

ABD VERGİ HUKUKUNDA ÖZÜN ŞEKLE ÜSTÜNLÜĞÜ İLKESİ*

Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU**

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir.

** Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Görevlisi.

ÖZ

Vergi ödemek istemeyen yükümlüler, vergi kaçırmak söz konusu olmasa bile vergiden kaçınmanın yollarını ararlar. Bu amaçla normal koşullarda akla gelmeyecek işlemler gerçekleştirmeyi tercih edebilirler. Yükümlüler vergiden kaçınma çabalarında kimi zaman başarılı da olurlar. Ancak, Amerika Birleşik Devletleri'nin Vergi İdaresi, yükümlülerin çabalarına karşı etkili bir araç olan "özün şekle üstünlüğü ilkesi"ne sahiptir. "Ekonomik öz" olarak da adlandırılan bu ilke, ABD Vergi İdaresi ve mahkemeleri tarafından vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırmayı önlemek amacıyla yaygın şekilde kullanılan dört ilkedен biridir. Bu çalışmada özün şekle üstünlüğü ilkesini diğer üç ilkedен ayırtırmaya ve bu ilkenin yükümlülerce ABD Vergi İdaresi'ne karşı kullanılıp kullanılmayacağını incelemeye çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: *Özün şekle üstünlüğü ilkesi, ekonomik öz ilkesi, iş amacı ilkesi, sahte işlemler ilkesi, basamaklı işlemler ilkesi*



SUBSTANCE V. FORM PRINCIPLE IN U.S. TAX LAW

ABSTRACT

Taxpayers who do not like paying taxes try to find ways of avoiding, if not evading them. They engage in specially designed transactions that one would not normally think about. Sometimes taxpayers' efforts to avoid taxes work. However, the Internal Revenue Service has a strong weapon, the "substance over form doctrine", to fight against these efforts. This doctrine, which is also called as the "economic substance doctrine", is one of the four doctrines that are widely utilized by the Internal Revenue Service and the courts to prevent tax avoidance and evasion. In this study, I aim to distinguish the substance over form doctrine from other doctrines and analyze its use by taxpayers against the Internal Revenue Service.

Keywords: *Substance v. form doctrine, economic substance doctrine, business purpose doctrine, sham transactions doctrine, step transactions doctrine*

GİRİŞ

Verginin karşılıksız olması kimi yükümlülerin ona karşı direnç göstermesine, hiç vergi ödememe, vergi yükünü en aza indirme veya yükümlülüğünü başkasına aktarma arayışlarına girmelerine yol açabilmektedir. Kamu maliyesinde vergiye karşı tepkiler^[1] adı altında ele alınan bu çabalara girişen yükümlüler vergi kaçırmanın ya da en azından vergiden kaçınmanın yollarını ararlar. Bu amaçla, ticari hayatın normal işleyişi içinde pek de akla gelmeyecek sözleşme şekillerini geliştirerek, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engellemeye çalışırlar. Ne de olsa irade özgürlüğü ve bunun uzantısı olan sözleşme özgürlüğü, sözleşen taraflara aralarındaki özel hukuk ilişkisini – kural olarak – diledikleri gibi şekillendirme olanağını sunmaktadır.^[2] Bazı yükümlüler vergiye bir tepki olarak özel hukukun araçlarından yararlanarak vergi borcunu etkilemeye çalışırken, Türk vergi idaresi de, elindeki diğer araçların yanı sıra, “ekonomik yaklaşım” a sıkı sıkı tutunur.^[3]

“*Ekonomik yaklaşım, vergi normları anlamlandırılırken ve vergiyi doğuran olay saptanıp, nitelendirilirken biçimlerin ötesine geçilerek özün–iktisadi boyutun–esas alınmasını öngörmektedir.*”^[4] Ülkemiz bakımından bu ilkenin pozitif hukuktaki gelişimi 1919 yılına kadar takip edilebilir. Birinci Dünya Savaşı ertesinde harap olmuş ekonomisini yeniden inşa etmeye çalışan Almanya o zamana kadar kabul ettiği vergi yasalarında kullanılan özel hukuk kavramlarının özel hukuktaki anlamlarıyla anlaşılması gerektiği görüşünü bir yana bırakmış; menfaatler içti-hadı okulunun etkisiyle, ekonomik yaklaşım kavramı bir yorum yöntemi olarak 1919 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu’nun 4. maddesinde yerini almıştır.^[5] Almanların “*artık ihtiyaç bulunmadığı*” gerekçesiyle Kanun’dan 1977 yılında çıkardıkları^[6] bu kavram 1980 yılında Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesine ithal edilerek Türk pozitif hukukuna dahil edilmiştir.^[7] Bu tarihten önce, ayrık bazı yargı kararlarını ve bazı özel düzenlemeleri saymazsak, ekonomik yaklaşım vergi hukukumuzda yer almıyordu.^[8]

[1] Turhan, S., Vergi Teorisi, sf.36 vd. (2. Bası, İstanbul 1977); Türk, İ., Kamu Maliyesi, sf. 208 vd. (Ankara 1992).

[2] Tekinay/Akman / Burcuoğlu/Altıp, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, sf. 362 vd. (İstanbul 1993).

[3] Ekonomik yaklaşım hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Akkaya, M., Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım (Ankara 2002). Ayrıca bkz.: Birsenoğlu, H., Vergi Hukukunda Yorum, yayınlanmamış doktora tezi, sf. 65-74 ve sf. 133-144 (İstanbul 2001).

[4] Akkaya, sf. 34.

[5] Akkaya, sf. 36-37.

[6] Akkaya, sf. 39.

[7] 30.12.1980 t. ve 2365 s. Kanun.

[8] Karş. Akkaya, sf. 41. Bu sav tartışmaya açıktır. VUK md. 3 olmasaydı da “*Vergi kanunlarının lafzı ve ruhuyla hüküm ifade edeceği*” savunulabilir. Bkz. Akkaya, sf. 46.

Türk vergi hukuku bir süredir Amerika Birleşik Devletleri (ABD) hukukundan etkilenmektedir. Örneğin, ilk olarak ABD vergi kanunlarında ortaya çıkan transfer fiyatlandırması (transfer pricing) ile kontrol edilen şirketlere (controlled foreign corporations) özgü düzenlemeler bir süre önce Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) üzerinden hukukumuzda ithal edildiler.^[9] ABD vergi hukukunda bizdeki adıyla bir “*ekonomik yaklaşım*” müessesesi yer almamakta; ancak, onunla aynı işlevi yerine getiren, içtihat hukuku (common law) ile geliştirilmiş başka ilkeler bulunmaktadır. ABD Vergi İdaresi,^[10] başta “*özün şekle üstünlüğü*” ilkesi olmak üzere dört ilkedен yararlanarak vergiye tepki gösteren yükümlülerin çabalarını boşa çıkarma mücadelesi içindedir.

