte tamamlanacak iş ve işlemleri kapsayan az yada çok bağlayıcı niteliği olan ifadelerdir" biçimindedir. "Özelge Konusunda Uluslararası Kılavuz" da "istem üzerine, mükellefe (ya da potansiyel mükellefe) belirli bir olay yada koşulların, ileride yapılacak yada yapılmakla birlikte henüz vergisi tarh edilmemiş işlemler için vergi idaresinin vermiş olduğu görüşler olarak tanımlanmıştır (Romano, 2002: 119).

Özelge tanımından ortaya çıkan özellikler, mükellef tarafından istenmesi, yanıt niteliğinde olması, yetkili otorite tarafından verilmesi, bağlayıcılık niteliğinin olması, niyetlenen ya da hâlihazırda devam edilen işlemlerle ilgili olarak istenebilmesi ve belli bir mükellef için vergisel sonuçların ortaya konulmasıdır (Haris, 1994:23).

3. Özelge Sisteminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

3.1. Olumlu Yönleri

Özelge uygulamalarının en önemli yararı özelge alan mükellef açısından belirlilik sağlamasıdır. Daha fazla belirlilik de yatırımların özendirilmesi sonucunu doğurur. Özelge uygulaması idare ve mükellefler arasında açık bir ilişki yaratmaktadır (Chan, 1997:190). Yasada özelgelerin verilmesi ile ilgili kurallar varsa bu özelge uygulamaları daha şeffaf ve ayrımcı uygulamalardan kaçınılmasını sağlar. Doğrudan mükelleflere sağladığı yararların yanı sıra vergi konusunda müşavirlik yapanlara da mükellefin vergi işlerinde özelgenin sağladığı yardımdan dolayı kazanç sağlarlar. İdarenin vergisel sonuçları önceden kesinleştirmesi mükellefin işleme girişip girişmeme konusunda karar vermesine yardımcı olmaktadır. Bu özellik, vergi mevzuatında niyetlenen işlemlerin sonuçları açık olarak görülemediği durumlarda daha önemli hale gelmektedir. İdare dışında kalan vergi uygulamaçılarının da her zaman ilerisini doğru biçimde görebilmeleri söz konusu olamaz. Özelgeler uygulamaçılarının düşünemedikleri güçlüklerin idare tarafından ortaya konması ile de yarar sağlamaktadır. Mükellef açısından, idare tarafından kendisi ile ilgili olarak alınacak kararların tüm maliyetlerini öğrenebilme olanağı söz konusu olmaktadır. Mükellef özelge almakla vergi beyanını da doğru biçimde

yapacağından vergi incelemelerinde ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçlara karşı da korunmuş olacaktır. Karşıtlıklar ve olası uyuşmazlıklar önlenmiş olacaktır (Portner, 1983: 754). Ayrıca özelge uygulaması ile doğruluk ve açıklık temelinde vergi idaresi ile mükellefler arasındaki iletişimin güçlendirilmesi amaçlanmaktadır (Russo, 2001:399).

Özelge uygulaması idareye de yararlar sağlamaktadır. İdarenin özelge istenmesini özendirmesinin en önemli faydası vergi idaresinin ekonomik ve etkin işlemlerini sağlamaktır. İdare özelge aracılığıyla işletmeler ve ekonominin diğer aktörlerine vergi sistemine bağlı uygulamalar konusunda yardımcı olarak belirlilik sağlar. Özelge uygulaması gönüllü uyumu arttırmakta ve beyan üzerine tarhiyat sisteminin daha iyi işlemlerini sağlamaktadır. Sonuç olarak da vergi uyuşmazlıklarını azalmaktadır. Özelge yolu ile ön anlaşmaya varılmış olması uzun dönemde daha fazla vergi uyuşmazlığı yaratacak uygulamaların önlenmesini sağlamış olur. Bu önleme tam anlamı ile işlemin yapılmasından vazgeçilmesi değil, özelge sonucu işlemin bileşenlerine seçenekler aranmasını, belirsizlik ve uyuşmazlıklardan kaçınılmasını sağlamak biçiminde olmaktadır (Sugarman, 1955: 4). Ayrıca idare, vergi mükellefleri ile ilgili sorunların neler olduğu konusunda bilgi sahibi olmaktadır (Portney, 1983: 120). Öncelikli öneme sahip olmamakla birlikte özelge uygulaması, idarenin mükellef ve uygulamaclann vergi ile ilgili düşüncelerini öğrenmesini sağlamak açısından önemli bir bilgi kaynağıdır (Sugarman, 1955:4). Ayrıca idare özelge verdiğinde bunu yayınlamamış olsa bile kendi iş işleyişinde kılavuz olarak da kullanabilmektedir (Holden, Novey, 1984:341). Zaman içerisinde de özelgeler aracılığıyla zengin bir bilgi kaynağına sahip olunmaktadır (Fransberg, 2002: 3).

Hukukun bir çok alanında olduğu gibi idare, kendi alanı ile ilgili mevzuatı da istikrarlı biçimde yorumlamalıdır. Özelge ile ilgili olarak idarenin yapmış olduğu yorum yalnızca özelge konusunda değil aynı zamanda, vergi denetimi yapılmasında, itirazların gerçekleştirilmesi ve değerlendirilmesinde ve uyuşmazlık görüşmelerinin sonuçlandırılmasında da önem kazanmaktadır. Bundan dolayı özelgeler daha önce yapılan yorumların altının çizildiği bir "manifesto" olarak hizmet vermektedir. Diğer yanda özelgeler idarenin neler yapabileceği konusunda bir haber verici (medyum) özelliğe de sahiptir. Yalnızca önceden yapılan yorumları yansıtmazlar dahası söz konusu yorumların ortaya çıkış sürecini de temsil ederler (Holden, Novey, 1984:337). Mevzuatı bütün olarak yorumlamak vergi mevzuatını bütünüyle uygulamak zorunda olması nedeniyle mahkemelerden daha çok idarenin yaptığı işlerdendir. İdarenin verdiği özelgenin hukuki bir kanıt yada hukukun bir parçası olup olmadığı idare dışındaki güçlerin yapmış olduğu kontrollerle ortaya çıkmaktadır. Aynı zamanda idare, dava taraflarından biri olarak mahkemede verdiği özelgenin geçerliliği ile kontrol etme şansına sahip olmaktadır (Holden, Novey, 1984: 341). Özelge uygulamaları vergi idaresi açısından, vergi sistemine karşı mükellef güveninin artması, idare ile mükellef arasındaki ilişkilerin gelişmesini sağlar. İdarenin mükellefin ilerde yapacağı işlemlere ilişkin yine ilerde yapılacak tarhiyata daha iyi hazırlanarak ortaya çıkacak normal dışı durumlar için mevzuat üzerinde çalışmasına da olanak vermektedir.

