

PARÇALANMIŞ MODERN TOPLUMDA HUKUKUN İŞLEVİ -VERGİ HUKUKU ÖRNEĞİNDE-(*)

Doç. Dr. Heinrich WEBER-GRELLET(**)

Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR(***)

ÖZET**:** Farklı değer anlayışları ve farklı yaşam tarzları çerçevesinde bugünün modern toplumu parçalanmış bir durumdadır. İnsan davranışlarının dış biçimlerini düzenleme, toplumu şekillendirme ve çatışmaları önlemede bir araç olan hukuk, toplumdaki bu parçalanmışlığı dikkate almak zorundadır. Karmaşık, post endüstriyel bir toplumun taleplerini, basit düzenlemelerden oluşan bir hukukla karşılamak mümkün değildir. Hukukun bu işlevsel anlamı vergi hukuku bakımından da aynen geçerlidir. Bugünkü devletin bir “yönetim devleti” olmasına bağlı olarak vergi hukuku, devlete gelir sağlamak şeklindeki klasik işlevinin yanısıra, idare hukuku amaçlarını gerçekleştirmek için de kullanılmaktadır. Bu bağlamda, ekonomik ve sosyal süreçleri yönlendirmede, öncelikle yönlendirici vergiler ve vergi kolaylıklarından yararlanılması mümkündür.

Abstract: The today's society is fragmented in the frame of different ideas of value und different standards of living. As an instrument for regulating external human's behavior, forming society and preventing conflict, the law should take this fragmentation into consideration. It is not possible that the requirements of a complex, post-industrialized society can be met by a law which consists simple regulations. This functional meaning of law is also valid for tax law. As a result of today's state is a “leading state”, tax law is used for the purpose of administration law beside it's classical function of revenue achieve either. In this connection, in order to lead the economic and social processes may be benefited especially from regulative taxes and tax exemptions.

(*) Bu makale, “Die Funktion des Rechts in der fragmentierten modernen Gesellschaft –am Beispiel des Steuerrechts” başlığı ile, Der Betrieb, 2002, 9 vd.'da yayınlanmıştır. Makalenin Türkçe'ye çevrilerek yayınlanması, yazarın, 26.07.2002 tarihli yazılı iznine dayanmaktadır.

(**) Yazar, Alman Federal Mali Mahkemesi (Bundesfinanzhof)'nde hakim olarak görev yapmaktadır.

(***) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Vergi Hukuku Öğretim Üyesi.

(****) Burada yer alan Türkçe ve İngilizce özet, çevirmene aittir.

I.GİRİŞ

Hukuk sistemleri değişime tabidirler; içinde bulundukları çevrenin toplumsal bir kısmı sistemi (Teilsystem) olarak daima sosyal değişikliklere ve çatışmalara maruz kaldıkları için sürekli olarak değişirler¹. Hukukun işlevi, sosyal davranışların hukuk aracılığıyla yönetilmesinin toplumsal şartlarına ve imkanlarına yönelmiştir; modern toplumda –özellikle günlük hukuk hayatında- herşey, insanlar arası ilişkilerde normatif düzenleyici ve bir işleyiş tarzı olarak hukuk vazifesi görür. (Her türlü metafizikten bağımsız) hukuk, siyasi-hukuki karar alma süreçlerine ve modern organizasyon toplumunun işbölümüne dayalı yapısına bağlıdır; hukukun gelişimi, yavaş ama ilerleyen bir rasyonelleşme ve farklılaşmadır, bir zuhur (Emergenz) fenomenidir. Bu durum, hukukun geneli için geçerli olduğu gibi, vergi hukuku için de geçerlidir.

I. İŞLEVSEL HUKUK ANLAYIŞI

1. Çokçuluk (pluralizm) etiği

Hukukun üstünlüğüne ilişkin eski inanış, dünyanın kendiliğinden hukuka tabi olduğuna dair tanrıbilimsel (theologisch) inançlara dayanıyordu². Ancak hukuk, ne yedek din ne de yedek felsefedir. Hukuk felsefesi, hukukun felsefi göreliliklerini (Bedingtheiten) konu almakla birlikte, hukukun bir parçası değildir. Hukuk ve hukuk felsefesi, birbirinden kesin çizgilerle ayrılmalıdır. Modern hukuk, sadece, insan davranışlarının dış biçimlerini düzenlemekle meşguldür³. Bunun nedenini ise, anayasa nedeniyle geçerli olan hukuk düzeninin evrimsel normatif-kuramsal kazanımlarında aramak gerekir. Hukuk, yaşam ilişkilerinin (Lebensverhaeltnisse) hukuk yoluyla düzenlenmesi anlamına gelmektedir; her türlü normatif yabancı referanslar (doğal hukuk, akıl hukuku (Vernunftrecht)) reddedilmelidir. Hukuk, bireysel felsefi, dini ve diğer değer anlayışlarını da içeren sosyal sistem bağlantılarıyla (Zusammenhaengen) şekillendirilmektedir. Fakat bununla birlikte hukukun kendisi tarafsızdır; belli bir değer anlayışıyla değil, aksine kendi demokratik geçmişi ve işleviyle yükümlüdür. Hukukun anlamı, kendi toplumsal gerçekliğinde ve etkililiğinde yatmaktadır. Hukuk, insani olay ve davranışların bağlayıcı şekilde düzenlenmesine hizmet

¹ KRAWIETZ, Recht als Regelsystem, 1984, s.158.

² BERMAN, Recht und Revolution, 1991, s.817.

³ KRAWIETZ, Recht als Regelsystem, 1984, s.118.

eden normatif bilgi ve iletişim yapısıdır⁴. O tek başına, vatandaşların demokratik bir şekilde almış oldukları kararların uygulanmasına çalışır.