Özün şekle üstünlüğü ilkesi, ABD Vergi İdaresi’nin ve ABD mahkemelerinin, yükümlülerin vergi kaçırma çabalarını engellemek amacıyla sıkça başvurdukları dört temel ilkedен biridir. Biz bu yazıda, özün şekle üstünlüğü ilkesini ve onu tamamlayan diğer ilkeleri, aralarındaki farklılıklarını ortaya koymak suretiyle kısaca incelemeye ve bir yan konu olarak özün şekle üstünlüğü ilkesinin vergi yükümlülerince vergiden kaçınma amacı ile ABD Vergi İdaresi’ne karşı kullanılıp kullanılamayacağını belirlemeye çalışacağız. Bu kavramların ABD hukukunda ne şekilde geliştiğine de değineceğiz.

A. ÖZÜN ŞEKLE ÜSTÜNLÜĞÜ İLKESİ

Özün şekle üstünlüğü (ekonomik öz) ilkesinin^[11] ortaya koyduğu temel kural, işlemlerin vergisel sonuçları belirlenirken, bunların – çoğu zaman yükümlülerin tercihlerine göre şekillenen – hukuki görünüşleri yerine ekonomik sonuçları ile değerlendirilmeleri gerektiğidir. İlke, dayanağını Amerika Birleşik Devletleri Anayasası’nın On Altıncı Değişikliğinde bulur.^[12] Amerika Birleşik Devletleri’nin federal yasama organı olan Kongre’ye gelir üzerine vergi salma ve Federal

[9] Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer alan “*Örtülü Kazanç*” müessesesi, uluslararası alandaki gelişmeler ve özellikle OECD’nin düzenlemeleri dikkate alınarak, 13.06.2006’da kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinde “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı*” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Bu madde 01.01.2007’de yürürlüğe girmiştir. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer almayan “*Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı*” düzenlemesi ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesi ile ilk kez hukukumuzda dahil edilmiştir.

[10] “*ABD Vergi İdaresi*” terimi ile Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı’nın vergileri toplamakla görevli birimi olan “*Dahili Gelir İdaresi*”ni (Internal Revenue Service) kastetmekteyiz.

[11] Bu ilke ABD hukuk yazınında “*özün şekle üstünlüğü*” (substance over form) ya da “*öz, şekle karşı*” (substance versus form) şeklinde ifade edilmektedir. Bu ilkeyi “*ekonomik öz*” (economic substance) şeklinde adlandıran yazarlar da bulunmaktadır.

[12] ABD Anayasası’nın On Altıncı Değişikliği 03.02.1913’de yürürlüğe girmiştir.

hükümete vergiyi toplama yetkisi veren On Altıncı Değişiklik uyarınca, işlemlerin biçimlerinden çok özlerine değer verilmesi gerektiği kabul olunmaktadır. Bu husus ABD Yüksek Mahkemesi (U.S. Supreme Court) tarafından genellikle şu şekilde ifade edilmektedir:

“Vergilendirmeye ilişkin sorunlar tarafların beyan ettikleri amaçlarından çok gerçekten de ne yapıldığına bakılarak belirlenmelidir ve On Altıncı değişiklik ile onun uyarınca çıkarılmış gelir vergisi yasalarının hükümleri uygulanırken safşekle değil, öze ilişkin hususlara itibar edilmelidir.”^[13]

ABD Yüksek Mahkemesi özün şekle üstünlüğü ilkesini ilk kez 1921 yılında U.S. v. Phellis davasında uygulamıştır:

“Biz On Altıncı Değişikliğin ve ona bağlı olarak çıkarılan gelir vergisi kanunlarının hükümlerinin uygulanmasında öze ilişkin hususlara itibar edilmesinin ve şeklin göz ardı edilmesinin öneminin idrakindeyiz. ... Kanun,^[14] ‘gelir’, başkaca şeylerin yanı sıra, ‘faiz, kira, kâr payı, menkul sermaye iratları ile hukuka uygun olarak yürütülen her türlü işten elde edilen kazanç veya kârları ve diğer her türlü kaynaktan elde edilen kazançları içerir’ demektedir. ... Biz ‘kâr payı, ... vs. den elde edilen kazanç, kâr ve gelir’ ifadesini, kâr payı biçimindeki her şeyin gelir olarak nitelendirilmesi şeklinde değil; kâr payı dağıtımı yolu ile elde edilen gelirin vergilendirilmesi gerektiği şeklinde yorumluyoruz.”^[15]

Her ne kadar özün şekle üstünlüğü ilkesinin uygulaması U.S. v. Phellis kararı ile başladıysa da bu ilke bakımından Gregory v. Helvering kararına çok daha sık atıf yapılmaktadır.^[16] Gregory v. Helvering davasına konu olan olayda Bayan Evelyn Gregory, United Mortgage Şirketi’nin tüm hisselerinin sahibiydi. United Mortgage ise Monitor Securities Şirketi’nin 1,000 adet hissesini elinde bulundurmaktaydı. Monitor Securities hisselerinin satılıp, elde edilen kazancın kendi şahsi hesabına aktarılmasını arzu eden Bayan Gregory, hisse satışı ve ardından doğrudan kâr dağıtımı şeklinde gerçekleştirilecek bir transferin doğuracağı gelir vergisi sonuçlarını bertaraf etmek ve vergi ödemeksizin amacına ulaşmak için önce United Mortgage’a Averill adında yeni bir şirket kurdurttu; ardından United Mortgage’ın Monitor Securities hisselerini yeni kurulan iştiraki olan Averill’e transfer etmesini sağladı. United Mortgage, Monitor Securities hisselerini sermaye olarak Averill’e aktardıktan sonra Averill hisselerini bayan Gregory’e

[13] ABD Yüksek Mahkemesi’nin Weiss v. Stern kararı, 265 U.S. 242 (1924).

[14] 1913 tarihli ABD Gelir Kanunu (Revenue Act, ch. 16, 38 Stat. 114). Bu yasa ile On Altıncı Değişiklik sonrası federal düzeyde gelir vergisi ilk kez ihdas edilmiştir.

