

**VERGİ PLANLAMASI VE TÜRK
KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ
PLANLAMASI OLANAKLARI**

Burcu YILMAZ ÖNDER

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2017

**VERGİ PLANLAMASI VE TÜRK KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ
PLANLAMASI OLANAKLARI**

Burcu YILMAZ ÖNDER

T.C.

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Eskişehir, 2017

T.C.
ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTİSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Burcu YILMAZ ÖNDER tarafından hazırlanan Vergi Planlaması Ve Türk Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması Olanakları başlıklı bu çalışma 19.06.2017 tarihinde Eskişehir Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin ilgili maddesi uyarınca yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak, Jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan(İmza).....

Prof.Dr. Erhan GÜMÜŞ

(Danışman)

Üye(İmza).....

Prof.Dr. Emrah FERHATOĞLU

Üye(İmza).....

Prof.Dr. Abdullah YALAMAN

ONAY

.../ .../ 200...

(İmza)

(Prof.Dr. H. Hüseyin ADALIOĞLU)

Enstitü Müdürü

19.06.2017

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Yönergesi hükümlerine göre hazırlandığını; bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Eskişehir Osmangazi Üniversitesi tarafından kullanılan bilimsel intihal tespit programıyla taranmasını kabul ettiğimi ve hiçbir şekilde intihal içermediğini beyan ederim. Yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması halinde ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

Burcu YILMAZ ÖNDER

İMZA

ÖZET

VERGİ PLANLAMASI VE TÜRK KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI OLANAKLARI

YILMAZ ÖNDER, Burcu

Yüksek Lisans- 2017

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Erhan GÜMÜŞ

Vergi planlaması kavramı; mükelleflere yüklenen vergi yükünü yasal sınırlar içerisinde minimuma indirme çabası olarak tanımlanabilir.

Globalleşen ekonomilerde; sermaye hareketliliği sonucunda; çok uluslu şirketlerin, vergisel yükümlülüklerini minimum düzeye indirmek için, yerel ve uluslararası vergi mevzuatı kapsamında vergi planlaması sürecinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Temel olarak her vergi türü için ayrıca yapılabilen vergi planlaması uygulaması kurumlar vergisi yönünden ele alınmıştır. Çalışmada, vergi planlaması sürecinin anlaşılmasına yönelik temel kavramlar, Türk Kurumlar Vergisi açısından uluslararası vergi planlaması olanakları ve Türkiye açısından vergi planlamasının mevcut durumu, eksiklikleri sorunları ve çözüm önerileri üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar, vergi, planlama, kaçırma

ABSTRACT

TAX PLANNING IN CORPORATION TAX AND APPLICATIONS LIMITING TAX PLANNING

YILMAZ ONDER, Burcu

Master Degree- 2017

Department of Public Finance

Advisor: Prof. Dr. Erhan GUMUS

The concept of Tax planning can be defined as minimalizing the tax burden to the legal limites for the tax payers.

In globalizing economies, local and international tax planning process must be implemented within the scope of both nationally and internationally implemented tax legislation in order to minimalize tax legislation to minimalize tax liabilities of multinational companies.

Basically, the tax planning process which can be made by the institutions for each type of tax is discussed in terms of corporate tax. The study is focused on the basic concepts for understanding of the tax planning process, international tax planning opportunities in terms of Turkish Corporate Tax and the current status of tax planning, the lack of problems and solutions in terms of Turkey.

Anahtar Kelimeler: Corporate, tax, planning, evasion

İÇİNDEKİLER

ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TABLolar LİSTESİ	xii
EKLER LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

1. BÖLÜM

VERGİ PLANLAMASI VE TEMEL KAVRAMLARI

1.1. VERGİ PLANLAMASI TANIMI VE ÖNEMİ	4
1.2. VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI	7
1.3. VERGİ PLANLAMASININ ALTERNATİF YÖNTEMLERLE KARŞILAŞTIRILMASI	8
1.3.1. Vergi Kaçakçılığı	9
1.3.2. Vergiden Kaçınma	10
1.3.3. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Arasındaki Farklar	13
1.3.3.1. Vergi Kaçırma Yolları	14
1.3.3.2. Vergiden Planlaması Yolları	16
1.3.4. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınmanın Sonuçları	17
1.3.4.1 Vergi Kaçakçılığının Sonuçları	17
1.3.4.2. Vergiden Kaçınmanın Sonuçları	18
1.3.5. Muvazaa Kavramı	19
1.3.6. Peçeleme Kavramı	20
1.3.7. Muvazaa ve Peçelem Arasındaki Farklar	21
1.3.8. Muvazaa ve Peçelemenin Vergi Planlamasından Farkı	22
1.3.9. Vergi Harcaması Kavramı	23
1.3.9.1. Vergi Muafiyeti	24

1.3.9.2. Vergi İstisnası.....	24
1.3.9.3. Vergi İndirimi.....	25
1.3.9.4. Vergi Teşvik Tedbirlerinden Yararlanma	25

2. BÖLÜM

İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMASI OLANAKLARI

2.1. İŞLETMELERİN VERGİ PLANLAMA ARAÇLARINA UYUMU.....	27
2.2. İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMASI YÖNTEMLERİ	28
2.2.1. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması	28
2.2.1.1. Yatırıma Katkı Tutarı	29
2.2.1.2. Yatırıma Katkı Oranı	30
2.2.2. İştirak ve Gayrimenkul Satışından Doğan Kazançlarda İstisna	34
2.2.3. Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler	37
2.2.3.1. Ar-Ge İndirimi.....	37
2.2.3.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki.....	38
2.2.3.3. Sigorta Primi Desteği	38
2.2.3.4. Damga Vergisi istisnası.....	39
2.2.4. Değersiz Alacak Yazmak	41
2.2.5. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma	42
2.2.6. Amortisman Uygulaması.....	44
2.2.6.1. Amortisman Ayırma Yöntemleri.....	45
2.2.6.2. Normal Amortisman	45
2.2.6.3. Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman	46
2.2.7. Şirket birleşmelerinde Vergi Planlaması.....	48
2.2.7.1. Yeni Kuruluş Yoluyla Şirket Birleşmeleri (Vergili Birleşme)	50
2.2.7.2 Devir Yoluyla Şirket Birleşmeleri (Vergisiz Birleşme)	51

2.2.8. Zarar Mahsubu	52
2.2.9. Finansal Kiralama	53
2.2.10. Mal ve Hizmet Alış ve Satış zamanları İle Vergi Ödeme Zamanlarının Planlanması ve Vergi Fonlarının Değerlendirilmesi	56
2.2.11. Promosyon Ürünleri Teslimi	56
2.2.12. Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Devri ve Dönüştürülmesi ..	58
2.2.13. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması.....	60

3. BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI OLANAKLARI

3.1. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI OLANAKLARI	64
3.1.1. Transfer Fiyatlandırması	64
3.1.1.1. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları	65
3.1.1.2. Vergi Planlama Aracı Olarak Transfer Fiyatlandırması.....	66
3.1.2. Vergi Cennetleri	68
3.1.2.1. Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçim Nedenleri	68
3.1.2.2. Vergi Planlama Aracı Olarak Vergi Cennetleri.....	69
3.1.3. Serbest Bölgeler	71
3.1.3.1. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları.....	72
3.1.3.2 Vergi Planlama Aracı Olarak Serbest Bölgelerin İşletmeler Üzerine Etkileri	73
3.1.4. Yurtdışı İştirak kazançları	74
3.1.5. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj Ve Teknik Hizmetler.....	75
3.2. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASINI ÖNLEMEK ÜZERE YAPILAN DÜZENLEMELER	76

4.BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA VERGİ PLANLAMASI YAPILMASINA SINIRLAMA GETİREN KURUMLAR

4.1. TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE VERGİ PLANLAMASINI SINIRLANDIRAN UYGULAMALAR	79
4.1.1. İlişkili Kişi.....	80
4.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi	81
4.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması	82
4.2. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASI.....	79
4.2.1. Kapsamı ve Şartları	84
4.2.2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar	85
4.3. ÖZSERMAYE ÜZERİNDEN BORÇLANMA MALİYETLERİNİN GİDERLEŞTİRİLEMESİ	86
4.4. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI	87
4.5. DAR MÜKELLEFLERE VERGİ TEVKİFATI	88
4.6.FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI	89
4.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ PLANLAMASINI ENGELLEYEN FAKTÖRLER	89
4.2.1. Sık Sık Mevzuat Değişiklikleri	89
4.2.2. Vergi Sisteminin Adil ve Dengeli olmaması.....	90
4.2.3. Vergi Planlaması yapmanın Maliyeti.....	91
4.2.4. Verginin Özel Sektör Yatırım Kararları Üzerinde Azaltıcı Etkiyeye Sahip Bulunması.....	91
4.2.5. Bazı kesimlere Sağlanan Vergisel Teşvik ve Kolaylıklar	92
4.2.6. Kayıt Dışı Ekonominin Haksız Rekabet Ortamı Yaratması.....	92
4.2.7. Vergilemede Yüksek Enflasyon Etkisi	94
4.2.8. Vergi Oranlarının Yüksekliği.....	95

4.2.9. İnceleme Oranının Düşüklüğü	97
4.2.10. Vergi Mevzuatına Hakim Olabilmenin Uzmanlık Gerektirmesi	97
4.2.11. Hukuki Güvenlik İlkesinin Yıpratılması	98
4.2.11.1. Kanunların Belirliliği İlkesine Aykırılık	99
4.2.11.2. Kanunların Geriye Yürümezlik İlkesine Aykırılık	100
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	101
KAYNAKÇA	103
EK 1 - YATIRIM TEŞVİK UYGULAMALARINDA BÖLGELER	113
EK 2- VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI	113

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: İşletmelerin Vergi Planlamasında Avantaj Sağlayan ve Sağlamayan Durumlar.....	1
Tablo 2: 31.12.2015 Tarihinden Sonra Başlanan Yatırımlar İçin Yatırıma Katkı Vergi İndirimOranları.....	32
Tablo 3: 31.12.2015 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar Yatırıma Katkı ve Vergi İndirimOranları.....	33
Tablo 4: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Örneği	40
Tablo 5: Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Oran ve Tutarları.....	47
Tablo 6: Yöntem Değişikliği Durumunda Amortisman Oran ve tutarları	47
Tablo 7: Finansal Kiralama Örneği-I	54
Tablo 8: Finansal Kiralama Örneği-II.....	55
Tablo 9: Alacak ve Borç Senetleri Reeskont Örneği	61
Tablo 10: Transfer Fiyatlama Örneği.....	67
Tablo 11: Kayıtdışı Ekonomiye Yönelik Hedefler	94
Tablo 12: Türkiye’de Otomotiv Yakıt Bilgileri/ Vergili – Vergisiz Fiyat.....	96

EKLER LİSTESİ

Ek 1 : Yatırım Teşvik Uygulamalarında Bölgeler..... 120

Ek 2 : Vergi Planlama Araçları 121

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
A.Ş	: Anonim Şirket
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Md	: Madde

GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla toplumu oluşturan kişilerden ödeme güçlerine göre cebren aldığı ekonomik değerlerdir. Devletin görevlerinin artması ve karmaşıklaşmasına paralel olarak, temel kamu hizmetlerinin yanında başka hizmetler de vergi ile finanse edilmektedir. Mükellefler, üzerlerine yüklenilen vergi yüklerinden kurtulmak için, kanunda bulunan boşluklar, indirim, istisna, muafiyet vb. yararlanarak etkin bir vergi planlaması stratejisi uygulayabilirler.

Ne şekilde olursa olsun vergi, mükellefler açısından gelir azaltıcı bir unsur olarak algılandığından ödenmek istenmeyen ve tepki gösterilen bir yaptırımdır. Mükelleflerin bir kısmı daha az vergi ödemek isterken, bir kısmı da hiç vergi ödemek istemez.

Yasal sınırlar içinde uygulanan vergi planlaması, kısa dönemde, işletmelere sağladığı vergi tasarrufları sayesinde serbest kalan iktisadi kaynakların daha verimli ve etkin kullanımını sağlarken; orta ve uzun dönemde, vergi gelirlerinin de artmasını sağlayarak iktisadi büyüme ve kalkınmayı olumlu yönde etkileyecektir. Başka bir deyişle, vergi planlamasından verginin gelir etkisinin, ikame etkisinin önüne geçmesini sağlayıcı bir etki yapması beklenebilir.

Globalleşen dünyada işletmeler sadece yurt içinde faaliyet göstermemekte yurt dışında da faaliyet göstermektedirler. Vergi planlama yöntemlerini ulusal düzeyin yanında uluslararası düzeyde de belirlemeleri gerekmektedir. Etkin bir vergi planlaması yapabilmek için yürürlükte bulunan vergi mevzuatını iyi takip etmek, mükellefler ödeyeceği vergi miktarını minimum düzeye indirmek ve vergi kanunlarını uygulayarak özellikle uluslararası faaliyetleri etkileyerek gerçekleştirmektedirler.