Bu pozisyon, değerlerden bağımsız olan ya da hiç bir değer içermeyen nihilizmin ifadesi değil, aksine, başkasının düşüncelerine saygı duyan ve demokratik bir şekilde meydana gelen “çoğunluğun isteği”ne tabi olan (ideolojisiz) çokçuluk etiğinin (Ethik des Pluralismus) bir kabulüdür. Farklı kültürlerin, farklı sosyal hayat şartlarının ve farklı değer anlayışlarının varlığı karşısında “tek bir etiğe” (einheitliche) ulaşabilmek mümkün değildir.

İdrak-eleştirel (erkenntniskritisch) objektivizmin bilim ideali artık geride kalmıştır. Metafizik sonrası düşünüş tarzının şartları çerçevesinde devlet, (sahte) dini özünü (pseudo-sakrale Substanz) yitirmiştir. Devlet gücünün ruhani temellerine uzun süreden beri girmiş olan laiklik, -daha ileri bir demokratikleşme ile dengelenmesi gereken- fazlaca gecikmiş bir uygulanma eksikliği (Vollzugsdefizit) nedeniyle bazı zorluklar içinde bulunmaktadır⁵.

Değişik ve birbiriyle çatışma halindeki değer anlayışları yüzünden, felsefenin, “içeriği belli ilkelerin önemli ve herkes için bağlayıcı normlar olarak kabul edilmesini ve doğrulanmasını” sağlama imkanı artık kalmamıştır. “Postmodern felsefenin radikal çokçuluk (Pluralitaet)”unun tespiti şarttır. Müzakereler ve deliller sunma (Argumentation) belli bir niteliğe sahip olmakla birlikte hakikati ortaya koymamaktadırlar; hakikatin ifadesi mümkün değildir. Hatta ideal müzakereler bile sınırsız ölçüde doğru sonuçlara ulaştırmamaktadır⁶. Takip edilen yöntem -doğru sonuca ulaşmayı (ÇN)*- tehlike karşısında koruyup iyileştirebilir, ama garanti altına alamaz.

İçinde pek çok zıtlığı (antagonizma) barındıran, karmaşık, heterojen ve ihtilafli şekilde kurulan, yeknesak (einheitlich) hayat şartlarından (örneğin, genel askerlik yükümünden, tek birlikte yaşama şekli olan evlilikten, kilise kurallarından, genel örneklerden) ayrı olan, içinde klasik sosyal tabakaların çözüldüğü ve eridiği, bireylerin -zararlı olmadıkları sürece- kendi bireysel yaşam ilişkilerini gerçekleştirebildikleri, tekliğin çokçulukla, değerlerin, hayat tarzlarının ve risklerin çokçuluğuyla ikame edildiği, bireysel fonksiyonel ilişkiler ve tabakalar içinde devletin çözüldüğü bir toplumda, -şekillendirilebilen bir toplumda önceden düşünülebilecek olan- tek ve kapsamlı bir etik artık mümkün değildir. Açık toplumlar, temel bir merkez, açıkça tanımlanabilen bir etik, kültürel ya da dini kimlik özü (Identitätskern)

⁴ KRAWIETZ, Anerkennung als Geltungsgrund des Rechts in den modernen Rechtssystemen, in: FS Klenner, 1996, s.104 (137).

⁵ HABERMAS, Faktizitaet und Geltung, 4.Aufl., 1994, s.534.

⁶ WESCHE, Robert Alexys diskurstheoretische Menschenrechtsbegründung, Rechtstheorie 30 (1999), s.76 (91).

*ÇN: Çevirmenin Notu.

olmaksızın zorluklarla başa çıkmak zorundadırlar. Toplumsal kuralları önceden belirlenmiş gelenekler ve uzlaşmalardan çıkartma çabası, boşa çıkmaya mahkumdur⁷.

Hukuk düzeninin tekliği yalnızca, soy ve üreme kurallarının dikkate alınmasıyla gerçekleştirilecek yapısal bir bağlantıyı ifade edebilir ve en iyi ihtimalle, iç görüş birliğine ve paralellığe belli ölçülerde yol açabilir. Böylece hukuk kuralları, sürekli olarak basamaklı bir yapıya dayalı karar verme süreci içinde oluşturulur. İşlev olarak hukuk, rasyonel bir şekilde karar almayı ve göreceli bir kesin bilgiyi gerektirir. Vatandaşların hukuka rıza göstermeleri demokratik prosedürün bir neticesidir; ayrıca özel bir onaya ihtiyaç yoktur.

2. Toplumsal Bir İhtiyaç Olarak Demokrasi

Devletin ve hukukun meşruiyetinin temelinde üstün anlayışlar ve ebedi değerler değil, aksine yalnızca demokratik prensipler ve demokratik istek yatmaktadır. Çözümler bulma konusunda müzakereler ve deliller sunma yardımcı olsalar da, bunlar kendiliklerinden çözüm üretmede yetersizdirler. Hukuk, serbest demokratik karara dayanmaktadır: hukuk vatandaşların kendi hukuku ve devlet de vatandaşların kendi devletidir, bu devletle ortak yaşam arzu edildiği şekilde yönetilir⁸. Temsil caizdir ve aynı zamanda gereklidir; ancak, güçlü bir dialektik dönüşüme⁹, doğrudan demokratik unsurların güçlendirilmesine¹⁰ ve buna paralel olarak parti ve birlikler devletin (Verbaendestaats) canlı bir demokrasiye doğru gelişimine¹¹ ihtiyaç vardır. Daha fazla demokrasi tehlike değil¹², aksine toplumsal bir ihtiyaçtır. Bu talep, artan küreselleşme çerçevesinde yeni bir boyut kazanmaktadır; küreselleşme ile sınırlandırmaya/yerelleştirmeye (Lokalisierung) karşıt parametrelerin, orantılı bir şekilde dengelenmesi şarttır.

⁷ Karş. HERZINGER, Angst vor der leeren Mitte, Die Zeit vom 30.08.2001, s.7.