[15] ABD Yüksek Mahkemesi’nin U.S. v. Phellis kararı, 257 U.S. 156 (1921). Özün şekle üstünlüğü ilkesi Yüksek Mahkeme’nin daha önceki tarihli Lynch v. Turrish, 247 U.S. 221 (1918), Southern Pacific Co. v. Lowe, 247 U.S. 330 (1918), Gulf Oil Corporation v. Lewellyn, 248 U.S. 71 (1918) davalarında da uygulanmış; ancak, bu davalarda U.S. v. Phellis kararının aksine ilkenin adı konmamıştır.

[16] ABD Yüksek Mahkemesi’nin Gregory v. Helvering kararı, 293 U.S. 465 (1935).

transfer etti. Nihayet Averill infisah etti ve malvarlığını hisse sahiplerine (yani 1,000 Monitor hissesini bayan Evelyn Gregory'e) devretti. Bayan Gregory de böylelikle 'doğrudan' sahibi olduğu Monitor hisselerini satın bedelini kişisel hesaplarına geçirebildi.

Davada Mahkeme'nin incelediği deliller bu süreçte Averill'in aktardıklarımız dışında hiçbir faaliyette bulunmadığını; faaliyette bulunma çabasının da olmadığını gösteriyordu. Bayan Gregory, Averill'in kurulmasının ve Averill hisselerinin kendisine verilmesinin vergiye tabi olmayan bir 'yeniden yapılanma' (reorganization) işlemi olduğunu; vergi bakımından önem taşıyan tek aşamanın Averill'in infisahı olduğunu ve infisah nedeniyle vergiye tabi küçük bir miktarda menkul sermaye iradı doğduğunu iddia ediyordu.

Yüksek Mahkeme kararında;

"Yükümlünün kanunun izin verdiği yolları kullanmak suretiyle vergi borcunun miktarını azaltmasının, hatta tümünden ortadan kaldırmasının yasal bir hakkı olduğundan şüphe edilemez"^[17]

diyerek, yükümlünün vergiden kaçınabileceğini; yani, vergi yükünü azaltacak şekilde tasarlanmış işlemleri tercih edebileceğini kabul etti. Hatta Mahkeme, Averill bakımından;

"Yeni ve gerçek bir şirketin kurulmuş olduğuna şüphe yoktur."^[18]

diyerek, bayan Gregory'nin gerçekleştirdiği işlemlerin şekline de itibar etti. Ancak, her ne kadar yapılan işlemler kanunda öngörülmüş ve vergi dışı tutulmuş bir yeniden yapılanmanın tanımına 'lafzen' uyuyorduysa da; Mahkeme, Monitor hisselerinin Bayan Gregory'e vergisiz olarak devrini tanımadı. Çünkü yapılan, kanunun 'özünde kapsamayı amaçladığı şeye' uymuyordu.^[19]

B. İŞ AMACI İLKESİ^[20]

Gregory v. Helvering kararına özün şekle üstünlüğü ilkesi bağlamında sıkça atıf yapılmaktaysa da aslında bu davada Yüksek Mahkeme özün şekle üstünlüğü ilkesinden çok "*iş amacı*" ilkesine değinmiştir. Özün şekle üstünlüğü ilkesi bir işlemin vergisel sonuçlarını tespit etmeye çalışırken işlemin ekonomik sonuçlarını değerlendirir. Oysa, iş amacı ilkesi, vergi yükümlüsünün bir işleme katılmadaki amacını sorgular ve sadece vergisel yarar elde etme dışında herhangi bir iş amacı da olup olmadığını bulmaya çalışır. Yüksek Mahkeme Gregory v. Helvering

[17] Id., sf. 469.

[18] Id.

[19] Id., sf. 470.

[20] "*Business purpose doctrine*"

kararında dava konusu olayda vergisel sebepler dışında başkaca ne yapıldığını sormuş ve yanıtlamıştır: Hiçbir şey!

“Yapılan işlemlerin vergiye ilişkin sebebi neydi sorusunu tümüyle bir kenara bırakırsak ve gerçekten ne olduğuna ilişkin sürecin nitelendirmesini yaparsak ne buluruz? Sadece hiçbir iş veya kurumsal amacı olmayan bir işlem; gerçek niteliğini gizlemek için bir kurumsal yeniden yapılanma şekline sokulmuş bir araç ve tek hedefi bir işin veya işin bir parçasının yeniden yapılandırılması olmayıp, önceden yapılmış bir planın hayata geçirilmesi suretiyle şirketin hisselerinin bir miktarının davacıya transferi.”^[21]

Özün şekle üstünlüğü ilkesini bir işlemin ‘nesnel öz’ünün değerlendirilmesi, iş amacı ilkesini de işlemin ‘öznel öz’ünün değerlendirilmesi olarak tanımlamak mümkündür. Çoğu durumda her iki ilkenin (ayrı ayrı veya birlikte) uygulanması aynı vergisel tespit ile sonuçlanabilir; zira bir işlemin ekonomik sonuçları genellikle altında yatan amaçlara uygun olarak gerçekleşir. Bununla birlikte, yükümlülerin bir iş amacı olmaksızın gerçekleştirdikleri bir işlemin tesadüfen ekonomik sonuçlarının olması veya bir iş amacı ile gerçekleştirilmiş bir işleminde dahi hiçbir ekonomik özün var olmaması ile karşılaştırılabilir. Böyle durumlarda hangi ilkeye öncelik verilmesi gerektiğinin tespiti son derece güçtür.

C. SAHTE İŞLEMLER İLKESİ^[22]

“*Sahte işlem*” terimi çoğu zaman özün şekle üstünlüğü ilkesi veya iş amacı ilkesi ile eşanlamlı olarak kullanılmaktadır. Oysa bu terimin kendine özgü bir anlamı da vardır: ne bir iş amacı güden ne de bir ekonomik özü olan bir işlem “*sahte*”dir, düzmecedir, taklittir, yapmacıktır. Örneğin, Rice’s Toyota World Inc. v. C.I.R.^[23] davasına konu olan işlemler kullanılmış bir bilgisayarın satın alınması ve geriye kiralanması idi. Esas işi yeni ve kullanılmış otomobil satmak olan Rice şirketinin muhasebecisi işi ekipman kiralamak (leasing) olan Finalco şirketinden bilgisayar alımı ve geriye kiralanması işlemlerinin hem faiz gideri yazılabilmesi hem de hızlandırılmış amortisman hükümleri uyarınca amortisman düşülebilmesi sayesinde ilk yıllarda yüksek vergi zararları üretebileceğini öğrenmişti. Rice, Finalco’dan kullanılmış bir bilgisayar satın aldı; bu alımı Finalco’ya borçlandığı senetlerle finanse etti ve satın aldığı bilgisayarı Finalco’ya kiraladı. Rice daha sonra gelir vergisi^[24] beyannamelerinde hızlandırılmış amortisman giderleri ve Finalco’ya yaptığı ödemeler üzerinden faiz giderleri beyan etti. Gelir

[21] Id., sf. 469.