Uluslararası vergi planlaması dünyadaki farklı vergi sistemleri ile ilgilidir. Her ülkenin gelir kaynakları çeşitlidir ve bu gelir kaynakları için ayrı vergi tarife ve oranları, çeşitli vergi mükellefleri içinde ayrı vergi uygulamaları mevcuttur. Dolayısıyla, verginin kapsamı, vergi kuralları ve bunların nasıl uygulanacağı ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bu nedenle, farklı vergilendirme düzenlemeleri ve vergi sistemlerindeki farklılıklar uluslararası vergi planlaması için fırsatlar yaratmaktadır (Binici, 2009: 1).

Vergi planlaması kavramı, ister büyük ölçekli ister küçük ölçekli olsun işletmeler için büyük önem taşımaktadır. Çünkü işletmelerin yasaya aykırı hareket ederek vergi tasarrufu sağlamak yerine yasaya uygun olarak vergi tasarrufu sağlamaları hem işletmeler hem de devlet adına daha avantajlı olacaktır. Bu nedenle bu çalışmamızın amacı, vergi planlamasının önemini, yerel ve uluslararası işletmelerin hangi yöntem ve stratejileri kullanarak yasal bir şekilde daha az vergi ödeyebileceklerini ortaya koymaktır.

Dört bölümden oluşan bu tezin birinci bölümünde, vergi planlamasının temel kavramları, niteliği, amaçları incelenecektir. Ayrıca mevzuatta sıkça karıştırılan vergi planlaması ve alternatif yöntemlerin karşılaştırılmasına yer verilecektir.

İkinci bölümde ise; ulusal alanda faaliyet gösteren işletmelerin yürürlükte bulunan vergi kanunları açısından vergi planlama araçları ve vergi planlaması olanakları incelenecektir.

Üçüncü bölümde ise; Kurumlar Vergisi Kanunu açısından uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin vergi planlamasının tanımına, başlıca uluslararası vergi planlama olanaklarına ve uluslararası vergi planlamasını önlemek üzere yapılan düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

Dördüncü bölümde ise; Türk Kurumlar Vergisi Kanunu açısından, Türkiye’de vergi planlaması yapılmasının zorlukları, hukuki sınırlamalar ve hukuki sınırlamaların uygulama şekillerine yer verilecektir.

1. BÖLÜM

VERGİ PLANLAMASININ TEMEL KAVRAMLARI

İşletmelerin vergi yüklerini azaltma arzusu ile yasaların tanıdığı hakların en uygun bileşiminin belirlenmesine yönelik sistemli çalışmalar yapılması gereği, vergi hukukunun son yıllarda üzerinde durduğu konulardan birisidir. Bu durumda karşılaşılan kavram, vergi planlaması olarak adlandırılmaktadır (Yıldırım ve Demiraslan, 2006: 95).

Vergi kanunlarının kendilerine verdiği hakları kullanarak daha az vergi ödeyenler yasaların kendilerine vermiş olduğu en doğal haklarını kullanmaktadırlar. İki işletmeden biri yasaların kendisine vermiş olduğu hakları kullanıyor ve daha az vergi ödüyor iken, diğer işletme bilinçsizliği sebebiyle bu haklarını kullanmıyor ve daha fazla vergi ödüyorsa fazla vergi ödeyen işletmenin az vergi ödeyen işletme ile rekabet etme şansının daha az olacağı muhakkaktır. Bu sebeple işletmeler rakipleriyle daha iyi rekabet edebilmek amacıyla da vergi planlaması yapmaktadırlar ki bu da en doğal hakları arasındadır (Şişman,2003: 35).

İşletmelerde vergi planlaması kavramı temelde üç ana kelimedenden oluşmaktadır. Bunlar; vergi, planlama ve işletmedir (Bala, 2007: 2).

Vergi, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerinin finansmanı için vatandaşlarından ödeme güçlerine göre karşılıksız olarak ve belirli kurallar çerçevesinde alınması gereken yasal, cebri ve ekonomik değerlerdir (Bala, 01.02.2015). Bu tanımdan hareketle verginin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Şişman, 2003: 3):

- ❖ Vergi her şeyden önce devlet tarafından alınır.
- ❖ Verginin ikinci özelliği, kamu harcamalarını finanse etmesidir.
- ❖ Verginin üçüncü özelliği, kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre alınmasıdır.
- ❖ Verginin dördüncü özelliği olarak, karşılıksız olduğunu belirtebiliriz.
- ❖ Vergiye ilişkin beşinci özellik, zorunlu bir ödeme olmasıdır.
- ❖ Verginin nihai özelliğini, ekonomik bir değer olarak ifade edebiliriz.

Genel anlamda planlama, gelecekte nelerin, ne zaman ve nasıl yapılması gerektiğine yönelik kararların bugünden oluşturulması sürecidir. Günümüzde çağdaş yönetim anlayışına sahip işletmeler, satışlar, üretim, finansman gibi temel konuların yanı sıra daha özel konularda da amaç ve stratejilerine uygun planlar geliştirmektedir. Planlar, beklenen ve beklenmeyen durumlarda işletme yöneticilerinin etkin kararlar almasına yardımcı olmaktadır (Sözer, 14.02.2011).

Vergi planlaması kavramı ilk olarak 1920’li yılların sonlarında “İşletme Vergiciliği” adı altında Alman maliyecileri ve vergi hukukçuları tarafından kullanılmış ve geliştirilmiş bir kavramdır. Eskiden kamu maliyesi çerçevesinde, vergi genel teorisi ile ilgili olmak üzere, 1950’li yılların sonlarına doğru Almanya’da doğan ve hızla gelişen bilgi dallarından biri de işletme vergiciliği olmuştur. Bu bilim dalının Almanca karşılığı üç sözcükten oluşan “Betriebswirtschaftliche Steuerlehre”dir. Türkçeye sadık tam bir çevirisini yapacak olursak “İşletme İktisadında Vergicilik” demek gerekecektir. Bu deyim, diğer dillerde tam karşılığı yoktur. Yani, işletme iktisadı nasıl Almanya’da doğmuş ve gelişmiş ise, işletmelerde vergiciliğin de bu ülkede Alman vergi hukukçuları tarafından bulunduğunu doğal karşılamak gerekecektir. İşletme vergiciliği, Almanya’dan sonra Amerika’ya başlığı oldukça değişik şekilde yani vergi planlaması (Tax planning) olarak intikal etmiş, orada daha da işlenerek ilginç bir bilgi ve uzmanlık dalı haline getirilmiştir. İşletme vergiciliği, Türkiye’ye diğer ülkelerden daha önce girmiş ve gelişmiştir. Bunun nedenini, Türkiye’de Alman iktisat ekolünün yaygın ve etkili oluşu ve Alman bilim adamlarının Hitler Almanya’sından kaçıp Türkiye’ye yerleşmiş olmalarında aramak gerekecektir. Önce Hesap Uzmanı Ziya ŞENVELİ, Prof. Dr. Adolf GRAF’ın işletme vergiciliği ile ilgili Almanca eserini Türkçeye çevirmiş bu eser 1955’te yayımlanmıştır. Sonra da Prof. Dr. Salih ŞANVER, bu konuyu bir doçentlik tezi yapmış, bu çalışma da 1968 yılında basılmıştır (Tuncer, 2008, 9-10).