3.2 Olumsuz Yönleri

Özelgelerin bireysel taleplere yanıt olarak verilmesi nedeniyle eşitsizlikler söz konusu olabilir. En çok tartışılan konulardan biri de özelge verilmesinde izlenen kurallara ilişkin şeffaflığın olmamasıdır. Zararlı vergi rekabetine ilişkin OECD ve Avrupa Birliği belgelerine göre özelgenin alınabilme,

reddedilme ve değiştirilme koşullarının kamuya açıkça ifade edilmesi gerekmektedir. Özellikle yayınlanmaması durumunda, aynı durumda olan mükellefler tarafından eşit işlem görüp görmediklerinin öğrenilmesi sağlanmış olacaktır. Ülkelerin farklı özelge uygulamalarına sahip olması sınır ötesi yatırım yapanlar aleyhine uygulamalara neden olabilecektir (Romano, 2001:22). Özelgeler idarenin tutarsız yorumlar yaptığını göstermek için de kullanılabilir (Zelenak, 1985:433).

İdarenin vergi mevzuatını yorumlamada fazla ileriye giderek kanun koyucu gibi davranması yasamanın işlevini üstlenmesini ve güçler ayrılığı ilkesinin zedelenmesine neden olacaktır.

Özelge uygulamaları özelge uygulamasının dayandığı kaynaklar, kapsamı, özgelgeyi verecek birimler, özgelgenin verilme usulüne ilişkin düzenlemeler, özgelgenin sonuçları bakımından farklılıklar göstermektedir.

4. Özelgelerin Sınıflandırılması

4.1. Dayandığı Kaynaklar Açısından

Özelge yasaya mı dayanmalı yoksa idarenin takdir yetkisi içerisinde mi olmalıdır? Ülkelerin çoğunda özelge isteme hakkı ve idarenin özelge verme yükümlülüğü yasalarla sağlanmışken Hollanda'da özelge sistemi idarenin takdir yetkisi içerisinde yer almaktadır (Romano, 2001:23). Özelge alma hakkının ve özelge verme yetkisinin yasalarla belirlenmiş olması mükellef tarafından açıkça bir hak olarak algılanması sonucunu doğurur. Aynı zamanda ayrımcı bir uygulamanın da önüne geçilmiş olur. Çünkü özelge verme konusunda idareye tanınan esneklik, hakkın yeterince tanınmamasına neden olabilir. Bununla birlikte yasalarla çizilmiş aşırı geniş çerçeve de istenir değildir. Mükelleften gereğinden fazla bilgi istemine dayanan özgelgeler mükellefler tarafından talep edilebilir olmayacaktır (Chan, 1997 :202).

4.2. Özelgenin Kapsamı Açısından

Özelge sistemi kapsamı bakımından açık yada kapalı olarak nitelendirilebilir. Açık özelge sistemi tüm vergileri ve bu vergilerle ilgili tüm konularda özelge istenebilmesini ifade eder. Bazı ülkeler özelge verilecek konularla ilgili herhangi bir listeleme yapmadan genel bir özelge verme yükümlülüğünü düzenlemişlerdir. Kapalı özelge sistemini uygulayan bazı ülkelerde ise özelge verilecek vergi ve konuların ifade edildiği olumlu listeler varken, bazılarında ise özelge verilemeyecek konuların ifade edildiği olumsuz listeler söz konusudur (Romano 2002, 142).

Konu bakımından Avrupa ülkelerinde bazı sınırlandırmalar söz konusudur. Varsayıma dayalı konular özelge kapsamı dışındadır. Vergiden kaçınma amaçlı yada "comfort özgelgeler" denilen, mükellefin vergi uygulamasını doğrulatma amaçlı özelge istenmesi de kabul edilmektedir. Özelge isteminde bulunan yükümlünün dışında bir başkasının yararına özelge istenemez. Bu uygulamanın istisnası Avustralya, Danimarka, Yeni Zelanda ve ABD gibi ülkelerde gelişmiş olan ve müşterilerine çeşitli finansal araçlar sağlayanların müşterileri adına isteyebilecekleri "ürün özgelgeleri"dir (Romano, 2002:143). İsveç'te yalnızca vergi mükellefleri değil aynı zamanda vergi idaresi de bağımsız bir

mahkeme niteliğinde olan İsviç Özelge Konsey'inden özelge isteminde bulunabilmektedirler.

Bazı ülkelerde hukuki konular ile olaylar konusunda özelge istenmesi birbirinden ayrı tutulmakta ve olaylara uygulanacak kuralları yorumlanması ile ilgili özelge verilirken, kanun hükümlerinin yorumlanması konusundaki özelge talepleri kabul edilmemektedir (Romano, 2002: 144).

Mükellefin başvurusu üzerine yapılan bazı özel uygulamalar özelge olarak kabul edilemez. Örneğin bir muafiyet istisnadan yararlanabilmek için sertifika yada kayıt sisteminin gerektiği ülkelerde idarenin bu amaçla vermiş olduğu belgeler özelge olarak kabul edilmemektedir. Özelgelerin temel niteliği gelece dönük işlemler için olduğunda geçmişe dönük olarak idare ile mükellef arasında yapılan pazarlıklarda özelge olarak kabul edilmemektedir. Bununla birlikte bazı ülkeler tamamlanmış işlemler için özelge istemini reddederken, bazıları, işlemler tamamlanmış olmakla birlikte işlemlere ilişkin beyanname henüz verilmemişse özelge vermektedir (Romano, 2002: 148).

4.3. Özelgeyi Verecek Olan Birim Açısından

Özelge idarece ya da bağımsız birimlerce verilebilir. Genel olarak Maliye Bakanlığı veya Maliye Bakanlığının yetkili kıldığı vergi idaresi birimlerince verilmektedir.

Özelge veren makamın merkezi olması vergi yasalarının yorumlanmasında ve uygulanmasında bütünlüğü özendirmeyle birlikte oluşacak bilgi ve uzmanlık özelgelerde yüksek derecede doğruluk ve hızla sağlanmaktadır. Bazı yazarlar işlevsel anlamda merkezileşmeyi desteklemektedir.

Hollanda özelge sistemi yerel vergi müfettişlerinin özelge vermesi nedeniyle bazı etkinsizlikler yaşamaktadır. En lehe özelgenin nerden (hangi müfettişten) alınabileceğine ilişkin bir arayışa neden olmaktadır. Bu sakıncadan dolayı Hollanda da 1990'dan itibaren merkezi özelge sistemine geçmiştir (Huskies, 1995:238). Özelgeler genel olarak mükellefin istemi üzerine vergi idareleri tarafından verilmekte birlikte, İsviç'te vergi idaresinden bağımsız olan ve mahkeme niteliği taşıyan Özelge Konseyince verilmektedir. Özelgeyi verecek birim açısından üzerinde durulması gereken bir başka konu özelgenin yerel idareler mi yoksa merkezi idare tarafından mı verilmesi gerektiğidir. Kanada, İsviç, ABD ve Yeni Zelanda da merkezi birimler verirken Avusturya ve Almanya da yerel birimlerce özelge verilmektedir.