[22] “*Sham transactions doctrine*”

[23] Vergi Mahkemesi’nin Rice’s Toyota World, Inc. v. C.I.R. kararı, 81 T.C. 184 (1983).

[24] ABD’de gelir vergisi—kurumlar vergisi ayrımı bulunmamaktadır.

idaresi satın alma–geri kiralama planının ekonomik özü bulunmadığı gerekçesi ile bu giderleri kabul etmedi. Vergi Mahkemesi açılan davada sahte işlemler ilkesini uygulayarak şu tespitte bulundu:

“Sadece vergi azaltma amacıyla gerçekleştirilmiş ve varlığını destekleyecek hiçbir ekonomik veya ticari gayesi bulunmayan bir işlem sahtedir ve Federal gelir vergisi bakımından etkisizdir.”^[25]

Mahkeme’ye göre Rice’ın vergisel amaçlar dışında bu işlemi gerçekleştirmesinde hiçbir iş amacı yoktu. Ayrıca, makul bir kâr elde etme imkânı olmaması sebebiyle işlemin ekonomik özü de bulunmuyordu. Doalyısıyla Mahkeme Vergi İdaresi’nin giderleri reddeden kararını onadı.^[26]

Bu karar kısmen Yüksek Mahkeme’nin önüne gelen ve bir binanın satın alma–geri kiralama konusunu alan bir işlemde amortisman indirimlerinin ne şekilde yapılacağına ilişkin Frank Lyon Company v. U.S. davasına dayanıyordu.^[27] Söz konusu davada, davaya konu olan olaylar şunlardı: Federal ve Eyalet mevzuatındaki kısıtlamalar sebebiyle yeni bir banka binasını geleneksel yöntemlerle finanse etmesi mümkün olmayan Worthen Bankası (satıcı–kiracı) bir satış–geri kiralama işlemi gerçekleştirdi. Sahip olduğu bir arsayı bağımsız bir üçüncü kişi olan Frank Lyon’a (alıcı–kiralayan) önce kiraladı, sonra inşaat sürecinde aşama aşama sattı ve inşaat bittikten sonra binayı geri kiraladı. Alıcı–kiralayan (Lyon) binayı toplam 7.6 milyon dolara satın aldı ve bunun 500,000 dolarını peşin olarak ödedi. Geri kalanını ise üçüncü bir kişiden aldığı kredi ile finanse etti. Kredi 25 yıllık tutsat (mortgage) ile güvence altına alınmış, alıcı şahsi kefalet vermiş ve ayrıca binanın 25 yıllık tutsat süresi boyunca en az aylık kredi (tutsat) geri ödemelerine eşit bir bedelle kiralanaacağı taahhüt edilmişti. Gerçekten de bina 25 yıl süre ile kiralandı. Bu süre zarfında Worthen Bankası 11., 15., 20. ve 25. yılların sonunda kalan kredi borcu artı 500,000 dolar peşinat ve yüzde altı bileşik faiz ödemek suretiyle binayı geri alabilme opsiyonunu elinde tuttu. Buna alternatif olarak Banka’nın kirayı sekiz kere beş yıllık dönemler halinde yenileme opsiyonu da bulunuyordu. İlk yirmibeş yıl boyunca kira ödemeleri kiralayanın tutsat ödemelerine eşit olarak yapılmış; ancak, her yenileme döneminde bir miktar azaltılmıştı. Kira net olarak belirlenmişti; diğer bir ifadeyle, binanın tüm bakım masrafları, tüm vergiler, sigorta ödemeleri, elektrik su vb. giderler Banka tarafından üstlenilmişti. Binanın

[25] Rice’s Toyota World, Inc. v. C.I.R. kararı, 81 T.C. 184, sf. 195 (1983).

[26] Dördüncü Bölge İstinaf Mahkemesi, Vergi Mahkemesi’nin kararını büyük ölçüde onamış; fakat, ödenen faiz bakımından işlemin ekonomik özünün bulunduğu kanaat getirerek şu gerekçeyle kararı kısmen bozmuştur: *“Bir sahte işlem, şekli ekonomik özünü yansıtan unsurlar içerebilir ve dolayısıyla bunların olağan vergisel sonuçları göz ardı edilemez.”* Dördüncü Bölge İstinaf Mahkemesi’nin Rice’s Toyota World, Inc. v. C.I.R. kararı, 752 F.2d 89, sf. 96 (1985).

[27] ABD Yüksek Mahkemesi’nin Frank Lyon Co. v. U.S. kararı, 435 U.S. 561 (1978).

üzerinde olduğu arazi Lyon'a 76 yıllığına kiralanmıştı; bu süre binanın asıl kira dönemi ve yenileme dönemlerinin toplamından on yıl daha uzundu. Bu Lyon'a yeniden binanın kira süresinin uzatılmasını veya yeni bir kiracı bulunmasını müzakere etme imkanı sağlıyordu. Eğer bunlar mümkün olmazsa arazi, üzerindeki bina ile birlikte Worthen Bankası'na iade edilecekti. Bu olayda Vergi İdaresi Lyon'un amortisman ve faiz gideri indirimi taleplerini, vergilendirme bakımından Lyon'un binanın gerçek sahibi olmadığı ve yapılanın aslında iki taraflı bir finansman anlaşması olduğu, Lyon'un Worthen Bankasına 500,000 dolar borç verdiği ve bunun karşılığında Worthen'in yaptığı tutsat ödemelerine aracılık ettiği gerekçesiyle reddetti. Yüksek Mahkeme ise vergilendirme bakımından Lyon'un binanın sahibi sayılması gerektiğini şu gerekçeyle tespit etti:

“Burada iş veya mevzuat gerçekleri ile zorunlu kalınmış ve teşvik olunmuş, bir ekonomik özü olan, özgün çok taraflı bir işlem vardır; bu işlem vergiden bağımsız sebeplerle yapılmıştır; sadece vergiden kaçınma amacı taşıyan manasız etiketler ile şekillendirilmemiştir; bu durumdan hakları ve yükümlülükleri etkilenen tarafların talepleri tanınmalıdır.”^[28]

Vergi yükümlüsü Frank Lyon v. U.S. davasında mahkemeyi gerçek bir “iş amacı” olduğuna, bu durumdan kendisinin gerçek bir ekonomik yarar sağlayabileceğini göstermek suretiyle başarılı şekilde ikna etmiştir.