1.1. VERGİ PLANLAMASI TANIMI VE ÖNEMİ

Vergi Planlaması (İşletme Vergiciliği), işletmelerin üzerlerine düşen vergi yüklerini minimuma indirmek için mevcut yasalardaki istisna, indirim, muafiyet boşluklardan vb. yararlanarak vergi yüklerini azaltma çabası olarak tanımlanabilir.

Başka bir tanıma göre vergi planlaması, bir takvim yılında maksimum vergi avantajı sağlamak ya da ödenecek vergiyi minimum kılmak için zamanında vergisini tam tahakkuk ettirip ödeyen mükellefler tarafından gerçekleştirilen ve ihtiyatlı bir şekilde tasarlanan, önceden ve ileriye yönelik olarak öngörülen genel işlemler, süreçler, düzenlemeler ve araştırma çabaları olarak ifade edilmektedir (Eroğlu, 2014: 4).

Ünlü iktisatçı Joseph E. Stiglitz vergi planlamasının üç temel ilkeye dayandığını belirtmektedir (Stiglitz, 1985: 325). Bunlar, vergilerin gelecek dönemlere ertelenmesi; özellikle aile içinde etkin bir yöntem olan, farklı gelir dilimlerine veya farklı zamanlarda farklı marjinal vergi oranlarına tabi olan mükelleflerin vergilerinin planlanması ve farklı vergilendirme işlemlerine tabi olan gelir unsurlarının planlanmasıdır. Gelir vergisi için ortaya konulan bu ilkeler, vergi planlamasının mantığını açıklaması bakımından önemlidir. Bununla birlikte, Stiglitz' in, makalesinde, söz konusu ilkelere vergi planlamasının değil, “vergiden kaçınmanın ilkeleri” olarak nitelendirildiğini ifade etmek gerekir. Stiglitz, vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasında bir fark görmese de, bu iki kavramın farklılığını vurgulayanlar, ileriye görmeyen bir vergiden kaçınma stratejisinin, beraberinde büyük vergi dışı maliyetler getirebileceğini, örneğin, işletmelerin, bir tek (düz) oranlı vergi sisteminde borçlanarak donanım satın almalarının onları ister istemez geri dönüş maliyeti yüksek optimal olmayan yatırım tuzağına sürükleyebileceğini ileri sürmektedir (Calegari, 1998: 689).

Vergi planlamasıyla, işletmeler vergi yasaları karşısında yasal konumlar olarak vergi yüklerini en aza indirmeye çalışırlar. Planlamayla mükellefler vergi kanunlarında yer alan çeşitli araçları kullanabilirler. Vergi kanunları vergi ödeyen işletmelere firma değerlerini maksimize etmek için, farklı ekonomik faaliyetlerden farklı vergi oranları uygulayabilmelerine izin vermiştir. Planlama faaliyeti gelirin bir kişiden diğerine, bir ödeme biriminden başkasına ve bir zamandan ilerideki başka bir zamana aktarılmasını içerir. İşletmeler, vergi yükünün önemini anlayıp vergi planlaması araçlarını kullanırlarsa gelirlerini artırabilirler (Fallan-Hammervold-Gronhaug, 1994: 179).

Günümüzde işletmelerin vergiden kaçınmak ya da vergi kaçırmak gibi yollara başvurmasının sebebi; “yüksek vergi oranları”, “yasal boşluklar” ve “vergi yasalarının caydırıcılıktan yoksun olması” gibi faktörlerdendir. Mükelleflerin

kaçırdıkları vergi ile sağladıkları ek kazanç, bekledikleri yasal cezalardan fazla ise yasaları çiğneyerek vergi ödememe girişimi içinde olabilirler. Vergi kaçakçılığına yol açan bu sebeplerin yanında “ülkelerdeki ekonomik özgürlüklerin artışı”; “etkin rekabet yasalarının varlığı”; “sermaye piyasasının gelişmesi” ve suç oranlarındaki azalma” vergiye uyumu sağlayan faktörler olarak görülmektedir (Belkaoui, 2004: 137).

İşletmelerdeki vergi uzmanlarının görevi vergi yükümlülüğünü yasal yollarla azaltmaktır. Bu etik olarak da kabul edilebilir. Eğer kanunda yasal boşluklar varsa işletmelerdeki vergi uzmanlarının görevi bu boşluklardan yararlanmaktır. Hangi vergi sistemi olursa olsun mükellefler yasal boşlukları bulmaya çalışacak ve hükümet bunları kapatmadığı sürece avantaj sağlamak için yarış içinde olacaklardır (Uğur ve Kömürcüler, 2008: 33).

Tablo 1’de de belirtildiği gibi vergi planlaması, vergi avantajı sağlayan durumların maksimize edilmesini, vergi avantajı sağlamayan durumların ise minimize edilmesini gerektirmektedir. Bu açıdan vergi indirimlerinin, vergi ayrıcalıklarının, vergi istisna ve muafiyetlerinin maksimize edilmesi ve uygulanabilir vergi oranının minimize edilmesi mükelleflere vergisel avantajlar sağlamaktadır. İlave vergi alınması, uygulanabilir vergi oranlarının maksimize edilmesi gibi uygulamalar ise mükelleflere avantaj sağlamamakta, aksine bu mükelleflerin daha ağır vergi yüküyle karşılaşmalarına neden olmaktadır (Birinci, 2009: 22).

Tablo 1. İşletmelerin Vergi Planlamasında Avantaj Sağlayan ve Sağlamayan Durumlar

Vergi Avantajı Sağlayan Durumlar	Vergi Avantajı Sağlamayan Durumlar
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Tam vergi muafiyeti ❖ Kısmi vergi muafiyeti ❖ Vergi indirimi, vergi iadesi ve vergi ayrıcalığı ❖ Varlığın ekonomik değ erindeki düşüş ten daha hızlı bir oranda vergi indirimi ❖ Vergiye tabi gelirin varlık nakit akımının ekonomik değ erindeki artıştan daha düşük bir oranda değerlendirilmesi 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Özel vergi tahakkuku ❖ Varlıkların ekonomik değ erindeki düşüş ten daha düşük bir oranda vergi indirimi ❖ Vergiye tabi gelirin varlık nakit akımının ekonomik değ erindeki artıştan daha yüksek bir oranda değerlendirilmesi

Kaynak: Bala, :2007, 8–9, Çev: Birinci, 2009: 23

1.2. VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI

Vergi planlama araçları, işletmelerin vergi planlaması yapmak için başvurdukları yollardır. Bu araçlar uygulama yeri, zaman, uygulanabilirlik, risk, sonuç odaklılık, fonksiyonel ve yapısal sınıflandırma olarak 7 başlık altında incelenmektedir.