Yerel birimler tarafından verilmesi, mükellefin gerçek durumunun yerel idarelerce tespiti ve mükellefle ilgili olarak ileride yapılacak işlemlerin gerçekleştirilmesinde yerel birimlere kolaylık sağlayacaktır. Bu nokta tek bir işlem ya da nispeten basit sayılabilecek işlemler için doğru olmakla birlikte, uzmanlık gerektiren konularda hem tutarlı hem de geçerli özelgelerin üretilmesi merkezi birimlerce daha iyi gerçekleştirilebilir. Dahası merkezileşmiş bir özelge sistemi mükellefin farklı vergi idarelerinden lehe özelge araştırmasını da engelleyecektir. Uzun dönemde vergi mükelleflerinin merkezi birimin değerlendirmelerine güven duyacağı düşünülür. Merkezileşmiş özelge sisteminin yararı esas olarak mevzuatın uygulanmasında tutarlılık ve idare içerisinde uzmanlığın gelişmesidir (Fransberg, 2002: 23). Merkezileşmiş özelge sistemi uzman bilgisini öne çıkaracağından, ortaya çıkma olasılığı olan itirazları ve yargı aşamasına taşınacak uyuşmazlıkları da azaltacaktır (Chan, :205). Almanya ve Avusturya'nın özelge vermek konusunda yerel birimleri tercih etmeleri bu ülkelerin

hizmet birimlerinin yapları ile özelge verme maliyeti arasındaki ilişkiyi kaynaklanmaktadır. Özelge karşılığında herhangi bir bedel talep edilmemesi özelge verirken katlanılan idari ve finansal maliyetlerin göz önüne alınmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte vergi sisteminin karmaşıklığı ve sürekli değişmesi de merkezi birimlerce özelge verilmesinin avantajlarından biri olarak görülmektedir (Chan, 1997 :205-206).

Bazı ülkelerde özelgeler vergi idaresi dışında bağımsız bir otorite tarafından hazırlanmaktadır. Örneğin Hindistan, Danimarka ve İsveç. İsveç örneği tüm mükellefler tarafından kabul edilebilir; yasaların açık ve dengeli yorumlanması olanağını ifade etmektedir. Merkezi birim yada yerel birimlerin dışında İsveç'te olduğu gibi idare dışında tamamen bağımsız bir birim tarafından da özelge verilebilmektedir. İsveç deneyimi, tarafsız bir birimin mükellefin güvenini kazanmasının idareye göre daha kolay olduğunu göstermiştir. Özelge sistemini kullanmak yargılama sürecine göre daha hızlı karar alma olanağı sağlamakta ve özelgeler yoluyla içtihat hukuku da gelişmektedir. Bununla birlikte bağımsız özelge birimi sistemi yüksek nüfuslu ülkeler de çalışması zor bir sistem olarak görülmektedir (Fransberg, 2002:25).

4.4. Özelgenin Maliyeti Açısından

Birçok ülke özelgeyi belirli bir bedel karşılığında vermektedir. Bazı yazarlar özelge alınmaması durumunda mükellefin yapılan tarhiyata dava açtığına dava açma maliyetlerine katlanması gerektiğinden, özelge için ödenen bedelinde olası harcamalara karşılık olarak düşünülmesi gerektiğini ifade etmektedirler. Özelge için alınan bedelin dava açma harcaması ile karşılaştırılması idarenin bağımsız bir yargıç olarak kabulü mümkün olmadığı için eleştirilmektedir. Özelgenin bedel karşılığında verilmesi, sağlanan faydanın bireysel olarak finanse edilmesi gerektiği düşüncesine de dayandırılmaktadır. Ücretlendirilmemesi gerektiği görüşü ise, vergi kanunlarını bilme hakkına herkesin sahip olduğu, buna karşılık vergi idaresinin vergi kanunlarını yorumlama zorunluluğunun olmasına dayanmaktadır. Bununla birlikte özelge verilmesinde idare açısından kayıp ve kazançlar birlikte söz konusu olmaktadır. İdare mükellef lehine bir özelge vermişse bundan vergi kaybına uğrayacağını bilmekte buna karşılık özelge başvurusu ile birlikte mükellefle ilgili değerli bilgilere sahip olmaktadır. Mükellefle ilgili yapacağı vergi incelemelerinde daha az çaba harcaması ve daha az maliyetlere katlanması söz konusu olacaktır (Chan, :207).

"Kullanan öder" felsefesi Amerikan özelge sistemine yerleşmiş durumdadır ve diğer bilgi araçlarının bazılarında da uygulanmaktadır (letter ruling, determination letter, advance price agreement). İdare tarafından belirlenen bedel özelge istemi için harcanan zamana ve istenen özelgenin hazırlanmasının zorluk derecesine göre değişmektedir. Bedel, hazırlanma sırasında ödenebileceği gibi, idarenin inceleme sonunda özelge vermeyi reddetmesi durumunda da geri ödenmesi söz konusu olur. Hazırlık sırasında ödenen bedel özelgenin tamamlanmasından önce özelge istemi mükellefçe geri çekilmesi durumunda idarece mükellefe geri verilmeyebilir (Romano, 2002: 278).

Diğer önemli bir konu da alınan bedelin idarenin katlandığı tüm maliyetleri karşılayıp karşılamayacağı ile ilgilidir. Çeşitli maliyet hesaplama yöntemleri uygulanabilir; tek tek maliyetlerin çıkartılması, maliyetleme süreci, işleme dayalı maliyetleme gibi yöntemlerdir. Tam maliyetleme örneği Yeni

Zelanda'da uygulanmaktadır. Hazırlamak için harcanan zamanın maliyeti istenen bedele yansıtılmaktadır. Özelge hazırlığı tamamlandığında başvuru sahibi tüm maliyetler konusunda ayrıntılı olarak bilgilendirilir. Özelgelerin ücretli olması vatandaşların anayasal hakkı olan idarenin görüşünü öğrenebilme hakkını etkilemektedir (Romano, 2002: 280).

5. Bağlayıcılık Niteliği

5.1. İdare Üzerinde Bağlayıcılığı

Özelgelerin idare üzerindeki bağlayıcılığı diğer araçlardan ayrılan özelliğidir. Özelge çok taraflı etkiye sahip tek taraflı idari işlem olarak görülmelidir (Romano, 2002: 123). vergi idaresinin özelge verdiği mükellef ile sözleşmeye dayalı bir ilişkiye girdiği söylenemez. Özelge mükellefin onayı olmasa bile geçerlidir. Özelgenin bağlayıcılığı kanundan kaynaklanabileceği gibi kanuni bir düzenlemenin olmaması durumunda hukukun genel ilkelerinden de doğabilir. Özelgelerin mükellef açısından sağladığı belirlilik bağlayıcılık niteliğine bağlı olarak çeşitli hukuk sistemlerinde farklılık göstermektedir. Mükellef özelgeye uygun olarak işlem yaptığında özelge vergi idaresi açısından tamamen bağlayıcı olmaktadır. Vergi idaresinin denetim elamanları da özelgeye uygun davranmak durumundadırlar. Genel olarak bağlayıcılık olmakla birlikte vergi aslı ve vergi cezaları bakımından farklı koruma sağlamaktadır.