⁸ Bu, politik kararların yalnızca çoğunluk kurallarına göre değil, aksine ihtiyatlı demokrasi kapsamında yürütülen müzakereler çerçevesinde alınmasını imkansızlaştırmamaktadır (PETEV, Das Recht der offenen Gesellschaft-Grundlegung einer Philosophie des Rechts, 2001, s.106).

⁹ BÖCKENFÖRDE, Demokratische Willensbildung und Representaetion, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Bd.II, 2.Aufl., 1998, 6 30 Rdn.20: demokratik temsilin kapsayıcı bağlantı noktası, yönetim organlarının davranışlarının dönüşümünde yatmaktadır.Temsil, temsil edenler ve temsil edilenler arasında dialektik bir süreç anlamına gelmektedir (a.g.e. (Rdn.22)).

¹⁰ BÖCKENFÖREDE, a.g.e. (dnp.9), Rdn.16: halk kararlarının ve halk isteklerinin sınırlayıcı ve aynı zamanda yetkilendirici unsur olarak kabulü; idarenin temsil karakterinin esaslı şekilde muhafazası.

¹¹ BÖCKENFÖRDE, Die Krise unserer Demokratie verlangt eine Rückbildung des Parteienstaates, FAZ vom 14.2.2000, s.3.

¹² KAEPPNER, SZ vom 24./25.2.2001, s.4: fonksiyonel elitlerin halkdan korkusu. Bayern'de olduğu gibi, İsviçre, İskandinav, Avusturya ve bazı Amerikan eyaletlerinde de vatandaş kararları, bir başarı hikayesidir.

3. Devlet ve Hukukun Gelişimi

Klasik hukuk devleti, mutlak iktidarı (Absolutismus) eleştirmek amacıyla ve demokrasi yolunda bir ilk adım olması düşüncesiyle, devleti, kendi egemenliğiyle birlikte hukuk içinde “dolanma”yı amaçlamaktaydı¹³. Politikanın ve ilgili politik sınıfların (örneğin kralların ve feodallerin) egemenlik ve karar enstrümanı, karşı konulamaz güç topluluğu olan devlet, hukuka (kanun hukukuna (Gesetzesrecht) ve anayasa hukukuna) tabi tutuldu. Böylece, hukukun başlıca işlevi, devletin güç kullanma yetkisinin sınırları içinde oluştu; hükümler sınıfların organizasyonu olan devlet hukuka bağlandı. Hukuk “devlet”i kontrol ediyordu¹⁴. Bugün hukuk, halen devam eden şekli kontrol işlevinin yanısıra aynı zamanda içeriksel bir işleve de sahiptir; hukuk, devlet politikasının aracıdır¹⁵.

Hukuk ve devlet, demokratik devlet içine iktibas edilerek köklü bir anlam değişimine uğramışlardır. Hukuk ve devlet, artık belli bir sınıfın egemenlik aracı değil, demokratik toplumun işlev ve araçlarıdır. Demokratik toplum, “devlet” şeklinde örgütlenerek ve “hukuk”u bir araç gibi kullanarak kendisini organize etmektedir. Devlet ve hukukun şekillendirilmesi, demokratik toplum kararlarına bağlıdır. Egemen olan halktır (GG* md.20, f.2, c.1¹⁶). Bir temel kanun (vatandaşların birlikte yaşamasının içeriksel açıdan temel normu) olan Anayasa (GG), Devlet-Anayasası (Staats-Grundgesetz) olarak şekli anayasayı (formale Verfassung**) ve içeriksel temel düzen olarak maddi anayasayı (materielle Verfassung) içermektedir. Birlikte yaşamın temel şartlarını içerdiği için anayasanın da işlevsel açıdan belirlendiğini söylemek mümkündür.

Devlet, polis devletinden hukuk devletine (hukuki güvenlik), oradan demokratik sosyal devlete (ihtiyaçların karşılanması) ve bugünkü yönetim devletine (Steuerungsstaat) (tehlikeyi önleme-Risikosicherung) doğru bir gelişim göstermiştir¹⁷. Piyasa ekonomisi

¹³ LUHMANN, Die Rückgabe des zwölten Kamels, in: Teubner (Hrsg.), Die Rückgabe des zwölten Kamels, 2000, s.3 (47).

¹⁴ Buna karşılık, kanaatimce, devlet yoluyla hukuk garantisinden, ikincil sistem yoluyla asli sistem garantisinden söz edilemez (aynı şekilde KRAWIETZ, Recht ohne Staat? Spielregeln des Rechts und Rechtssystemen in normen- und systemtheoretischer Perspektive, Rechtstheorie 24 (1993), s.81 (122)). Hukuka riayetın sağlanması ve hukukun korunması için doğal olarak (mahkemeler gibi) kamusal kurumlar mevcuttur. Fakat bu noktada devlet, kendisine demokratik kararlarla verilen tek bir fonsiyonel anlama sahiptir; devlet “garanti sağlayıcısı (Gewährsträger)” değildir.

¹⁵ LUHMANN, a.g.e. (dgn.13), s.47.

*“GG” kısaltması, bugün yürürlükte olan Alman Anayasası’nı (Grundgesetz) ifade etmek üzere kullanılmıştır (ÇN).

¹⁶ Devletin zor kullanma yetkisinin kaynağı, toplumdur.

** “Verfassung” kelimesi, yine anayasa anlamına gelmekle birlikte, özel bir anayasayı kastetmemektedir. Genel bir nitelendirmeyi temsil etmektedir (ÇN).