Ek-2’de gösterilen vergi planlama araçları aşağıdaki gibi açıklanabilir (Uğur Ve Kömürcüler, 2008: 35) :

❖ **Yapısal Sınıflandırma:** Bu sınıflandırmada vergi planlamasının yapılabilmesi için yapısal bir düzenlemeye ihtiyaç duyulup duyulmadığı kriteri esas alınmıştır. Buna göre bazı vergi planlaması araçları vergi sisteminin içinde yer alırken bazıları için ek yasal ve yapısal düzenlemelerin yapılması gerekmektedir.

❖ **Fonksiyonel Sınıflandırma:** Bu sınıflandırmaya göre vergi planlaması araçları iki kısımdan oluşmaktadır. Bazı vergi planlaması araçları mükellefin gelirinin düşük gösterilmesine ve böylelikle daha az vergi ödenmesine yardımcı olmaktadır. Gelir artırıcı vergi planlama araçları ise mükellefin gider kalemlerinin daha yüksek gösterilerek minimum düzeydeki kar üzerinden vergi ödenmesini sağlamaktadır. Giderleri artırarak ya da gelirleri azaltarak aynı sonuca ulaşılmaya çalışılmaktadır.

❖ **Sonuç Odaklı Sınıflandırma:** Bu sınıflandırmaya göre vergi planlaması araçlarının bir kısmı vergi yükünü erteleyici yollardan oluşmaktadır. Mükellefin elde ettiği gelirin vergisini, geliri kazandığı zamanda değil de daha sonraki bir zamanda ödemesi, mükellefe vergi kredisi kullanma imkânı sağlamaktadır. Vergi kredisi, vergi yükünün nominal değeri üzerinde bir etkiye sahip olmamakla birlikte vergi yükünün reel değerini etkileyen bir unsur olmaktadır. Sonuç odaklı ayırma göre vergi yükünün ertelenmesi yanında vergi yükünün tamamen ortadan kaldırılması da bir diğer yöntemdir. Vergi yükünün kaldırılması, ya vergiyi doğuran olayın ya da ödenecek vergi yükünün ortadan kaldırılması ile gerçekleşecektir.

❖ **Risk Açısından Sınıflandırma:** Bu sınıflandırmada kullanılan araçların kanuniliği konusu üzerinde durulmuştur. Buna göre bazı vergi planlaması araçları vergi kanunlarının boşluklarından faydalanmasının sonucunda vergi denetimi ile karşılaşabilecek durumlar yaratabilir. Bu denetimsel durumları ortaya çıkarıp

çıkarmama açısından vergi planlaması araçları riskli ve risksiz vergi planlaması araçları şeklinde sınıflandırılabilirler.

❖ **Uygulanabilirlik Açısından Sınıflandırma:** Bazı vergi sistemlerinde vergi planlamasına yönelik avantajların bulunması ve kullanılması kolayken bazı vergi sistemlerinde yasal boşlukları bulmak daha zordur. Dolayısıyla vergisel avantajların daha kolay bulunduğu ve kullanıldığı sistemlerdeki vergi planlaması araçları diğer sistemlere göre daha basittir.

❖ **Zaman Açısından Sınıflandırma:** Vergi planlama araçlarının bir kısmı kısa dönemlerde kullanılırken, bazıları ise daha uzun dönemli uygulamalarda kullanılmaktadır.

❖ **Uygulama Yeri Açısından Sınıflandırma:** Eğer vergi planlaması sadece bir ülkenin sınırları içinde gerçekleşiyorsa, bu sadece o ülkeyi ilgilendiren yapı olarak adlandırılır. Bu tür araçlar sadece o ülkenin vergi sistemini ilgilendirmektedir. Birden fazla ülkeyi ilgilendiren vergi planlaması araçları uluslararası düzeydedir. Birden çok ülkenin vergi sistemini etkilemektedir. Bu yoldan yararlanan şirketler çok uluslu işletmelerdir. Özellikle küreselleşme ile çok uluslu şirketler sermayenin artan hareketliliği ile kendilerine vergisel açıdan daha fazla avantajlar sunan ülkeleri tercih etmeye başlamışlardır. Bu durum uluslararası vergi planlamasının önemini artırmıştır.

1.3. VERGİ PLANLAMASININ ALTERNATİF YÖNTEMLERLE KARŞILAŞTIRILMASI

Günümüzde vergisel konuların gerek nicelik gerekse içerik açısından kompleks hale gelmesi bu alanda adeta vergi kirliliğinin (tax pollution) yaşanmasına neden olmuştur. Bu durum vergi planlamasının gerekliliğine yönelik yaklaşımları güçlendirmiş, söz konusu faaliyet ve alanların kavramsal açıdan diğer benzer tanımlamalardan ayırt edilmesi ise gerekli olmuştur. Çünkü vergi yükünün azaltılmasına yönelik faaliyetler benzer amacı gütsede, legal olduğu kadar legal olmayan yollardan da gerçekleştirilebilir nitelikte faaliyetler olması, bu alandaki kavram kargaşasının giderilmesini gerekli kılmıştır (Nar, 2015: 927).

1.3.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı veya vergi kaçırma olarak ifade edilmektedir. Vergi kanunlarına dayanılarak üzerlerine vergi borcu yüklenen kişi veya kurumların mevzuat hükümlerine uymayarak ödeyecekleri verginin ya hiç oluşmamasına ya da eksik oranda oluşmasına sebep olmaktadır. Bu durum kanunun ruhuna ve özüne aykırılık teşkil etmektedir. Yani mükellefler vergi konusu dışında kalmak için yasal olmayan yollara başvurmaktadırlar.

Başka bir deyişle, vergi kaçakçılığı, genel olarak birçok ülkede vergi ödememek veya vergi yükünü azaltmak amacıyla mükelleflerin kanunlara aykırı olan tüm davranışlarını kapsamaktadır. Bu yönüyle vergi kaçırın mükellefler hem bir suç işlemiş olmakta hem de kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal ederek yasal olarak vergisini veren mükellefler karşında haksız bir avantaj elde etmiş olmaktadır. Kanunların ruhuna ve özüne aykırılık içeren bu tür stratejiler agresif vergi planlaması faaliyetleri olarak tanımlanmaktadır (Eroğlu, 2014: 14).