Özelgenin idare tarafından geri alınması yada düzeltilmesi mümkündür. İdari işlemlerin tamlık, etkililik ve geçerlilik özellikleri özelgeler açısından da geçerlidir. Bir idari işlem geri alınmadığı sürece geçersiz fakat etkilidir. Aynı şekilde işlem bütün unsurları ile var olabilir ancak koşullar ya da zaman sınırları nedeniyle etkili olmayabilir. Emredici niteliği, uygulama gücü ve kendiliğinden geçerlilik kazanma özellikleri vardır (Romano, 2002:129,130).

Bir idari işlem yasaya uygun olduğunda geçerlidir. Özelgenin yetkisiz kimselerce verilmesi ve özelge verilmeyecek konularda verilmiş olması yada özelge için süre belirlenmiş olmasına karşılık bu süreye uyulmaması özelgenin yok sayılmasını gerektirir.

Özelge yalnız özelge sürecine dahil olan taraflar için değil aynı zamanda mahkemeler ve diğer yükümlüler gibi üçüncü kişiler üzerinde de hukuki sonuçlar doğurur. Bazı yazarlar vergi idaresi içerisindeki sınırlı bağlayıcılığına dikkat çekerek bağlayıcılığın özelgeyi veren idarenin tamamına ve vergi idaresinin tüm birimlerine genişletilmesini önermektedir. Bağlayıcılık özelgenin geri alınması, düzeltilmesi yada iptal edilmesine engel değildir (Romano, 2002:256).

Özelgenin bağlayıcı niteliği, idarenin özelgede aldığı pozisyondan farklı bir pozisyon almasını önlenmiş olur. Bağlayıcılığın çeşitli ülkelerde çeşitliliği konusunda bazı örnekler vardır. Avustralya'da şekli özelgeler mükellefler için yasalara uygun yorumundan daha lehedir. İtalya'da özelgenin vergiden kaçınmanın önlenmesi usulüne kayması durumunda bağlayıcılık söz konusu olmaz. Kanıt yükümlülüğünün idareden mükellef üzerine kayması söz konusu olur. Bazı ülkelerde özelgenin idare üzerindeki bağlayıcılığı yalnızca mükellefin özelgede ifade edilmeyen işlemleri yapmadığını göstermesi durumunda söz konusudur. Bu, Alman mahkemelerince geliştirilen özelgenin

bağlayıcılığını belirlemek için kullanılan nedensellik testidir. Dipnot 99. Federal mahkemelerce tanımlanan 8 faktör söz konusudur. Hollanda'da Yüksek mahkeme idarenin özelgeyle, vergi müfettişinin verdiği, açıkça onu gerçekleştirecek mükellef için "contra legem" olan özelge ile bağlı olduğunu ifade etmiştir (Romano, 2002:257-258). Özelgelerin idare üzerindeki bağlayıcılıklar genel olarak geçerli oldukları süre ile sınırlıdır. İdarenin özelgenin geçerlilik süresi doluncaya kadar görüşlerini değiştirip değiştirmeyeceği ya da hangi koşullarda bunu yapabileceği her bir hukuk sistemindeki geçerli olan hukuki ilkelere göre değişmektedir. Burada mükellefin özelgeye konu işlemleri tamamlaması ile tamamlamaması arasında ayrım yapmak gerekmektedir. İtalyan sisteminde, özelgeye konu işlemler henüz gerçekleştirilmemişse idare vergi tarh ettirebilir, gecikmiş ödemeler için gecikme zammı alabilir ancak ceza uygulamasında bulunamaz. Aksi durumda yani mükellef işlemleri özelgenin geçerlilik süresi içerisinde tamamlamışsa idarenin özelgede öngörülenlere aykırı olarak yaptığı işlemler geçersiz olur. Bu durum ABD de daha karmaşıktır; özelge idareye yanlış ya da idarenin güncel görüşü ile uyumlu olmadığı için düzeltilebilmekte ya da iptal edilebilmektedir (Romano, 2002:259)

Vergi idaresi özelgede yazılı olan işlemlerle vergi bağlıdır. İlk özelgede tanımlanıp özelgenin geçerlilik süresinde tamamlanan işlemlerden sonra aynı işlemlerin tekrar etmesi ya da benzer işlemlerin yapılması durumunda özelgenin söz konusu işlemler için bağlayıcılığı söz konusu değildir. Özelge isteminde belirtilen olay ve işlemlerin değişmesi de özelgenin geçerliliğini ortadan kaldırmaktadır. Birçok ülkede resmi olarak geri alınmasına gerek kalmadan özelge geçersiz hale gelir (Romano, 2002:262)

Özelgenin dayanağını oluşturan yasal ya da idari düzenlemelerde değişiklik olduğunda, yasal değişiklikler normal olarak özelgenin geçerliliğini yitirmesine neden olacaktır. Bu, yasaların idarece yorumlanmasının normal sonucudur. Bazı ülkelerde idare yasalarında değişiklik çalışmalarının sürdüğü konularda özelge vermemektedir. Örneğin Yeni Zelanda'da özelge alan kimse değişikliklerin özelgenin geçerliliğini etkileyip etkilemediğini idareye sorabilmektedir (Romano;2002: 262,263)

5.2. Mükellefler Üzerindeki Bağlayıcılığı

Özelgenin mükellef üzerindeki bağlayıcılık etkisi hukuki doğasından türemektedir. Özelge idare ile mükellef arasında yapılan bir sözleşme olarak kabul edilirse mükellef aldığı özelge ile bağlıdır. Bununla birlikte özelgelerin tek taraflı idari işlem olma nitelikleri normalde özelge isteyen mükellefleri bağlamamaktadır. Ne özelgeye konu işlemleri yapıp yapmamak konusunda ne de idarece özelge yolu ile yapılan yoruma uygun davranmak konusunda bağlayıcılık söz konusu olamaz.

Mükellef özelgeye uygun davranıp davranmamakta serbesttir. Ancak uygun davranmanın sonucu izleyen denetimlerde ek vergi tarhiyatı ile karşılaşmak biçiminde olabilir. Bu durumda mükellef idarenin aldığı pozisyon konusunda tam bilgiye sahip olduğundan "kötü niyetli" olduğu kabul edilerek daha ağır cezalandırma riskini de taşımaktadır (Romano, 2002: 264,265).

Mükellefin özelge isteminde özelgenin nasıl olması gerektiğine ilişkin görüşleri ile idarenin verdiği özelgede ifade edilen görüşler birbirine uymadığı zaman özelgeye mükellefçe uyulmaması konusu ortaya çıkmaktadır. Konu özelgenin mükellefin başvuru sırasında belirttiği görüşeler uygun olduğu

zamanlar için de önemlidir.

Özelgelerin idare üzerindeki bağlayıcılığı ile mükellef üzerindeki bağlayıcılığı karşılaştırıldığında bir orantısızlık söz konusudur. Başvuru sahibi idarenin yaptığı yoruma bağlı kalmak zorunda değilken idare kendi yaptığı yoruma bağlı kalmaktadır. Söz konusu orantısızlık vergi idaresinin üstünlük durumuna dayanılarak haklılaştırılmaktadır. Dahası bazı yazarlar özelgenin bağımsız birimlerce verilmesi durumunda da farklı bağlayıcılığı olacağını ifade etmektedirler (Romano, 2002:265)

5.3. Diğer Mükellefler Üzerindeki Etkisi

Birkaç istisna dışında özelge isteyen mükellef üzerinde etkilidir ve emsal olarak kullanılamaz. Bunun dışında özelgenin başvurana mükellef dışındaki kişiler üzerindeki etkisi idari ilkeler ile anayasal veya yargısal doktrinlerden doğmaktadır. İdare aynı durumda olan mükelleflere akılcı bir dayanak olmadan ayrımcılık yapmamak durumundadır.