Yukarıda aktarılan kararlar hem iş amacı hem de ekonomik öz taşımayan işlemlerin sahte işlem olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, bazı mahkemeler ekonomik öz ve iş amacından birini içermeyen işlemleri de sahte işlem olarak değerlendirmektedirler. Örneğin, Rice's Toyota World Inc. v. C.I.R. davasına benzeyen vakıalara dayanan Shriver v. C.I.R.,^[29] davasında Sekizinci Bölge İstinaf Mahkemesi davayı Rice's Toyota World davasında geliştirilen iki parçalı analiz bakımından değerlendirmiş ve fakat Dördüncü Bölge'nin Frank Lyon davasına ilişkin yorumunu eleştirmiştir:

“Biz Frank Lyon'u iki parçalı bir analizi şart koşar şekilde okumuyoruz”^[30]

diyen mahkeme ekonomik öz veya iş amacı unsurlarından herhangi birinin varlığını gösteremeyen bir işlemin vergilendirme bakımından sahte olacağını beyan etmiştir. Daha yakın tarihli bir davada, 2001'de karara bağlanan IES Industries Inc. v. U.S. davasından Sekizinci Bölge İstinaf Mahkemesi'nin sahte işlem ilkesini hâlâ “ekonomik öz veya iş amacı unsurlarından herhangi birinin varlığını gösteremeyen bir işlem”^[31] olarak yorumlamakta olduğu anlaşılmaktadır. Benzer şekilde, Sochin v. C.I.R. davasında Dokuzuncu Bölge İstinaf Mahkemesi;

[28] Id., sf. 583-584.

[29] Sekizinci Bölge İstinaf Mahkemesi'nin Shriver v. C.I.R. kararı, 899 F.2d 724 (1990).

[30] Id., sf. 727.

[31] Sekizinci Bölge İstinaf Mahkemesi'nin IES Indus. Inc. v. U.S. kararı, 253 F.3d 350 (2001).

“Biz sert sınırları olan iki aşamalı bir analiz öngörmek istemedik. Ekonomik öz ve iş amacı mahkemenin geleneksel sahte işlem analizini uygulamasında sadece belirgin faktörlerdir; esas olan işlemin gelir vergisi zararları yaratmak dışında herhangi bir pratik ekonomik etkisi olup olmadığının tespiti”^[32] yorumunda bulunmuştur.

Ç. BASAMAKLI İŞLEMLER İLKESİ^[33]

Dört ilkenin sonuncusu olan basamaklı işlemler ilkesi bir işlemin hukuken bağımsız ancak fiilen bağlantılı aşamalarının (ya da zincirleme işlemlerin) ayrı ayrı değil, bir bütün olarak ele alınmasını öngörür. Bu ilkenin uygulanmasını çoğu zaman özün şekle üstünlüğü ilkesinin uygulanması takip eder ve bu suretle yeniden tanımlanmış işlemlerin vergilendirme bakımından doğru nitelendirmesi yapılabilir.^[34] Diğer bir ifadeyle, basamaklı işlemler ilkesi özün şekle üstünlüğü ilkesinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bağlantılı aşamalar eş zamanlı gerçekleşebileceği gibi farklı zamanlarda da gerçekleşebilirler. Aralarında sözleşme ilişkisi – bağlantısı bulunmasa bile önceden ayarlanmış aşamalar birlikte ele alınırlar.

D. ÖZÜN ŞEKLE ÜSTÜNLÜĞÜ, İŞ AMACI VE BASAMAKLI İŞLEMLER İLKELERİNİN KODİFİKASYONU

Bu noktada, özün şekle üstünlüğü ve iş amacı ilkelerinin 2010 yılında kabul edilen bir yasa^[35] ile ekonomik öz doktrini adı altında ABD Dahili Gelirler Kanunu’nun ‘tanımlara’ ilişkin 7701. maddesine (o) fıkrası olarak eklendiğini belirtmek gerekir. “*Ekonomik öz doktrininin açıklığa kavuşturulması*” (clarification of economic substance doctrine) başlıklı bu fıkra ekonomik öz doktrini, “gelir vergisi^[36] bakımından bir işleme ilişkin vergi avantajlarından yararlanılmasına, o işlemin ekonomik özünün bulunmaması veya bir iş amacının olmaması halinde müsaade edilmeyeceğini öngören içtihat hukuku (common law) doktrini” olarak tanımlanmaktadır.^[37] Fıkra ekonomik öz

[32] Dokuzuncu Bölge İstinaf Mahkemesi’nin Sochin v. C.I.R. kararı, 843 F.2d 351, sf.354 (1998).

[33] “*Step transactions doctrine*”

[34] Örn.: Vergi Mahkemesi’nin Penrod v. Commissioner kararı, 88 T.C. 1415 (1987).

[35] 2010 Yılı Sağlık Hizmetleri ve Eğitimin Finansmanı Barışı Yasası (Health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010, H.R.4872).

[36] ABD Dahili Gelir Kanunu’nun Birinci Kitabı (Internal Revenue Code, Subtitle A).