Nitekim vergi kaçırma ile ilgili olarak VUK' un 344. maddesi mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet vermesi şeklinde belirtmiştir. Tanım vergi kaçakçılığını iki unsura bağlamıştır; fiilin kasten yapılmış olması ve vergi kaybıdır. Kasıt "Mükellef veya sorumlunun bilerek ve isteyerek vergi ziyanına sebep olması" anlamına gelir (Yılmaz, 2006: 178).

Vergi kaçakçılığı veya vergi kaçırma, hileli yollardan vergi kaçırma fiilini ifade eder. Vergi ödemek konusunda isteksiz ve sonuçları bakımından bilinçsiz olan mükelleflerin davranışları genellikle vergi kaçırma eğiliminde olmaktadır. Devlet açısından bakıldığında vergi kaçırma; çık olmayan, anlaşılmayan, karmaşık vergi kanunlarına dayalı vergi sistemlerinde ortam bulmaktadırlar. Yani vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişki, vergi kaçırma tercihi konusunda önemli bir etkiye sahip olmakla birlikte bu ilişkinin açık ve anlaşılır olmasından geçmektedir. Bununla birlikte vergi hukukunun özel hukuk kurum ve kuruluşlarından yararlanabilmesi imkânını tanınması mükelleflere vergiyi doğuran olayı peçeleme, maskeleye, gizleme yolu açabilmektedir (Eroğlu, 2014: 14)

Vergi kaçakçılığının başlıca nedenleri (Şişman, 2003: 39);

- ❖ İşletmenin elinde daha fazla likit fon bulundurabilmek,
- ❖ Vergi oranlarının yüksek olması,

❖ Vergi kaçırarak rakip işletmeler karşısında rekabet şansını devam ettirebilmektedir.

1.3.2. Vergiden Kaçınma

Vergiden kaçınma eylemi, vergi kanunlarını ve kanunlardaki boşlukları bilmeyi ifade eder. Yani kişinin bilmeden üzerinde vergi olmayan bir malı alması vergiden kaçınmaya girmez (Kıldış, 2007: 123).

Vergiden kaçınma hukuk sözlüğünde; vergi yasalarının, vergi borcunun doğumunu bağladıkları olaylarla bağılılık kurulmaması ve bu olayların bireyler bakımından ortaya çıkmaması şeklinde tanımlanmıştır (Yılmaz, 1996: 864).

Vergiden kaçınma kavramı özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından ciddi bir tehdit oluşturmaktadır. Böylesi bir ortamda devletlerin, altyapı ve sosyal ihtiyaçları karşılamaya yönelik gelir yükseltme yeteneği bir yana, vergi toplama kabiliyetleri dahi sekteye uğrayabilmektedir. Çünkü devletler tarafından usulüne uygun olarak yürürlüğe konan vergisel hükümlerin, mükellefler tarafından gerektiğinde esnetilebilmesi, vergiden kaçınma adına uygun ortamın oluşumuna da katkı sağlamaktadır. Bu durum aynı zamanda toplumun belirli bir kesiminin kendi yararına olacak şekilde, başkalarının üzerine vergi yükünü aktarmasından başka bir manaya gelmemektedir. Dolayısıyla ticaret dünyası açısından birinci lehine, ikinci, aleyhine ekonomik rekabetin kötüye kullanılması manasında haksız rekabet durumu ortaya çıkmakta, bir kişi ya da grup, diğerleri üzerine zarar verici eylemde bulunabilmektedir. Neticede tüm ülkeler ve dünya ekonomileri açısından böylesi bir baskılama “vergi sistemlerinin gelir yaratma kapasitelerinde” sürdürülemez bir düşüşün yaşanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla “bir vergileme sisteminin etkinliği onun, vergi yükünü dağıtmak için sahip olduğu yetenek ya da beceriye göre değer kazanmakta ya da ölçülmektedir”. Mükelleflerin vergiden kaçınma eylemine temelde bir ülkenin vergi kanun ve düzenlemelerinin imkan tanıdığı ise yadsınamaz bir gerçektir. Ancak ABD örneğinde görüleceği üzere yasama organı tarafından genel olarak anti-kaçınma kuralları (anti-avoidance rule) ülke düzeyinde kanunlaştırılmış olmasına rağmen, federal mahkemeler hala vergi mükellefleri tarafından vergi azaltıcı durumu net olarak ortaya koyabilecek bir güce ulaşamamıştır. Çünkü tüzük ve

yönetmeliklerdeki dolambaçlı hükümler bu sonucu üretmeye devam etmektedir (Nar, 2015: 928).

Vergiden kaçınmanın görünen en önemli maliyeti devletin vergi gelirlerinden vazgeçmesidir. Teorik olarak, bu gibi tedbirlerin yarattığı yatırım artışları, vergi kaybı artışlarından fazla olduğu sürece bu maliyetlere katlanmanın yerinde olacağı savunulabilir. Ancak, yatırım artışları ile vergi kaybındaki artışların eşit olduğu noktaya ulaşıldıktan sonra devletin vergi almaktan vazgeçmesi için bir neden bulmak kolay değildir. Çünkü tedbirlerin daha ileriye götürülmesi halinde yatırımlardaki artışlar bu artışları yaratmak için devletin katlandığı vergi kaybından daha az olacaktır (Taştan, 2006:9-10). Dolayısıyla bu tür vergi kayıplarının önüne geçilmesi siyasi iradenin kararına bağlı olarak vergi yasalarındaki teşvik, istisna ve muafiyetlerin ekonominin şartları çerçevesinde düzenlenmesini gerektirir (DPT, 2001: 31).

Bununla birlikte ücretli olmayan, vergiden muaf yatırımları yapma gücüne sahip, hisse senetleri alabilen ve vakıflara bağış yapıp vergiden düşebilecek varlıklı kesimler için vergiden kaçınma olanakları daha geniştir. Artan oranlı vergiler vasıtasıyla giderilmeye çalışılan gelir dağılımı dengesizliği, bu tür vergiden kaçınma olanaklarının artması ile beklenen düzeyde olmamaktadır. Bu durum, artan oranlı vergi sisteminin, eşitsizliği düzeltilebilecek bir eleştiri olarak değerlendirilmektedir (Şimşek, 2007: 14-15). Bazı sosyologlar, bu tür vergi kayıplarını sosyal bir sorun olarak görmektedirler. Bu gibi davranışlar için, vergiden kaçınma (tax avoidance) ve vergi kaçakçılığı (tax evasion) terimleri birleştirilerek vergiyi reddetme (tax avoision) terimi üretilmiştir (Şimşek, 2007: 14-15).

Potansiyel vergi ödeyicisinin vergi yükümlülüğüne yol açan olayı üç şekilde işleyebileceği belirtilmektedir (Turhan, 1988: 236).