Bütün özelge sistemlerinde bulunan ortak usule göre özelgeden özelge isteminde bulunan mükellefler yararlanır. Üçüncü tarafların yararlanması birkaç nedenden dolayı kabul görmemektedir. İlki idare özelge hazırlarken hata yapma riski nedeniyle duraksamada kalabilir ve özelge sürecinin daha yavaş işlemesine neden olunabilir. İkinci olarak, üçüncü kişilerin özelgeye konu işlemlerinin özelge istenen işlemlerle aynı olduğunun belirlenmesi güçlüğü vardır. Son olarak ise özelge isteminin belli bir bedele bağlı olduğu ülkelerde bedel ödemeyenlerin de özelgeden yararlanması adil olmayacaktır. Bununla birlikte ileri sürülen nedenlerin ikna edici olduğu söylenemez. Yapılan işlemlerin niteliğini belirlemek konusunda ortaya çıkacak sorun, başkasının aldığı özelgeye dayanarak işlem yapmak isteyen diğer mükelleflerin niyetlerini idareye bildirmeleri yöntemi ile çözümlenebilir (Romano, 2002: 269)

5.4. Mahkemeler Üzerindeki Etkisi

Birkaç istisna dışında (İsveç, Finlandiya) mahkemeler üzerinde özelgelerin bağlayıcılığı söz konusu değildir. Bu bir çok ülkede güçler ayrılığı kuramının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. İdarenin görüşü olarak idarenin pozisyonunu belirlemektedir. Mahkemelerse her zaman adil ve tarafsız olmalıdır.

6. Özelgelerin Yayınlanması

Özelgelerin yayınlanması uygulama birliği ve belirlilik sağlamaktadır (Pomey, 1983. 755). Bazı özelgeler yayınlanırken bazılarının yayınlanmaması korumacılık yapıldığı ve uygulamaclarca da "gizli özelgeler"e neden olmasından dolayı adil olmayan dezavantajlar yaratmaktadır (Sugarman, 1955:38). Demokratik ülkelerde özelgelerin yayınlanması iyi bir idarenin temel unsurlarından birini oluşturur. İdarenin karar alma sürecindeki şeffaflığı ve hesap verilebilirliği güçlendirir. Aynı durumda olan diğer mükellefler de durumları ile ilgili vergi uygulamasından haberdar olurlar.

Yayınlanmaması durumunda belirli mükellefler için ayrımcılık söz konusu olur. Danışmanlık firmaları

müşterilerinin zarar görmemesi için tüm özelgeleri toplama eğilimindedirler.

ABD'de de IRC 6110(c) bölümüne göre idare, 7 sınıf içerisinde kalan gizli bilgiyi yayınlamadan önce ya da kamuoyunun incelemesine sunmadan önce silmek zorundadırlar. İlk sınıfta isimler, adresler ve kişiyi tanımlayan diğer detaylar yer alır. Diğer 6 sınıf Bilgi Alma Özgürlüğü Yasasında sayılan istisnalardır. Ticari sırlar, herhangi bir formül, patent, aygıt, istatistik derlemeleri, işletmede kullanılan ve rakiplere karşı avantaj sağlayan ve açıklanması durumunda kişiyi zor durumda bırakacak bilgi gizli ve sahibi için ayrıcalıklı kabul edilmektedir. Bilginin açıklanması özel hayatın gizliliğine açıkça bir müdahale olduğu durumlarda da açıklanmamaktadır. Devam eden boşanma davası, fiziksel ya da ruhsal hastalıkların tedavisi, çocuğun uyumu, verilen bağışın tutarı, politik tercihler gibi kişiye ilişkin bilgiler açıklanamaz (Romano, 2002: 274). Mükellef açıklanmasını istemediği bilgileri özelge istemi sırasında bildirerek idareye yardımcı olabilir. İdarenin de (IRC) hangi bilgilerin kamuoyuna açıklanacağı konusunda mükellefi uyarması gerekmektedir (Romano, 2002: 274).

7. Özelgelerle Genel Tebliğler Arasındaki Fark

Genel tebliğler tüm mükellefler ve vergi idaresi çalışanlarına yönelik, yasa gücünde olamayan idari beyanlardır. Genel olarak hukukun yorumlanmasında kılavuzluk işlevleri söz konusudur. Yani hukukun idarece yorumu ya da belirli bir hükmün nasıl uygulanacağını ifadesidir. Hem genel tebliğler hem de özelgeler mükelleflere iş ve işlemlerinin vergisel sonuçları hakkında belirlilik sağlarken doğalı farklıdır. Bir konuda çok sayıda özelge başvurusu olmuşsa idare tek bir sirküler yayımlayarak o konudaki başvuruyu yanıtlama yolunu seçebilir (İtalya, Fransa). Genel tebliğler vergi idaresinin yüksek kademelerinde görev yapanlarca hazırlanırken, özelgeler hem merkezi hem de yerel birimlerce hazırlanabilmektedir. Her ikisinin de aynı birimlerce hazırlanmasının daha etkili bir politika olacağı iddia edilmektedir. Özelgeler ile genel tebliğler arasında yöneldiği kişi, nitelik, hukuki araç, amacın kapsamı, bağlayıcılık ve yayınlama açısından farklılıklar vardır. Özelge istemde bulunan kişiye yönelmişken, genel tebliğler tüm idare ve mükelleflere yöneliktir. Özelgenin dışsal kılavuz niteliği varken genel tebliğlerin içsel kılavuz niteliği daha baskındır. Özelge de kapsam isteme konu belirli işlemler iken genel tebliğ de tebliğin kapsamına giren tüm işlemlerdir. Genellikle her ikisi de vergi idaresini bağlamaktadır. Diğer bir ortak özellik her ikisinin de yayınlanıyor olmasıdır.

8. Özelge İsteminin Öze ve Usule İlişkin Unsurları

Özelge usulünün öznesi özelge hazırlanmasını isteyen kimsedir. Özelge istemi bir çok ülkede özelge istemekten gerçekten yarar olan kimselerle sınırlandırılmıştır. Örneğin varsayım dayalı istemler kabul edilemez. Ülke vatandaşı ya da ülkede yerleşik olup olmadığına bakılmazsınız tüm gerçek ve tüzel kişilerin gerçek yararlarına dayanarak özelge isteminde bulunacakları sistem açık özelge sistemidir. Açık ya da kapalı özelge sistemi arasındaki farklardan biri de başvuruma hakkı tanınanlarla ilgilidir. İsveç'te ise özelge sistemi mükellef ile idare arasındaki rakipli ilişkiye dayanmaktadır. Romano, 2002: 207). Özelge isteminde bulunan kimsenin mutlaka vergi mükellefi olması da gerekmektedir. Potansiyel vergi mükellefi olması özelge isteminde bulunmak için kabul edilebilir niteliklidir.