[37] ABD Dahili Gelir Kanunu md. 7701(o)(5)(A). Sekiz ve Dokuzuncu Bölge İstinaf Mahkemelerinin “*sahte işlemler*” yaklaşımı benimsenirse, bu düzenlemenin sahte işlemler ilkesini de içerdiğini kabul etmek gerekir.

doktrininin uygulanabileceği bir işlem bakımından, işlemin ancak şu iki koşulu birlikte sağlaması halinde ekonomik özünün bulunduğu kabul edileceği ifade edilmektedir:

- a. İşlem, yükümlünün ekonomik durumunu (Federal gelir vergisi üzerindeki etkileri dışında) anlamlı bir şekilde değiştirmelidir ve
- b. Yükümlünün bu işleme dahil olmada (Federal gelir vergisi üzerindeki etkileri dışında) kayda değer bir amacı olmalıdır.^[38]

Fıkra da ayrıca, ekonomik öz adı altında, özün şekle üstünlüğü ve iş amacı ilkelerinin birlikte uygulanacağı belirtilmekle beraber; hangi işlemlerin bu kapsamda ele alınacağını tespiti bakımından, sanki bu fıkra yokmuşçasına bir değerlendirme yapılması gerektiği öngörülmektedir.^[39] Son olarak fıkra da, “işlem” teriminin bir “işlemler serisini” de içerdiği belirtilmek suretiyle, basamaklı işlemler ilkesi de yasalaştırılmış olmaktadır.^[40]

E. ÖZÜN ŞEKLE ÜSTÜNLÜĞÜ İLKESİNİN YÜKÜMLÜLER LEHİNE UYGULANMASI

ABD Vergi İdaresi ve mahkemeler özün şekle üstünlüğü ilkesi ile saydığımız diğer ilkeleri yükümlülerin vergiden kaçınma – vergi kaçırma amacıyla geliştirdikleri işlemleri analiz edip yeniden nitelendirmek için sıklıkla kullanmaktadırlar. Yükümlüler de aynı ilkeleri taraf oldukları işlemlerin istenmeyen vergisel sonuçlarından kaçınmak için kullanmayı düşünebilirler. Az sayıda da olsa yükümlülerin özün şekle üstünlüğü ilkesinin kendi lehlerine uygulanmasını başarılı bir şekilde savunabildikleri davalar bulunmaktadır. Örneğin, *Western Maryland Ry. v. C.I.R.*^[41] davasında *Western Maryland*’in selefi olan şirket bir tahvil düzenlemiş ve bunu iskontolu olarak satmıştı. Sonra, bir yeniden yapılanmayı takiben, *Western Maryland* selefi tarafından yapılan tahvil satışındaki iskontonun bir kısmını amortize ederek gelir vergisi beyannamelerinde gider olarak yazdı. Vergi İdaresi alacak ve borçlarıyla tüm malvarlığını devralmak suretiyle eski şirketin yerine geçen yeni şirketin tahviller üzerinde iskonto ödemediği ve bunun sonucu olarak da amortisman hak kazanmadığı gerekçesi ile giderleri reddetti. Buna ilişkin davada Dördüncü Bölge İstinaf Mahkemesi özün şekle üstünlüğü ilkesini uygulayarak yükümlü lehine karar verdi:

[38] ABD Dahili Gelir Kanunu md. 7701(o)(1).

[39] ABD Dahili Gelir Kanunu md. 7701(o)(5)(C).

[40] ABD Dahili Gelir Kanunu md. 7701(o)(5)(D).

[41] Dördüncü Bölge İstinaf Mahkemesi’nin *Western Maryland Ry. v. C.I.R.* kararı, 33 F.2d 695 (1929).

“Her ne kadar eski ve yeni şirket arasında teknik olarak yasal farklılık varsa da pratik olarak ikisi de aynıdır; ikisi de aynı malvarlığına sahiptir ve aynı kişilerin mülkiyetindedir ve genel kabul görmüş bir ilkeye göre mahkemeler hukukun sadece şekilleri ile değil, varsayımlardan bağımsız olarak, sanki şirket yapısı yokmuşçasına ve somut olayda adaletin gereği olarak ilgili işlemin özü ile ilgilenmelidirler. ... Eğer vergi meselelerinde mahkemeler sadece şekle değil öze dikkat etmek hususunda çok dikkatli davranmazlarsa bir yandan vergi kanunları teknik inceliklerle dolanılabilir hale gelirken diğer yandan da vergi yükümlüleri üzerinde makul olmayan ve gereksiz zorluklar doğmasına neden olurlar.”^[42]

Benzer şekilde Bartels v. Birmingham davasında^[43] Vergi İdaresi dava konusu işlemin şekline (sözleşme metnine) göre işlem tesis etmek isterken, Yüksek Mahkeme yükümlüye vergi yararları sağlayan işlemin özüne göre karar vermiştir.

Buna karşılık, özün şekle üstünlüğü ilkesinin sadece Vergi İdaresi tarafından kullanılabileceği fikrine dayanarak bu ilkenin yararlarını vergi yükümlüsüne tanımayan kararlar da mevcuttur. Örneğin, U.S. v. Morris & Essex Railroad Co. davasında İkinci Bölge İstinaf Mahkemesi;

“Gerçekten de Hazine (Vergi İdaresi) işine geldiği zaman vergi yükümlüsünün sözüne göre hareket edebilir, ..., ancak bu kural sadece Hazine’nin yararına çalışır, Hazine gelirini azaltacak şekilde kullanılamaz.”^[44]

demiştir. Television Industries Inc. v C.I.R. davasında aynı mahkeme aynı yaklaşımı bir kez daha sergileyerek;

“Vergi hukukunun zaten var olan karmaşıklığının, bir de verginin, yükümlülerin seçtikleri şekille seçebilmeleri mümkün olan bir diğer şeklin en az vergisel sonucu doğurması gerektiği yönünde bir kural ile daha da karmaşık hale getirilmesi kabul edilemez”^[45]

yorumunu getirmiştir.

Yukarıdaki kararlar Amerika Birleşik Devletleri’nde mahkemelerin yükümlülerin özün şekle üstünlüğü ilkesinden yararlanıp yararlanamayacakları konusunda çelişen kararlar verdiğini sergilemektedir. 1967’de C.I.R. v. Danielson davasında^[46] Üçüncü Bölge İstinaf Mahkemesi bu konuda daha farklı bir yol izlemiştir. Bu davada yükümlüler bir hisse satış işleminin parçası olarak rekabet etmeme taahhüdünde bulunmuşlardı. Satış sözleşmesi bedelin bir kısmını bu taahhüdün karşılığı olarak öngörüyordu; ancak, yükümlüler vergi beyanname-

[42] Id., sf. 698.

[43] ABD Yüksek Mahkemesi’nin Bartels v. Birmingham kararı, 332 U.S. 126 (1947).

[44] İkinci Bölge İstinaf Mahkemesi’nin U.S. v. Morris & Essex R. Co. kararı, 135 F.2d 711, sf. 713 (1943).

[45] İkinci Bölge İstinaf Mahkemesi’nin Television Industries Inc. v. C.I.R. kararı, 284 F.2d 322, sf. 325 (1960).