¹⁷ KAUFMANN, Diskurse über Staatsaufgaben, in Grimm (Hrsg.), Staatsaufgaben, 1996, s.34.

düzenine bağlılık ve etkinlik nedenleriyle, yönetim, normatif arz ve yasaklar ile işleyen doğrudan bir yönlendirme istikametinde değil, aksine, motive edici bilgilerin (Motivationsdaten) ortaya konulmasına dayalı dolaylı bir yönlendirme istikametinde gerçekleşmektedir. Yatırım, tüketim, ücret ve fiyat oluşturma konusunda karar serbestisi şeklen bağımsız kalmakta, ancak bu karar serbestisi, “en ince ayrıntılarına kadar saptanmış (überdeterminierte)” motive edici bilgiler vasıtasıyla belirlenmektedir¹⁸. Kanun koyucunun reaksiyon göstermekte zorunlu olduğu ilişkilerin karmaşıklığı ve toplumsal dönüşüm dinamikleri nedeniyle, farklılaşmalar (Differenzierungen) kaçınılmazdır¹⁹. Karmaşık bir toplumsal gerçekliğin üstesinden, basit düzenlemelerle gelinmesi mümkün değildir. Basitleştirme ters yönde etki edebilir ve sosyal devletin tasfiyesine yol açabilir. Çokçu değer anlayışlarının ve yaşam tarzının genişletilmesi için ödenen bedel, bütün yaşam alanlarının gittikçe daha fazla hukukileştirilmesidir.

Ne liberal bir hukuk devletinin “bırakınız yapsınlar”ı ne de müdahaleci bir devletin otoriter şekilde “bütün”ü planlaması (örneğin, planlı ekonomi ve yatırıma yönlendirme ile), üst düzeyde farklılaşmış modern bir toplumun işleyiş şartlarına uygundur. Toplumsal karmaşıklığın derecesi ve niteliği değişmiştir ve bu karmaşa özel bir yönetim bilgisine (Steuerungswissen) ihtiyaç göstermektedir. Artık –devlete verilen (ÇN)- görevlerin, yalnızca doğrudan, merkezi, hiyerarşik ve otoriter şekilde değil, aksine, dolaylı, bütünsel (kontextuell), heterarşik (heterarchisch) ve müzakereci bir şekilde yerine getirilmesi söz konusudur²⁰. Modern devlet yeni görevlerini, “gücünden ve düzenleyici hukuk”dan kaynaklanan özel devlet araçlarından kaçınarak yerine getirecektir.

Devletin gelişimi, atomize edilmiş toplumun parçalanmasına uygundur. Devletin işlevlerinde meydana gelen daimi artış, sürekli gelişen yeni zor görevlere verilen bir cevaptır. Değişen hayat şartları, artan talepler ve büyüyen sorumluluk bilinci nedeniyle, demokratik toplum –işlevi içindeki- kanun koyucu olarak düzenlenmesi gereken alanları (sağlık, bakım, yaşlılıkta güvence altına alınma (Alterssicherung), gıda maddesi güvencesi, tam istihdam, iş güvencesi, teknik gelişme, araştırma, eğitim, embriyonun korunması, enerji sağlanması,

¹⁸ BÖCKENFÖRE, Die politische Funktion wirtschaftlich-sozialer Verbaende und Interessentraeger in der sozialstaatlichen Demokraie, in: Staat, Verfassung, Demokratie, Studien zur Verfassungstheorie und zum Verfassungsrecht, 1992, s.408.

¹⁹ PETEV, a.g.e. (dpn.8), s.102: Gelecekteki hukuki düzenlemeler konusunda gelişmiş batı toplumlarında daha ileri düzeyde bir farklılaştırma beklenmelidir.

²⁰ WILKE, Die Steuerungsfunktion des Staates aus systemtheoretischer Sicht, in: Grimm (Hrsg.), Staatsaufgaben, 1996, s.685 (705 vd.); GRIMM, Staatsaufgaben-eine Bilanz, in: Grimm (Hrsg.), Staatsaufgaben, 1996, s.771 (777).

nükleer güç kullanımı, çevre, iklim değişikliği, enkaz koruması) genişletmektedir. Düzenleme işi, sürekli olarak daha detaylandırılmakta ve yoğunlaştırılmaktadır; değişen çerçeve şartlar ve düzeltmeler nedeniyle, -düzenlemelerde (ÇN)-sürekli bir değişiklik vuku bulmaktadır. Bu kurallar yığını, hukukta, hukuki güvenliğe hanel getiren²¹ belli bir kararsızlığa neden olmakla birlikte, idarelerin bürokrasi çılgınlığına veya himayeci politikanın düzenlemelerde bulunma hırsına değil, aksine demokratik bir şekilde meşrulaştırılan beklentilere ve (örneğin sosyal hukuk (Sozialrecht) ve çevre hukukunda²² olduğu gibi) sosyal durumların artan gücüne dayanmaktadır.

4. Hukukun İşlevi

Hukuk, kapsamlı olmakla birlikte, karşılaştırılabilir bir işlevsel ve araççı bir anlama sahiptir. Devlet ve hukuk birer düzenleme araçlarıdır; devlet bir organizasyon şeklidir, hukuk bu organizasyonun içeriğine ilişkin direktifleri içermekte ve (örneğin, kanunlar, sözleşmeler²³ ve örf ve adet hukuku vasıtasıyla) sosyal sistem kurucularının bütün alanlarında oluşmaktadır. -Hukukun bir alt işlevi olan- devlet, demokratik toplumun kendi ilişkilerini düzenlediği bir örgütlenme şeklini oluştururken, hukuk, sosyal ilişkileri düzenlemek için gerekli olan kuralları ve diğer fenomenleri kapsamaktadır; bu nedenle, devlet ve hukuk özdeş değillerdir²⁴. Hukuk, toplumu şekillendirme ve çatışmaları düzenleme aracıdır²⁵; modern hukuk, insan davranışlarının dış biçimlerinin düzenlemesiyle uğraşmaktadır²⁶. Devlet gibi hukukun kendisi de metafizik bir arka plana sahip değildir, aksine, tamamen görevlere yönelik şekilde vatandaşları yönetme aracı olma işlevini muhafaza etmektedir²⁷. Her ne kadar vatandaşlar da kimi değerlere sahip olup, kendi etik ve ahlak anlayışlarına yönelmekte ve bu yönelimin kararlarında etkili olmasına izin vermekteyseler de, bu durum, devlet ve hukukun her türlü metafizikten bağımsız oldukları gerçeğini yine de değiştirmemektedir.