- ❖ Vergilendirilen malı almamak (maddi anlamda intibak),
- ❖ İleride daha ağır bir biçimde vergilendirilmesi öngörülen malları şimdiden stoklayarak olası ağır vergiden kurtulmak (zaman bakımından intibak),
- ❖ Vergiyi doğuran olayı vergilemenin söz konusu olmadığı bir alana kaydırmak (yerel anlamda intibak).

Bu amaçla mükellefler üzerlerine yüklenen vergi yükümlülüklerini hafifletebilmek veya kaldırmak için, mevcut mevzuatı iyi takip etmeli ve bu

konuyla ilgili mali danışmanlardan, vergi planlama uzmanlarından destek almalıdırlar.

Vergiden kaçınmanın üç temel şekli olduğu söylenebilir (Çiçek, 2006: 80):

1. Geliri Kaydırmak: Artan marjinal oranlı yapıya sahip olan bir vergi sisteminde, yüksek marjinal oranlı bir yapıda vergilendirilen yükümlü, ödeyeceği verginin yükünü azaltabilmek amacıyla gelirini daha düşük marjinal oranın bulunduğu dilime kaydırmaya çalışır. Bu tarz bir vergiden kaçınma, ancak gelirle birlikte marjinal vergi oranlarının da yükseldiği bir sistemde geçerli olacaktır. ABD’deki 1990’ların başında oranları indirilen sermaye kazançları vergileri (ABD’de hisse ve gayrimenkul değerlerindeki artıştan alınmaktadır) ile birlikte, yüksek oranda vergilendirildiği için o güne dek hisse ve gayrimenkul alım satımını dondurmuş olan yatırımcıların harekete geçerek paraya çevirmeleri örnek olarak verilebilir.

2. Vergilerin ertelenmesi: Yüksek enflasyonun yaşanan ekonomilerde, paranın zamanla değer kaybetmesi nedeniyle verginin ödenme zamanının mümkün olduğunca ileriye ertelenmesi yükümlüler açısından karlı olmaktadır. Yükümlülerin çeşitli muhasebe hileleri ile gelirlerinin tahakkuk tarihlerini daha geç beyan etmek suretiyle vergi ödemelerini ötelemeleri, böylece reel olarak daha düşük vergi ödemeleri buna örnek gösterilebilir.

3. Verginin Arbitrajı: Arbitraj; daha çok yabancı paraların kur farkından kazanç sağlama işlemi olarak tanımlanmasına karşın, çeşitli piyasalar içindeki fiyat farklılıklarından yararlanarak kazanç sağlamasını da ifade etmektedir. Bu yöntemde değişik gelir türlerine ya da bireylere uygulanan farklı vergi oranlarından yararlanılarak, alışveriş yapan yükümlülerin ortak vergi yükümlülüklerini her ikisi lehine düşürecek bir şekilde düzenlemeleri söz konusudur.

OECD (Milletlerarası Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)’nin vergiden kaçınma ile ilgili raporuna göre en yaygın vergiden kaçınma yöntemleri aşağıdaki gibidir (Birinci, 2009: 7):

1. Yabancı bir yatırımdan elde edilen gelirin çok düşük oranda vergi ödeyen veya hiç vergi ödemeyen bir ara işletmede toplanması,
2. Karların, vergi mükellefiyeti doğurmayacak veya çok düşük vergi yükümlülüğü yaratacak şekilde, başka unsurlara dönüştürülmesi (ticari kazancın değer artış kazancına dönüştürülmesi gibi),

3. Suni gider tahakkukları,
4. Vergi anlaşmalarının sağladığı yararları artırmak için değişik kaynaklardan elde edilen yabancı gelirleri toplamak üzere yabancı şirketler kurulması.

1.3.3. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Arasındaki Farklar

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları ismen birbirlerine benzeseler de bu iki kavram arasında farklılıklar vardır. Bu iki kavram arasındaki tek benzer yön devlet açısından ikisinin de hazineye vergisel kayba yol açmasıdır. Başka bir ifadeyle vergiden kaçınma da vergi kaçırma da vergi erozyonu kavramı içerisinde yer alır ve hazine açısından vergi kaybı anlamına gelir (Kıldış, 2007: 124).

Literatürde “vergiden kaçınma” (tax avoidance) ve “vergi kaçakçılığı” (tax evasion) kavramları, vergi matrahının çeşitli yollarla azaltılması veya tamamen ortadan kaldırılmasını ifade eder. Ancak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramlarının iki ayrı anlamı vardır. Vergi kaçakçılığı yasadışı yollarla verginin ödenmemesi ya da daha az ödenmesidir. Dolayısıyla vergi kaçırma genellikle gerçek dışı beyanda bulunmakla veya hiçbir şekilde beyanda bulunmamakla meydana getirilir (Acinöroğlu, 2013: 189).

Vergiden kaçınmayı tanımlamak vergi kaçırmayı tanımlamaktan çok daha zordur, bunun nedeni mükellefin vergiden kaçınırken bağlı olduğu herhangi bir yasal dayanağının bulunmamasıdır. Mükelleflerin, vergiyi doğuran olayla ilişki kurmaması ya da mükellefler yasalar çerçevesinde vergi mevzuatındaki eksiklik veya kanuni boşluklardan yararlanarak, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını önlemeye çalışmaktadırlar. Bununla birlikte kaçınma kavramı, kanuni boşluklardan yararlanma noktasında vergi planlaması kavramına yaklaşmakta, ancak vergiyi doğuran olayla ilişki kurulmaması noktasında ise ondan ayrılmaktadır. Çünkü vergi planlaması kavramında gerçek manada vergiyi doğuran olayla ilişki kurularak gerçekleştirilen iktisadi faaliyetler üzerinden vergi minimizasyonunu amaçlamaktadır (Nar, 2015: 927). Bu bağlamda vergiden kaçınma kasıtlı aldatma olmadan vergi matrahını en aza indirmek için mükelleflerin çeşitli arayışları olarak tanımlanabilir. Kasıtlı aldatma veya hata ile vergiye tabi ekonomik faaliyetin beyan edilmemesi durumu kanunun ruhuna aykırı hareket etmek şeklinde ortaya çıkarken bu davranış yukarıda da belirtildiği üzere veri kaçakçılığı olarak nitelendirilir. Yani vergiden kaçınma

mevzuat boşluklarından yararlanmayı ifade etmektedir. Diğer bir açıdan bakıldığında vergi kaçakçılığı yasadışı bir davranış iken, vergiden kaçınma yasalar çerçevesinde yasa boşluklarından yararlanmanın bir sonucudur. Yargı çerçevesinde AB' ye üye devletlerin vergi mahkemelerince bazı vergiden kaçınma türleri yasal olarak kabul edilebilirken, bazıları da yasal olarak kabul edilmez. Bu nedenle de vergi kaçırmış olan bir vergi mükellefi ya da kabul edilmeyen bir şekilde vergiden kaçınmış bir vergi mükellefi ceza hukuku çerçevesinde yargılanır (Acinöroğlu, 2013: 189).