[46] Üçüncü Bölge İstinaf Mahkemesi’nin C.I.R. v. Danielson kararı, 378 F.2d 771 (1967).

lerinde bütün miktarı hisse satışının karşılığı olarak gösterdiler. Vergi idaresi bunun rekabet etmeme taahhüdüne denk gelen kısmının hisse satış karşılığı olarak gösterilmesini kabul etmedi. Bu davada Vergi Mahkemesi özün şekle üstünlüğü kuramını uygulayarak yükümlü lehine karar verdi.^[47] Dava İstinaf Mahkemesi önüne geldiğinde İdare tarafların bir işletmenin satışına ilişkin yaptıkları yazılı sözleşmede bedelin ne kadarının rekabet etmeme karşılığı olduğunu net bir şekilde belirlediklerini; hile, gabin, tehdit gibi haller dışında vergilendirme bakımından tarafların böyle bir sözleşme hükmünün aksini iddia etmelerinin kabul olunmaması gerektiğini savundu. Yükümlü ise böyle bir yaklaşımın öze rağmen şekli yüceltmek olacağını; sözleşmede rekabet etmeme karşılığı olarak öngörülen bedelin hisse satışından bağımsız bir niteliği, değeri olmadığını savundu.^[48] İstinaf Mahkemesi Vergi İdaresi lehine karar vererek şu yorumda bulundu:

“Rekabet etmeme taahhüdünde bulunan ve bedelin bir kısmının bu taahhüt karşılığı bölüştürülmesi öngörülen bir işleme tarafolan bir yükümlü, diğer tarafın gerçekleştirdiği hile, gabin gibi sebeplere dayanmadıkça, bu bölüşümü vergilendirme bakımından tartışamaz. Bölüşümün tek başına bağımsız bir değeri olmadığını veya iş hayatının gerçekleriyle bağdaşmadığını gösteren delillere rağmen bizim kararımız budur. Tarafların bedelin neyin karşılığı olarak bölüştürüldüğünü sözleşmelerinde belirledikleri durumlarda böyle bir delilin kayda değer bir hukuki değeri yoktur.”^[49]

Bu kararı ile Üçüncü Bölge İstinaf Mahkemesi yükümlülerin özün şekle üstünlüğü ilkesini ve diğer ilkeleri hile, gabin gibi durumların varlığını ispatlayabildikleri haller dışında kendi lehlerine kullanmalarına sınırlandırma getirmiştir.

Üçüncü Bölge'nin C.I.R. v. Danielson davasındaki yaklaşımı İki, Beş, Altı ve On Birinci Bölgelerce de benimsenmiştir. Ancak Vergi Mahkemesi ile Bir, Yedi ve Dokuzuncu Bölgeler bu görüşte değildiler.

Yakın tarihli bir davada, yabancı ülkelerde ödenmiş vergilerin mahsubunun sınırlandırılması bakımından, bir ABD şirketi olan yükümlü yüzde elli iştirakçisi olduğu Japon şirketini, özünde şirketi kendisinin kontrol ettiği savıyla 'kontrol edilen yabancı şirket' olarak nitelendirmek istedi.^[50] Bu iddiasında yükümlü Vergi İdaresi'nin benzer durumlara yükümlülerin yüzde elli veya daha az hisse ile iştirak ettikleri yabancı şirketleri özün şekle üstünlüğü ilkesini kullanmak suretiyle kontrol edilen yabancı şirket olarak nitelendirmesine ilişkin mahkeme

[47] Vergi Mahkemesi'nin Danielson v. C.I.R. kararı, 44 T.C. 549 (1965).

[48] Üçüncü Bölge İstinaf Mahkemesi'nin C.I.R. v. Danielson kararı, 378 F.2d 771, sf. 774 (1967).

[49] Id., sf. 777.

[50] Vergi Mahkemesi'nin Framatome Connectors USA Holdings Inc. and Subsidiaries, et al. v. C.I.R. kararı, 118 T.C. 3 (2002).

kararlarına dayandı.^[51] Vergi Mahkemesi bu olayda yükümlünün özün şekle uygunluğu ilkesini kullanması bakımından bir ara yol, uzlaştırıcı yaklaşım izleyerek;

“özün şekle üstünlüğü ilkesi genellikle Vergi İdaresi’nin işlemlerin özüne bakmak suretiyle yeniden nitelendirmesine izin verir; yükümlünün kendi tercihi olan bir işlem şeklini inkar etmesine izin vermez”^[52]

ve fakat

“bir yükümlünün asli amacı vergiden kaçınma değil ise onun da özün şekle üstünlüğü ilkesinden istifade etmesine izin verilebilir”^[53]

yorumlarında bulundu. Bununla birlikte, mahkeme somut olayın koşullarını dikkate alarak yükümlünün Japon şirketini bir kontrol edilen şirket olarak nitelendirmesine izin vermedi.

Vergi idaresi gibi yükümlülerin de özün şekle üstünlüğü ilkesi ve onu tamamlayan diğer ilkelerden yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin tartışmalarda, ilkelerin vergilendirme sürecinin her iki tarafı için de geçerli olduğunu ifade etmek için zaman zaman *“iki yönlü yol”* (two – way street) benzetmesinin kullanıldığı görülmektedir. Ancak bu iki yönlü yolun, Vergi Mahkemesi’nin Estate of Rogers v. Commissioner kararında ifade ettiği gibi;

“[Vergi İdaresi] bakımından yokuş aşağı inen, yükümlü bakımından ise yokuş yukarı çıkan bir yol”^[54]

olduğunu not etmek sanırım söz konusu ilkelerin yükümlü lehine uygulanması hususunu özetlemeye yeterli olacaktır.

[51] Yükümlünün dayandığı yargı kararları şunlardır: Yedinci Bölge İstinaf Mahkemesi’nin Koehring Co. v. U.S. kararı, 583 F.2d 313 (1978); Vergi Mahkemesi’nin Estate of Weiskopf v. C.I.R. kararı, 64 T.C. 78 (1975), bu kararı onayan İkinci Bölge İstinaf Mahkemesi kararı, 538 F.2d 317 (1976); Vergi Mahkemesi’nin Kraus v. C.I.R. kararı, 59 T.C. 681 (1973), bu kararı onayan İkinci Bölge İstinaf Mahkemesi kararı, 490 F.2d 898 (1974); Vergi Mahkemesi’nin Garlock Inc. v. C.I.R. kararı, 58 T.C. 423 (1972), bu kararı onayan İkinci Bölge İstinaf Mahkemesi kararı, 489 F.2d 197 (1973).