²¹ Zu Vorstehendem HÖFFE, Demokratie im Zeitalter der Globalisierung, 1999, s.107 vd.

²² FAZ vom 27.10.1999, s.N5'e affen GRIMM

²³ KRAWIETZ, a.g.e. (d.pn.14), s.81 (90).

²⁴ KRAWIETZ, a.g.e. (d.pn.14), s.81, hukuku sosyal asli sistem, devleti ise ikincil sistem olarak tanımlamaktadır.

²⁵ W. HUBER, Rechtfertigung und Recht- Über die christlichen Wurzeln der europaischen Rechtskultur, 2001, s.8.

²⁶ KRAWIETZ, a.g.e. (d.pn.14), s.104 (118).

²⁷ Bu nedenle "lütufkar devlet" anlayışı kanaatimce tamamen yanlıştır (bu görüşte LEISNER, NJW 2001, s.1329).

Örneğin idari işlem ve sözleşmeler (Verwaltungsakt und Vertrag) yoluyla da boşlukları doldurabilen ve somutlaştırılabilen kanun, ekonomik ve sosyal süreçleri yönetme ve bu süreçleri en uygun hale getirme aracıdır. Kanun burada toplumun karmaşıklığını takip etmektedir. Demokratik bir endüstri toplumunda kanunların parçalanmış ve dönemsel karakterli olması doğaldır²⁸. Kanunlar, devletin dinamik şekilde biçimlendirme işlevinin parçasıdır; kanuni düzenlemeler, aynı zamanda somut ve geçici (ad-hoc) olabilirler. Kanun koyucu artık, herşeyi bilen, koyduğu kurallar her zaman geçerli olan kanun koyucu değildir. Kanunlar da zamanla sınırlı olarak ve hatta deneme şeklinde uygulanabilirler. Kanun koyucu doğru çözümleri adeta el yordamıyla aramaktadır (örneğin, ZPO* reformu çerçevesindeki açılış şartları (Öffnungsklausel)).

5. Devlet İşlevlerinin Genişletilmesi

Devlet görevlerinin azaltılmasının (işlev azaltımı) (“özelleştirme”) karşısında, devletin görevlerinin kapsamının arttırılması (işlev genişletimi) bulunmaktadır. Devlet, hukuk devletinden sosyal devlete ve oradan yönetim devletine doğru gelişmiştir. Artık, devletin programında yalnızca hukuki güvenlik ve sosyal eşitlik yer almamaktadır; aksine, insani mevcudiyeti tehditlere karşı koruma, devletin öncelikli görevi haline gelmiştir. Sosyal devlet, sosyal ilişkilerin, vatandaşların yaşam durumlarının (Lebenslage) ve özellikle de güçlerin serbest oyunundan kaynaklanan sosyal mağduriyetlerin giderilmesinin devlet faaliyetlerinin etki alanı içinde olmasını planlamaktayken, yönetim devleti, hukuki güvenliğin (hukuk devleti olma) ve devlet müdahalelerinin hedeflenen gruplara yönelik olarak bireyselleştirilmesinin (sosyal devlet olma) tek başına vatandaşların refahını sağlayamayacağı düşüncesine dayanmaktadır²⁹. Devlet, toplumsal tehlikeleri azaltma ve tehlikelere karşı tedbirler alma işlevine bugün de sahiptir³⁰. Yeni devlet ödevleri dikkate alındığında, devletin yönetim ve yönlendirmesinin gittikçe artan bir anlam kazandığı görülmektedir.

²⁸ Bu konuda bkz. HUFEN, Über Grundlagengesetze, in: Schuppert (Hrsg.), Das Gesetz als zentrales Steuerungsinstrument des Rechtsstaates, 1998, s.11.

* ZPO (Zivilprozessordnung), Alman Medeni Usul Kanunu’nu ifade etmektedir (ÇN).

²⁹ KAUFMANN, a.g.e. (dph.17), s.15 (34).

³⁰ Krşl. PREUSS, Risikovorsorge als Staatsaufgabe, in: Grimm, Staatsaufgaben, 1996, s.523 (537): var olma tedbirinden “sistem tedbirine”.

II. VERGİ HUKUKUNUN İŞLEVİ

1. Vergi Hukukunun İkili İşlevi

Hukukun işlevsel anlamı vergi hukuku bakımından da aynen geçerli olup, vergi hukukunun bugünkü durumu için bir açıklama modeli sunmaktadır. Modern vergi hukuku çifte işleve sahiptir. Gelir elde etme amacının yanısıra maddi idareye (materielle Verwaltung) (maddi idare hukukunun amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla mali yüküm hukukunun kullanılmasına) hizmet etmektedir. Yaşamdaki ilişkilere biçimlendirici bir şekilde müdahale etmeyen bir vergi normu, neredeyse yok gibidir. Her türlü mali yüküm tahsili, -yükümlüden (ÇN)- para çıkışının ötesinde bir etkiye sahiptir; mali yükümün varlığı, bundan kaçınma çabalarını kışkırtmakta ve fiyat, piyasa ve gelir üzerinde çeşitli etkilere sahip olmaktadır³¹. Vergi hukukunun “yönlendirici” olması normaldir. Vergi hukuku, -özünde (ÇN)- bir mali hukuk ve idare hukukudur. İdari işlevlerin yerine getirilmesi, vergi hukukunun temel bir görevini teşkil etmektedir. Yönlendirici elementlerden mümkün olduğu kadar kaçınma görüşü³², ne vergisel gerçeklere ne de toplumsal ihtiyaçlara uygundur.