Özelge isteminde bulunan gerçek ya da tüzel kişinin özelge istemine konu niyetlendiği iş ve işlemleri ayrıntılı olarak vergi idaresine açıklaması ve özelge konusunda kendi görüşünü de belirtmesi gerekmektedir. Yükümlüler özelge için ortaya koydukları olay, eylem ve işlemlerin hukuki yorumunu yapmakla yükümlüdürler. Örneğin ABD. Bu durum mükellefe karmaşık mevzuatını analiz etme yükü yüklerken, diğer yanda ise idarenin karar verme sürecindeki araştırma yükünü azaltmaktadır (Romano, 2002: 230). Bu ayrıntılı süreç mükellef haklarının korunması açısından gereken basitliği tehdit etmektedir.

“Ürün özelgeleri” hariç özelge sürecinin başlangıcı mükellef tarafından gerçekleştirilir. Bazı ülke istisnaları hariç özelge mükellef tarafından istenir (İdarenin de özelge isteyebileceği örnekler vardır). Mükellefi özelge istemeye mecbur bırakan bir neden yoktur. Mükellef özelge isterken bazı unsurları değerlendirmelidir. İdarenin vereceği yanıtın mükellef ve yargı organları önündeki bağlayıcılığını, izleyen bir vergi incelemesinde kanıt dönüşme tehlikesini, beyan üzerine tarhiyat sisteminde ceza uygulamalarını, özelge istemi ile idarenin özelgeyi hazırlayıp vermesi arasında geçecek olan süreyi ve mükellefi özelge istemekten vazgeçirecek tüm usule ilişkin gereklilikleri (Romano, 2002: 212).

Birkaç ülkede, yerleşik olmayanlara da özelge hakkı tanınırken çoğunda yalnızca yerleşik olanlara özelge hakkı tanınmıştır. Örneğin Hindistan 1998 yılına kadar yalnızca yerleşik olmayanlara özelge hakkı tanınırken 1998'den itibaren yerleşik olanlara da tanınmıştır. Yerleşik olmayanlara özelge verilmemesi yerleşik olmayanlar hakkında yeterli bilgi toplanamaması temelinde haklılaştırılmaya çalışılırken mükellef olarak ülke ile olan bağlantısı nedeniyle bu yaklaşım kabul görmemektedir. Özelge süreci yalnızca vergi mükellefleri için değil aynı zamanda potansiyel olarak vergi mükellefi olacaklar için de kullanılabilir (Fransız kurumlarının kendi müşterileri için özelge istemlerinde olduğu gibi) (Romano, 2002: 124). Yerleşik olmayanların özelge isteyememesi aynı zamanda çifte vergilendirmenin önlenmesi ya da ticaret anlaşmalarını da ihlal etmektedir (Romano, 2002: 216).

Özelge isteme hakkına karşılık idarenin özelgeyi verme zorunluluğu konusunda farklı uygulamalar söz konusudur. İdare özelge başvurusunda gerekliliklerin tamamlanamaması ya da sınırlandırılmış konularda özelge istenmesi durumunda yanıt vermeme hakkını kullanabilmektedir.

Özelge isteminden sonra mükellefin özelgenin hazırlanması sürecindeki toplantılara katılabileceği, yazılı ya da sözlü olarak dinlenilebileceği özelge usulleri de söz konusudur. Bu usul farklı hukuk sistemlerinde farklı olarak ortaya çıkmaktadır. Katılım özelge isteminin özelge vermeye yetkili birime sunulmasından sözlü ya da yazılı olarak dinlenilmesine kadar olan özelge usulü içerisinde yer alır. Örneğin ABD özelge sisteminde belirli koşullarda özelge isteminde bulunmadan önce mükellef, telefonla ya da kişisel olarak başvurarak özelge konusunun bilgi edinilmek amacıyla tartışılması için ön toplantı yapılmasını isteyebilir. Mükelleften toplantı öncesi taslak özelge vermesi ya da özelge istenen konu ile ilgili ayrıntılı tanımlamalar yapması istenebilir. Ön istem dışında, IRS toplantı yapılmasının yararlı olacağını düşünüyorsa toplantı planlayabilir. Bununla birlikte idare toplantı yapmak zorunda değildir (Romano, 2002: 220).

Hollanda'da genel olarak idari kararlar alınırken vatandaşların bu sürece katılım hakkı vardır. İlgili taraflar ile başvuru sahibinin dinlenilme hakkı arasında bir ayrım yapılabilir. Başvuru sahibi üç koşul varsa dinlenilme hakkına sahiptir; idare kararı kısmen ya da tamamen reddetmek niyetindeyse, ret

başvuranın çıkarları ve olaylar hakkında verdiği bilgilere dayanıyorsa, bilgi başvuru sahibinin verdiği bilgiden daha farklı ise. Aksine ilgili tarafın dinlenilebilmesi için, karara itirazın olacağı beklentisi içerisinde olabiliyorsa, ilgili tarafın çıkarları ve vermiş olduğu bilgilere dayalı karar alınıyorsa, bilgi ilgili tarafın verdiği bilgi değilse ilgili taraf görüşlerini yazılı sözlü ve bazen de telefonla ifade edebilir (Romano, 2002: 221).

Özelge isteminde bulunulması ile özelgenin verilmesi arasında geçen süre özelge sisteminde önemli bir işleve sahiptir. Vergi hukukunca etkilenen iş dünyası kurallarının hızlı biçimde değişmesi söz konusu süreyi özelge isteminde caydırıcı bir unsur haline getirmektedir. Yapılacak işlemlerin gelecekte niteliğinin değişmesi ya da değişme olasılığı vergi idaresinin ve yargı organlarının görüşlerini değiştirmeleri gibi durumlar "özelge usulüne" ve mükelleflerin özelgeye dayanarak işlem yapma hakkına etki etmektedir (Romano, 2002: 248).

Özelge verilmesindeki süre, mükellefin özelge talebine de bağlıdır. Özelge talebini içeren başvurunun iyi biçimde hazırlanmış olması, iyi gerekçelendirilmiş olması hazırlama sürecini kısaltmaktadır. Başvuru sahibi kendi görüşünü destekleyen yanal idari ve yargısal görüşleri de kapsayacak biçimde ifade ederse özelge hazırlama süreci kısalmaktadır.

Ülkelerin çoğunda özelge verilmesi ile ilgili süre sınırlaması yoktur. ABD'de tahmin edilen süre 60 ile 90 gündür. Bazı ülkeler ise özelgeyi hazırlamak için son tarih öngörmüşlerdir. Bu Hollanda'da 8 haftadır. Ancak bu süre sonunda özelge hazırlanamamasının herhangi bir yaptırımını ise öngörülmemiştir (Romano, 2002:249).