[52] Vergi Mahkemesi’nin Framatome Connectors USA Holdings Inc. and Subsidiaries, et al. v. C.I.R. kararı, 118 T.C. 3, sf. 29 (2002).

[53] Id., sf. 30. Vergi Mahkemesi kararında, İkinci Bölge İstinaf Mahkemesi’nin Hoffman Motors Corp. v. U.S. kararı, 473 F.2d 254, sf. 257’ye atıfta bulunmuştur (1973).

[54] Vergi Mahkemesi’nin Estate of Rogers v. Commissioner kararı, 29 T.C.M. (CCH) 869, sf. 872 (1970).

SONUÇ

Bu yazıda Türk vergi hukukundaki “*ekonomik yaklaşım*” ilkesiyle mukayese edilebilecek olan ABD vergi hukukunun “*özün şekle üstünlüğü*” ilkesi ve onu tamamlayan diğer üç ilkeyi kısaca tanıtmayı hedefledik. İçtihat hukukunda geliştirilen ve 2010 yılında kısmen kodifiye edilen söz konusu ilkeler ABD Vergi İdaresi’nin elindeki oldukça güçlü araçlardır ve İdare mahkemelerin de yardımıyla bunları oldukça başarılı bir şekilde kullanabilmektedir.

Diğer taraftan aynı tespiti yükümlüler bakımından yapabilmemiz pek de mümkün görünmemektedir. Vergiden kaçınma veya vergi kaçırma amacıyla yeni işlem tipleri geliştirme yolunu seçen yükümlülerin çabalarını boşa çıkarmak için getirilmiş olan bu ilkelerden, yine de, asli amacı vergi kaçırma olmayan yükümlülerin, yanlış şekil seçimlerinin zararlı vergisel etkilerinden korunabilmeleri bakımından yararlanmaları mümkün görünmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR VE MAKALELER

- Akkaya, M., Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım (Ankara 2002).
- Aprill, Ellen P., "Tax Shelters, Tax Law, and Morality: Codifying Judicial Doctrines", 54 SMU L. Rev. 9 (2001).
- Baillif, Michael E., "The Return Consistency Rule: A Proposal for Resolving the Substance-Form Debate", 48 Tax Law. 289 (1995).
- Birsenoğlu, H., Vergi Hukukunda Yorum, yayınlanmamış doktora tezi (İstanbul 2001).
- Blatt, William S., "Lost on a One-Way Street: The Taxpayer's Ability to Disavow", 70 Or. L. Rev. 381 (1991).
- Canellos, Peter C. A., "Tax Practitioner's Perspective on Substance, Form and Business Purpose in Structuring Business Transactions and in Tax Shelters", 54 SMU L. Rev. 47 (2001).
- Carlson, Jay L., "The Importance of Taxpayer Credibility in Resolving Tax Disputes", 20 Tax Notes Int'l 2535 (2000).
- Cooper, Graeme S., "International Experience with General Anti-Avoidance Rules", 54 SMU L. Rev. 83 (2001).
- Geier, Deborah A., "Some Thoughts on the Incidence of Foreign Taxes", 20 Tax Notes Int'l 1991 (2000).
- Gergen, Mark P., "The Common Knowledge of Tax Abuse", 54 SMU L. Rev. 131 (2001).
- Hariton, David P., "Sorting Out The Tangle of Economic Substance", 52 Tax Law. 235 (1999).
- Lore, Martin M. & Marvel, L. Paige, "When (and Where) Does the Danielson Rule Limit Taxpayers Arguing 'Substance over Form'?", 82 J. Tax'n 362 (1995).
- Peaslee, James M., "Economic Substance Test Abused: Notice 98-5 and The Foreign Law Taxpayer Rule", 16 Tax Notes Int'l 1153 (1998).
- Rosenberg, Joshua D., "Tax Avoidance and Income Measurement", 87 Mich. L. Rev. 365 (1988).
- Smith, Robert T., "Substance and Form: A Taxpayer's Right to Assert the Priority of Substance", 44 Tax Law. 137 (1990).
- Steinberg, Lewis R., "Form, Substance and Directionality in Subchapter C", 52 Tax Law. 457 (1999).
- Tekinay/Akman/Burcuoğlu/Altop, Borçlar Hukuku Genel Hükümler (İstanbul 1993).
- Turhan, S., Vergi Teorisi (2. Bası, İstanbul 1977).
- Türk, İ., Kamu Maliyesi (Ankara 1992).

YARGI KARARLARI

ABD Yüksek Mahkemesi:

Frank Lyon Co. v. U.S., 435 U.S. 561 (1978).

Bartels v. Birmingham, 332 U.S. 126 (1947).

Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).

Weiss v. Stern, 265 U.S. 242 (1924).

U.S. v. Phellis, 257 U.S. 156 (1921).

Lynch v. Turrish, 247 U.S. 221 (1918).

Southern Pacific Co. v. Lowe, 247 U.S. 330 (1918).

Gulf Oil Corporation v. Lewellyn, 248 U.S. 71 (1918).

İkinci Bölge İstinaf Mahkemesi:

Television Industries Inc. v. C.I.R., 284 F.2d 322 (1960).

U.S. v. Morris & Essex R. Co., 135 F.2d 711 (1943).

Üçüncü Bölge İstinaf Mahkemesi:

C.I.R. v. Danielson, 378 F.2d 771 (1967).

Dördüncü Bölge İstinaf Mahkemesi:

Rice's Toyota World, Inc. v. C.I.R., 752 F.2d 89 (1985).

Western Maryland Ry. v. C.I.R., 33 F.2d 695 (1929).

Sekizinci Bölge İstinaf Mahkemesi:

IES Indus. Inc. v. U.S., 253 F.3d 350 (2001).

Shriver v. C.I.R., 899 F.2d 724 (1990).

Dokuzuncu Bölge İstinaf Mahkemesi Kararları:

Sochin v. C.I.R., 843 F.2d 351 (1998).

Vergi Mahkemesi Kararları:

Framatome Connectors USA Holdings Inc. and Subsidiaries, et al. v. C.I.R., 118 T.C. 3 (2002).

Penrod v. Commissioner, 88 T.C. 1415 (1987).

Rice's Toyota World, Inc. v. C.I.R., 81 T.C. 184 (1983).

Estate of Rogers v. Commissioner, 29 T.C.M. (CCH) 869 (1970).

Danielson v. C.I.R., 44 T.C. 549 (1965).