Vergi hukukunun idari amaçlar için giderek daha fazla kullanılması ve onun bu işlevinin yeniden keşfi, genel gelişimin bir parçasıdır. Devlet ve idare, büyük bir değişim içindedirler. Düzenleyici hukuk, uzlaşmacı ve işbirliğine hazır unsurlarla sınırlandırılmıştır (örneğin, ceza hukukunda veya çevre hukukunda). Kanun yalnızca müdahaleleri tespitle sınırlı kalmayıp, ekonomik ve sosyal süreçleri yönlendirme ve mümkün olan en iyi duruma getirmede farklılaştırıcı bir araç haline gelmiştir.

Hatta genel idare hukukunda bile, kanun koyucu yalnızca klasik düzenleyici hukuk araçlarıyla yetinmemektedir. Doğrudan cebir sistemi, -örneğin çevre hukukunda ekonomik teşvikler, çevre-denetimi³³, çevre bilgileri (çevre haberleri verme), resmi olmayan devlet muameleleri ve kanundan ayrılan (gesetzesabwendende) uzlaşmalar³⁴ gibi- dolaylı idari yönlendirmelerle sınırlandırılmaktadır. Devlet, farklı doğrudan ya da dolaylı hareket imkanlarında, aşamalı ve üst düzeyde farklılaştırılmış araçlara sahiptir.

³¹ TRZASKALIK, Inwieweit ist die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts zu empfehlen?, Gutachten E zum 63.Deutschen Juristentag, Leipzig 2000, E 10, E 31; WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, s.44 vd.

³² TRZASKALIK, a.g.e. (dpn.31), E 64, E 93.

³³ HOPPE/BECKMANN/KAUCH, Umweltrecht, 2. Aufl., 2000, § 9, Rdn.37. İşletmeler bakımından çevre denetimi, işletmelerin, çevreye uygun bir yönetim sistemine sahip olmaları ve bireysel sorumluluğa dayalı çevre kontrolüne katılabilmeleri için bir teşvik niteliğindedir.

³⁴ HOPPE/BECKMANN/KAUCH, a.g.e. (dpn.33), §9 Rdn.99 vd.

2. Vergiler Vasıtasıyla Yönlendirme

Vergi sistemi bakımından meseleye yaklaşıldığında, yönlendirici vergiler ve yönlendirici unsurlar, eskiden beri mevcut olan vergi sistemiyle bağlantılı içindedirler. Vergi tekniği bakımından ise, yönlendirme amaçlarının giderek artan şekilde birleştirilmesi (Inkorporation) özel bir meydan okuma olmadığı gibi, bunun eldeki araçlar ile kolayca gerçekleştirilebilmesi gerekmektedir. Mevcut vergi türleri ve vergi kanunlarının bugünkü yapısı, uzun süreden beri yönlendirme ve biçimlendirme amaçları için kullanılmaktadır; kanun koyucunun tasavvurlarına göre bu yönlendirme imkanlarını daha da genişletmek mümkündür.

Vergisel yönlendirme, özel yönlendirici vergilerle (örneğin, “-mal ya da hizmet ifasını- edinme vergisi (Erwerb-Steuer)” niteliğindeki elektrik vergisi veya, -Gelir Vergisi ile İşletme -Kazancı- Vergisi’ne sınırlayıcı düzenlemeler getiren, ilga- Teşvik Bölgelerinde Özel Amortismanlar Ve İndirim Miktarları Hakkında Kanun (Fördergebietsgestez)) ile yapılabileceği gibi, (muamele vergisi gibi) bir mali vergi (Fiskalsteuer) çerçevesinde uygun bir “yükümleme” yoluyla da yapılabilir. Etki, yükümlülükte, yükümün kaldırılmasında veya farklılaştırmalarda (örneğin, Akaryakıt Tüketim Vergisi’nde ilgili akaryakıtın türü bakımından veya Motorlu Taşıtlar Vergisi’nde atılan zararlı madde bakımından) ortaya çıkmaktadır.

Hukuk tekniği bakımından bu yönlendirme, vergi kolaylıkları sağlanması (§3 EstG*), belli vergi indirimlerine yer verilmesi (örneğin, aile bireyleri için yapılan bazı masrafların gelirden indirilebilmesi; yol mesafelerinin uzaklığıyla bağlantılı götürüler olması), gelirden indirimlere ve vergi indirimlerine olanak tanınması³⁵, uygulanacak tarife bakımından bazı avantajlara (§32c EstG a.F.) ve alınan borçlar için vergi indirimlerine imkan tanınması, özel amortisman kuralları getirilmesi, yedek akçelere, karşılıklara ve özel amortismanlara yer verilmesi, matrahın tespit şekline yararlanma (§§5a, 13a EstG), gizli yedek akçeleri vergilendirilmeme ve tarife indirimlerine olanak tanınması vasıtasıyla yapılacaktır. Katma Değer Vergisi’nde ise, vergi oranları uygun şekilde arttırılarak ekolojik açıdan değerli malların tüketimi pahalılaştırılabilir³⁶.

*EstG (Einkommensteuergesetz), Alman Gelir Vergisi Kanunu’nu ifade etmektedir (ÇN).

³⁵ Örn. §5 FördG ve §58, f.2 EstG.

³⁶ ZITZELSBERGER, Umwelt und Besteuerung, in: Gedenkschrift für Hermann Soell, 1996, s.47 (58).