Süre ile ilgili bir başka konu da özelge alındıktan sonra özelgeye başlanması gereken süre aralığı ile ilgilidir. Bu bazen özelgenin geçerli olacağı süre ile ilgilidir. Örneğin Hollanda'da 9 ay içerisinde özelge isteminde ifade edilen işlemlere başlanması gerekir. Başlanılmaması durumunda özelge geçerliliğini yitirmektedir. Özelge politikası değişmemişse yeni bir özelge isteminde bulunulması ya da özelgenin geçerliliğinin uzatılması talebinde bulunulması gerekmektedir (Romano, 2002: 250).

9. Hızlı Özelgeler ve Özelgelerin Geçerlilik Süresi

ABD de mükelleflerin kısa sürede özelge verilmesini isteminde bulunmaları idarece, yabancı devletler gibi üçüncü tarafların, piyasa koşullarının, ekonomik anlamda zor durumda kalınması halleri dikkate alınarak karşılanmaktadır. Başka ülkelerde de hızlı özelge alınabilmektedir. Hızlı özelge usulü başvuranın gereksinimlerine göre ve konuya göre sınırlanabilmektedir. Hızlı özelge istenmesi durumunda özelge isteminde ücret talep etmeyen ülkeler ücret talep etmekte, özelge sistemi zaten ücret karşılığı olan ülkeler ise normal ücrete ek ücret istemektedirler (Romano, 2002: 252).

Genel olarak özelgelerin geçerlilik süresi ile ilgili yasal ve idari bir sınırlandırma bulunmamaktadır. ABD'de idarece geri alınmaya kadar ya da özelge üzerinde düzeltme yapılmaya kadar geçerlilik söz konusudur. Bu örnekte vergi yükümlülüğü ilgili mali yıl ile sınırlı olduğundan özelgenin geçerliliğinin de ilgili mali yıl ile sınırlı olması gerektiği söylenebilir (Romano, 2002: 253).

Bununla birlikte özalgelerde ifade edilen işlemlerin aynı olması durumunda özelgenin geçerliliğinin

devam etmesi gerektiğine ilişkin bir karşı görüş de bulunmamaktadır. Aynı işlemler için mükellefi tekrar tekrar özelge istemeye zorlamak etkin olamayan bir durum yaratacaktır. Bu soruna ilginç bir çözüm Yeni Zelanda'dan gelmiştir. Daha önce özelge alan kimse idareye, özelgeye uygulanacak mevzuatta bir değişiklik olup olmadığını sorarak geçerlilik sorununu çözebilmektedir. Bir başka sorun geçerliliğin uzatılması ile ilgilidir. Geçerlilik uzatılabilir ya da yeni bir özelge istenebilir (Romano, 2002: 254/255).

Tablo 1. Çeşitli Ülkelerde Özelge Uygulamalarına İlişkin Özet Tablo

ÜLKE	YASAL ÖZELGE SİSTEMİ	ÖZELGEYİ HAZIRLAYAN BİRİM	BAĞLAYICI	DAVA AÇMA HAKKI	BEDEL
Hollanda	Evet	Vergi idaresi	Evet	İstem reddedildiğinde yada aleyhte özelge olduğunda	Hayır
Yeni Zelanda	Evet	Vergi İdaresi	Evet	Hayır	Evet
Norveç	Hayır	Maliye B.	Veren idareye göre değişir.	Hayır	Evet
		Yerel İdare			
Pakistan	Evet	Vergi İdaresi	Evet	Sınırlı durumlar	Hayır
Portekiz	Evet	Vergi İdaresi	Evet	Hayır	Evet
Güney Afrika	Hayır, fakat idarenin yazılı açıklamaları bağlayıcıdır.	Vergi idaresi	Yazılı olanlar	Takdir yetkisinin kullanımına dava açabilir	Hayır
İspanya	Evet	Vergi İdaresi	Konuya göre değişir	Yalnızca tarhiyata	Hayır
İsveç	Evet	Özelge Konseyi	Evet	Evet	Evet
İsviçre	Evet	Vergi İdaresi	Evet	Evet	Hayır
Tayvan	Evet	Vergi İdaresi	Evet	Hayır	Evet
Birleşik Krallık	Hayır	Vergi İdaresi	Evet	Aleyhte olanlara	Hayır
ABD	Evet	Vergi İdaresi	Evet	Bazılanna	Evet

Kaynak: International Guide to Advance Ruling, IBFD, 1999

10. Türk Vergi Hukukunda Özelge Uygulaması

Vergi Usul Kanununun 413 üncü maddesi ile vergi mükelleflerine kendi vergi durumları ve vergi uygulamalarıyla ilgili olarak açık olmayan ve tereddüde düştükleri konular hakkında Maliye Bakanlığı'ndan ya da Maliye Bakanlığı'nın bu konuda yetkili kıldığı makamlardan yazılı görüş isteme hakkı tanınmıştır.

Maliye Bakanlığı, kanunundaki yetkisini kullanarak 188 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren vergi mükelleflerine talep etmeleri durumunda bilgi vermek üzere defterdarlıkları yetkili kılmıştır.

Söz konusu tebliğe göre, vergi mükellefleri doğrudan defterdarlıklardan bilgi isteyeceklerdir. Defterdarlıklar mükelleflere; kanunlar, genel tebliğler, iç genelgeler, genel yazılar ve daha önce aynı konudaki bakanlık görüşleri doğrultusunda bilgi vereceklerdir. Defterdarlığın çözümleyemediği konularda konuyla ilgili olarak yaptıkları işlemleri ve kendi görüşlerini mükellef dilekçesi ile birlikte Bakanlığa göndereceklerdir. Vergi mükelleflerinin defterdarlıklar atlayarak direk olarak Bakanlıktan özelve isteme hakları bulunmamaktadır. Vergi mükellefleri defterdarlıkların yaptığı açıklamalar ile tatmin olmazlarsa, yine defterdarlıklar aracılığıyla Bakanlıktan görüş alınmasını isteyebilirler. Bakanlık vergi mükelleflerince talep edilen açıklamaları yine defterdarlıklar aracılığıyla yapmaktadır.¹

Vergi mükellefleri açısından özelveğin bağlayıcılığı bulunmazken, idare açısından yalnızca, vergi mükellefinin özelveğe uygun davranması durumunda vergi cezası kesilmesini gerektiren durumlar söz konusu ise ceza kesilmemesi yönünden bağlayıcılığı söz konusudur. Vergi mükellefleri aynı zamanda vergi idaresince verilen özelveğe karşı dava da açmamaktadırlar.²

Mükellefin özelveğe dayanarak işlem yapması durumunda vergi cezasından kurtulabilmesi yalnızca kendi adına almış olduğu özelvegeler için söz konusudur. Başka bir mükellefe verilen özelveğe dayanarak işlem yapılması mükellefe vergi cezasından korunma hakkını vermemektedir.