Yönlendirici vergiler ilgililerin özgürlük alanını arttırmaktadır³⁷; doğrudan doğruya belli bir davranışı gösterme zorunluluğu yerine, birey, mali yükümü ödeyip ödememe veya ödeyecekse hangi çerçevede ödeme yapacağını belirleme ya da mali yüküne yol açıcı davranışlardan kaçınma konularında seçim imkanına sahip olmaktadır. Vergiler yoluyla dolaylı bir şekilde yönetim, müdahale yoğunluğunun az olmasının yanısıra, önemli icra avantajları sunmaktadır. Örneğin yatırım teşviki gibi teknik durumlar için –bu işe özgü (ÇN)- özel memurlara ve özel idari işlemlere ihtiyaç bulunmamaktadır; ek ödemelerin (Zulage) garanti altına alınması ve bunların yerine getirilmesinin doğrudan doğruya vergi beyannamesi yoluyla sağlanması ve kontrol edilmesi mümkündür. Tüketim vergileri yoluyla etki ise, yalnızca vergi oranlarının düzenlenmesiyle sağlanmaktadır.

Yönlendirici vergilerin uygulanışına ilişkin belli bir sorunun nesnel şekilde ve idare tekniği bakımından en iyi ne şekilde çözümlenmesi gerektiği (örneğin, doğrudan yasaklama yoluyla mı yoksa vergide mali bir motivasyonla mı), olaydan olaya değişir. Vergiler yoluyla yönlendirme her derde deva bir ilaç değildir; spesifik etki(leme) şartları ve sonuçları vardır. Bu nedenle, yönlendirme ile ulaşılmak istenen amaçlara gerçekten de erişebilmenin mümkün olduğu hallerde vergiler yoluyla yönlendirme yoluna gidilmesi gerekir. Kanun koyucu, konuyla bağlantılı kıymetlerin (Sachgüter) korunabilmesi için bir takdir imtiyazına sahiptir ve bu imtiyaz onun işin gereğine uygun denemeler yapabilmesine de imkan tanır. Böyle bir deneme imkanı özellikle, amaçlanan başarıya ulaşılamayan hallerde meydana gelen zararın, -denemenin yapılmaması halinde meydana gelecek zarardan (ÇN)- nispeten düşük olacağı durumlar için geçerlidir.

3. Gelir Elde Etme ve Davranışı Yönetme (Verhaltenssteuerung) Bileşimi

Bir yandan belli, (örneğin çevreye zarar verici) davranış şekillerinden kaçınma teşvik edilirken, diğer yandan mümkün mertebe aynı miktarda –vergi (ÇN)- gelirin(in) elde edilmesi gerekliliği, “sistem içi bir çelişki”ye yol açmamaktadır³⁸. Devlet, vatandaşların örneğin tüketimden kaçınma yoluyla “vergiyi azaltıcı” şekilde davranışları riskini bilinçli bir şekilde göze almaktadır. Zarar verici bir davranış, ancak dayanılmaz ve böylece kamu güvenliği ve düzeni için bir tehlike oluşturduğu vakit yasaklanmalıdır; kanun koyucu, ön aşamada

³⁷ SACKSOFSKY, Verfolgung ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, NJW 2000, s.2619 (2624).- Örneğin, otomobil kullanmayı yasaklamak yerine, Akaryakıt Tüketim Vergisi’ni artırarak veya motorlu taşıtlar vergisini farklılaştırarak tüketicilerin davranışları üzerinde dolaylı etkide bulunmaktadır.

³⁸ Bu şekilde örn. KIRCHHOF, Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2001, s.20.

(Vorfeld), zarar verici davranışlara katlanmayı bir para ifasına (Geldleistung) bağlı tutabilir. Böylece vatandaş, belli bir davranış karşılığında toplumsal olarak belli bir bedel ödeyip ödemeyeceğini bilecektir. “Zarar verici davranışın avantajları” lehinde karar verdiğinde ise, fayda teorisi anlamında ek bir ödeme yapmak zorunda olacaktır; bu alternatifte bir hukuk devleti çelişkisi bulunmamaktadır.

Gelir elde etme ve davranışı yönlendirme bileşiminin, gerek verginin mali güçle orantılı olması ilkesini gerekse adil yönlendirme ilkelerini dikkate alması gerekmektedir³⁹. Getirilecek düzenleme ile idari amaçlara da erişmeye çalışılıyorsa, mali yüküm dağılımı ile şekillendirme amaçlarını gerçekleştirmenin (Gestaltungszweckeverwirklichung) uygun bir orantı içinde olmalarına gayret edilmelidir⁴⁰. Buradaki dengeyi, biçimlendirme amacının anlamı, müdahalenin yoğunluğu ve bu müdahalenin bundan yararlananlar ile yaralanmayanlar üzerindeki tesiri etkileyecektir. Yönlendirme amaçlarıyla uygulanacak tüketim vergilerinde, vergiden (örneğin, lüks maddelerin veya bazı alkollü içkilerin iktisabında olduğu gibi) kaçırmanın mümkün olup olmadığına dikkat edilmelidir⁴¹; bu nedenle lüks maddelerin iktisabı, akaryakıt tüketimine oranla daha fazla vergilendirilebilir. Ancak, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin özgürlükler hukukuna ait yanı sıra vatandaşların “sosyal açıdan uygun (sozialadaequat)” faaliyetlerinin vergi müdahalesiyle engellenmemesini gerektirmektedir. (Kaçınılamaz) vergi yükü, mükellefin mutlak mali gücünün üstünde vergilendirilmesine yol açmamalıdır⁴². Yönlendirme amaçları verginin mali güçle orantılı olmasını olumsuz şekilde etkileyebilir, ancak onun uygulanmasını ortadan kaldıramazlar.

³⁹ Bu konuda bkz. BIRK, Finanzierungszwecke und Lenkungszwecke in einem verfassungsmaessigen Steuersystem, in: Grundrechtsschutz im Steuerrecht (hrsg. Durch Deutsche Sektion der Internationalen Juristen-Kommission), 2001, s.67 (83 vd.).

⁴⁰ BIRK (Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Massstab der Steuernormen, 1983, s.232 vd.) ve LANG (in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., 1998, §4 Rdn.126), yapılacak müdahalenin bireysel ya da grup çıkarlarına değil, kamu yararına hizmet etmesini talep etmektedirler. TIPKE (Der Grundsatz der Steuergerechtigkeit, in: Besteuerung von Einkommen, hrsg. Von Kaus Tipke/Nadya Bozza, 2000, s.9 (22)) ise bir adım daha ileri gitmekte ve -Rawl’ın farklılık ilkesi (Differenzprinzip) münasebetiyle-, çoğunluğun, müdahale sonrasında, müdahaleye uymamaları halinde olabileceklerinden daha iyi bir durumda olmalarını istemektedir.

⁴¹ 10.000 DM’lık bir gelir üzerinde 3000 DM’lık gelir vergisi yükü kuşkusuz anayasaya aykırıdır, buna karşılık aşırı tüketim nedeniyle ortaya çıkan 3000 DM’lık bir alkollü içki vergisi (Branntweinsteuer) yükü aykırı değildir.

⁴² Benzeri şekilde SELMER/BRODERSEN, Die Verfolgung ökonomischer, ökologischer und anderer öffentlicher Zwecke durch Instrumente des Abgabenrechts, DVBl 2000, s.1153: Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi oyun içinde kalmaktadır (s.1156). -Yönlendirme amaçları verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin gerekli durumlarda geri planda bırakabilir, ancak onun uygulanmasını ortadan kaldıramazlar (s.1166).

4. Yönetim İşlevleri Karşısında Basitleştirme

Yönetim işlevi, vergi hukukunun temelden basitleştirilmesine karşıdır⁴³. Üst düzeyde karmaşık post endüstriyel bir toplum, basit yapılı bir toplumun vergi hukukunu devralamaz; hukukun karmaşıklığı, modern devlet içindeki toplumunun karmaşıklığının bir aynasıdır⁴⁴. Ayrıca, bir kanunun kısa olmasından hareketle onun basit olduğu sonucuna ulaşmak yanlış bir inanıştır⁴⁵; bu konuda önemli olan daha çok, örneğin, şahsi varlık-işletme varlığı ayrımında ve -iktisadi kıymetlerin hem şahsi hem de işletme faaliyetlerinde (ÇN)- karma şekilde kullanılmalarında olduğu gibi, normun çerçevesinin kesin olmasıdır. Kısa ve soyut şekilde düzenlenmiş bir kural, koşulları detaylı bir şekilde tanımlanmış bir kuraldan çok daha fazla sorun çıkartabilir⁴⁶. Vergi hukukunun karmaşıklığı ve vergi kaosu, birbirinden farklı iki ayrı durumdur. Gereksiz yere vergi kaosundan söz etmek, günümüz hukukunun niteliği ve işlevinin yanlış değerlendirildiğini göstermekte, hukuk bilincine hanel getirmekte ve vergi kanunlarına saygı gösterilmemesini teşvik etmektedir.

5. Özet

Toplumun parçalanmışlığı, dış tehlikelere karşı güvenlik ihtiyacı ve buna bağlı olarak devlet görevlerinde artış, hukuka ve özellikle de vergi hukukuna daha fazla başvurulmasını gerektirmektedir. “Tek”liğin kaybı, bireysel değer anlayışlarının ve yaşam tarzlarının çoğalması ve bununla bağlantılı yeni görevlerin oluşumu, farklı cevaplar verilmesini talep etmekte ve artan bir düzenleme ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır; böylece hukuk, heterojenliği dikkate almaya zorlanmaktadır.

-Bugünün (ÇN)- toplum(u), çokçu ve merkezileşmekten uzaklaşmış bir topluluğun (Gemeinschaft) özelliklerini taşımaktadır. Bu bağlamda, kanunlar tek bir düzenin parçası değildir; bütünlük anlayışı ne mevcuttur ne de oluşturulabilir. “Devlet ve toplum”un bütün alanlarında güçlü bir demokratikleşme şarttır. 20.yy.’ın hakimiyet ideolojilerinin çökmesinden ve etik veya dini kimlik özünden vazgeçilmesinden sonra toplum, kendi ontoteolojik

⁴³ Farklı görüşte KIRCHHOF, Vereinfachung bringt Freiheit, FAZ vom 22.5.1997, s.15, basitleştirmeden sıkça söz etmektedir. Basitleştirme, dağıtım adaleti konusunda sessiz kalmaktadır.

⁴⁴ RÜTHERS, Rechtstheorie, 1999, Rdn.214.

⁴⁵ Örneğin, uygulanabilecek şekilde normlaştırılmış olan kurumlar vergisindeki mahsup süreci, uygulanma tekniği bakımından sorunsuzdu, buna karşılık §4, f.2 EstG’deki kısa düzenleme –önceden olduğu gibi- çok sayıda ihtilafa yol açmaktadır.

⁴⁶ Ayrıca, Büyük Friedrich tarafından hazırlanması emredilen ve 1794 yılında yürürlüğe giren Prusya Devletleri İçin Genel Ülke Hukuku’nun (das Allgemeine Landrecht für die Preussischen Staaten-ALR) 19.000 paragraftan oluştuğunu hatırlamak gerekir.

(ontotheologisch) desteğini ve temel arka plan konseptlerini kaybetmiştir; normatif yönelimler kendiliklerinden ortaya çıkmak zorundadırlar.

Hukukta köklü bir basitleştirmenin teşviki, hukukun ve vergi hukukunun varlığı ve işlevinin iyi bir şekilde anlaşılmadığını göstermektedir. Vergi hukuku, işlevsel olarak yalnızca mali hukuk anlamına sahip olmayıp, aynı zamanda idare hukukunun özel bir parçasıdır. Devlete ait görevlerin ifası için, bu hukuk dalına giderek daha fazla başvurulması gerekmektedir.