Vergi mükelleflerinin doğru bilgilendirilmelerinin sağlanması yoluyla doğru ve etkin vergilemenin sağlanması amacı, özelveğinin idare açısından bağlayıcılığının sınırlandırılması, özelveğelerin sağlanması için öngörülen sürelerin VUK'nun 413 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki "yetkili makamlar yazı ile istenen izahatı en kısa zamanda cevaplandırmak mecburiyetindedirler" hükmü ile belirsiz olması, aynı konuda verilen özelvegeler arasında bile tutarsızlıklar olması (Tanrıkulu, 1995:23) ve vergi mükelleflerinin özelveğelerin beklenen amaçlarının dışındaki amaçlarla kullanma istemleriyle zayıflamaktadır (Tanrıkulu, 1995:22)

Özelvegeler yoluyla bilgi alma hakkının etkinleştirilmesi için bazı öneriler yapılabilir. Örneğin, vergi mükelleflerinin talep etmeleri durumunda verilen özelvegeler, mükellef tarafından anlaşılmasında güçlük çekilen belli vergi sınıfları ile ilgili olarak gruplandırılabilir. Vergi idaresinin mükelleflerine özelveğeleri başka amaçlarla kullanılmalarını önlemek için özelvege taleplerini reddetme hakkı olmalıdır. Özelveğelerin bağlayıcılığı yalnızca ceza kesilmemesini önlemekle sınırlı olmamalı, vergi asıllarını da içermelidir. Tam bağlayıcılığın sağlanması ve özelveğelerin verilmesinin tek bir merkezde uzmanlaşmış kişiler eliyle sağlanmasını da gerektirmektedir. Mükellefler arasında aynılığın sağlanması ve mükellefin vergi idaresine olan güveninin pekişmesi (Özbudak, 1996: 94) açısından özelveğelerin sağlanması ile ilgili olarak belirli süre yasa ile tespit edilmelidir. Bu durum özelvegelerden vergi ile ilgili olan herkesin yararlanabilmeleri için düzenli olarak yayımlanmalarının sağlanması gerekmektedir.

1961 yılından beri VUK'nda yer alan bu düzenleme gözden geçirilmeden bu güne kadar gelmiştir. Gelir idaresinin çok sayıda özelvege talebi ile karşı karşıya kalmasının nedenleri mevzuatın karmaşıklığı, çok sık değişmesi, diğer bilgilendirme araçlarının yetersizliği, özensizliği, anlaşılmasızlığı olarak

¹ 188 seri nolu VUK Genel Tebliği (R.G. 20. 12. 1988 / 200259).

² ...Bilindiği üzere, idari davaya konu olabilecek işlemler idarenin tek yanlı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemleridir. Belirli konularda bilgi edinmek için idareye sorulan sorular ve yapılan başvurulara karşılık olarak idarenin verdiği cevap ve açıklamalar, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirlemekle yetinen "icraîlik" niteliğinden yoksun işlemlerdir. Bu itibarla bu türden bir işlemin idari davaya konu edilmesi mümkün değildir. Dan. 7. D. E. 1997 / 2574 K: 1998 / 2036 Dan. Der. S. 98, s. 424-426.

görülmektedir (Doğrusöz, 2005).

II. Sonuç

Diğer ülke özelge uygulamaları dikkate alındığında Türk Vergi Sistemindeki özelge uygulamalarının, her ne kadar mükellefler açısından özelge isteme hakkı, idare açısından da özelge verme yükümlülüğünün kanunla düzenlenmiş olmasına rağmen yetersiz ve etkin çalışmadığı görülmektedir. Öncelikli olarak özelge sistemi yatırımları özendirip, mükellefin geleceğe ilişkin belirsizlikleri ortadan kaldıran ve özelge uygulamasının ruhuna uygun olarak işletilmemekte, mükelleflerin belirlilik arama yerine açık sistem olarak nitelendirebileceğimiz her türlü vergi konusunda danışma aracı olarak kullanılmaktadır. İlk yasal düzenlemeden sonra gözden geçirilmeden geçen 47 yıllık uygulamanın diğer ülke özelge uygulamaları ışığında tekrar düzenlenmesi gerekmektedir. Özelgenin idarenin kullandığı diğer bilgi verme araçlarından ayrılarak, özelge verilmesi, alınması ile esas ve usule ilişkin kuralları daha ayrıntılı biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Özelge idari birimin basitçe yaptığı bir yanıt olmaktan çıkartılıp, merkezi özelge hazırlama birimince, uzmanlığa dayalı olarak hazırlanan, hazırlama aşamasına mükellefin de etkin olarak katıldığı bir süreç olarak düzenlenmelidir. Vergi hukukundaki karmaşıklığın giderilmesi, vergi mükelleflerine ilerisi için belirlilik sağlanması, idarenin de vergi mevzuatını uygulamak konusunda kendi uygulamalarına emsal oluşturabilmesi için özelge sisteminin yenilenmesi zorunluluk olarak görülmektedir.

Kaynakça

- Betten, Rijkale (1999), Under-Minister of Finance Publishes Details on Non-Standard Rulings, European Taxation, Amsterdam, IBFD, 355-357.
- Chan, Vinnie (1997), Binding Rulings, Fiscal Studies Vol.18(2), 189-210.
- Doğrusöz, Bumin (2005), "Özelge ve Düşündürdükleri", Dünya, 26 Eylül Pazartesi.
- Fransberg Eva (2002), The Swedish Advance Tax Ruling Regime.
- Holden, James P., Novey, Michaels S. (1984), "Legimate Uses of Letter Rulings Issued to Other Taxpayers- a Reply to Gerald Portney", Tax Lawyer, Vol 37(2), 337-357.
- Huiskes, Theodoor (1995), Netherlands Ruling Policy Revised, European Taxation, July 1995, Amsterdam, IBFD, 237-239.
- Haris, Peter A. (1994), "Private Tax Rulings: An Advanced System", Australian Tax Review, Mar 1994;23(1), 22-36.
- Morino, Giuseppe (1992), "Finance Act 1992 Introduces a Right to Consultation Procedure", European Taxation, March, IBFD, 94-96.
- Özbudak, Mehmet (1996), "Vergi idaresinden Yazılı Görüş (Özelge) İsteme", Yaklaşım, S. 39.
- Portney, G. Gerald (1983), "Letter Rulings: An Endangered Species?", Tax Lawyer, Vol 36(3), 751-758.
- Romano, Carlo (2002), Advance Tax Ruling and Principle of Law, Towards a European Tax Ruling System?, Amsterdam, IBFD.
- Romano, Carlo (2001), "Private Ruling Systems in EU Member States A Comparative Survey", European Taxation, January 2001, Amsterdam, IBFD, 18-30.
- Russo; Antonio (2001), "Italy New Advance Ruling Regime", European Taxation, October 2001, Amsterdam, IBFD, 399-403.
- Sandler, Daniel (1997), International Guide to Advance Ruling, Amsterdam, IBFD.
- Sugarman A, Norman, (1955), "Federal Tax Ruling Procedure", Tax Law Review 11,1-40.
- Tanrkulu, Lütfü (1995), "Özelgeler (Muktezalar) Üzerine...", Vergi Dünyası, S. 163.
- Zelenak, Lawrence (1985), "Should Courts Require The Internal Revenue Service to be Consistent?", Tax Law Review, 411-448.
- Wenchel, J.P. (1950), "Taxpayers' Ruling", Tax Law Rev.(5) 105-118.

Wheelwright Karen, (1998), Taxpayer's Rights in Australia, Taxpayers' Rights, Ed. Duncan Bentley, Adelaide, Hyde Park Press, 57-88.