Ülkemizdeki işletmelerin büyük çoğunluğu küçük ölçekli işletmelerdir. Küçük ölçekli işletmeler ekonomik güçleri de sınırlı olduğundan, vergi yüklerini minimuma indirmek için vergi kanunlarındaki yasal olmayan yollara da başvurabilmektedirler. Ülkemizdeki kayıt dışılığın fazla olması ve denetim faaliyetlerinin düşük olması dolayısıyla işletmelerin vergi kaçırma eğilimleri kolaylaşmaktadır. İşletmelerin ölecekleri büyüdükçe vergi kaçırma eğilimi nispeten azalmaktadır. (Akarca ve Şafak, 25.01.2015). Çünkü işletmeler büyüdükçe, gelişmişlik düzeyi yükseldikçe, vergi denetimi genişleyip etkinliği arttıkça kayıt dışı ekonomi azalacak ve vergi kaçakçılığı da azalma eğilimi gösterecektir (Tuncer, 2008: 14).

Gelişmiş ülkelerde işletme ortakları işlemlerin tamamını birebir takip edemediklerinden işlemlerin kayıtlara tam ve doğru olarak işlenmesine önem vermektedirler. Gelişmiş ülkelerde vergiden kaçınma vergi planlaması daha ön plandadır. Bunun nedeni vergi kaçıran işletmelerin vergi idaresince çok sıkı takip edilmesi, büyük yaptırımlarla karşılaşmalarıdır. İnternetteki ve diğer iletişim alanındaki teknik gelişmelerin getirdiği imkânlar son yıllarda vergi idaresince de geniş şekilde kullanılmaktadır. Gerekli mevzuat değişiklikleri de yapılmıştır. Vergi idaresi banka bilgilerin den de yararlanarak vergi matrahları ile ilgili bilgilere daha kolay ulaşabilmektedir (Akarca ve Şafak; 25.01.2015).

1.3.3.1. Vergi Kaçırma Yolları

Genel olarak vergi kaçırma yollarının bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Şişman, 2003: 40):

- ❖ Mal ve hizmet satarken hiç belge düzenlememek veya düşük bedelde belge düzenlemek,

- ❖ Düzenlenen belgeleri mal veya hizmet satılan kişi veya firmalardan başkalarına düzenlemek,
- ❖ Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanmak,
- ❖ Gerekli şartları sağlamadığı halde şüpheli alacak karşılığı ayırmak,
- ❖ Tahsil edilemeyen alacak teminatlı (ipotek konulması gibi) olduğu halde teminat belgelerini saklayarak şüpheli alacak karşılığı ayırmak,
- ❖ Yatırım indiriminden yararlanmaması gereken harcamaları yatırım indirimi kapsamına almak,
- ❖ İlişkide bulunduğu kişi veya kurumlara örtülü kazanç aktarmak, aktarılan örtülü kazanç için herhangi bir bedel tahsil etmemek ve fatura da kesmeyerek hâsılat KDV'si hesaplamamak,
- ❖ Yeniden değerlendirme oranlarını olduğundan fazla uygulamak,
- ❖ Duran varlık satışlarında daha önceden ayrılan amortismanları ve sermayeye ilave edilmemiş değer artış fonlarını karı artırıcı bir unsur olarak dikkate almamak,
- ❖ Oluşan yeniden değerlendirme değer artış fonunu sermayeye eklemeyip dağıtmak, ancak söz konusu fonu zararlı olunan dönemde dönem karı ile ilişkilendirmek,
- ❖ Olması gerekenden daha fazla amortisman ayırmak,
- ❖ Şartları sağlamadığı halde yenileme fonu ayırmak ve böylece vergi erteletmek,
- ❖ Muhasebe hileleri ile TL veya döviz cinsinden borç yaratmak ve daha sonra da ilgili borç için faiz ve kur farkı hesaplayıp gider yazmak,
- ❖ Kurum için örtülü sermaye arz eden borçlanmalar yapmak ve borçlanılan kurumlara faiz ödemek,
- ❖ Sabit kıymet alımında kullanılan kredinin faizinin sabit kıymetin aktifleştirildiği dönem sonuna kadar olan bölümünü maliyete atmayıp gider yazmak,
- ❖ Finansman gider kısıtlaması uygulaması gerekirken uygulamamak,
- ❖ İndirilmemesi gereken KDV'leri indirmek

1.3.3.2. Vergiden Kaçınma Yolları

Vergiden kaçınma yolları, gerçekçi ve akılcı yapılan işletmecilik anlayışında bulunan her işletmecinin başvurabileceği veya başvurmak isteyebileceği temel davranışlardan biridir. Vergiden kaçınma yollarını bilen her işletmeci bu yola başvurmaktadır. “vergiden kaçınma” yolları incelendiğinde, ticari hayatın şekillenmesinde değişken olarak işlemlerden fazla gelir elde edilmesinde, sosyal kesimler arasında sosyal dengelerin kurulmasında fayda sağlayacağı yasa koyucularca öngörülmüştür (Çağlar, 2008: 26).

Genel olarak vergiden kaçınma yollarının bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Şişman, 2003: 38):

- ❖ Yeniden değerlemeden ve bu değerlemenin vergisel avantajından yararlanmak,
- ❖ Teşvik Belgesi olmayan yatırımlarda, yatırımlardan faydalanacak teşvik belgesiz yatırımlar yapmak,
- ❖ Azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırmak,
- ❖ Fevkalade ve teknik amortisman ayırmak,
- ❖ Amortisman ayırma yöntemini değiştirmek,
- ❖ Serbest bölgelerde şirket kurmak ve ticari faaliyetlerini serbest bölgelere aktarmak,
- ❖ Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde iş ortaklığı yerine adi ortaklık kurmak,
- ❖ Geçici vergi dönemlerinde de yatırım indiriminden faydalanmak için bir önceki yıl kurumlar vergisi beyannamesinde, öngörülen yatırım indirimini mutlaka göstermek,
- ❖ Uzun yıllar kar elde edilemeyecekse maliyete atma veya gider yazma konusunda ihtiyarilik tanınan giderleri maliyete atarak sonraki dönemlerde amortisman ayırmak,
- ❖ Hangi yöntem daha az vergi ödenmesine olanak sağlıyorsa maliyet bedeli artırımını ve gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası yöntemlerinden birini tercih etmek

1.3.4. Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınmanın Sonuçları

Çalışmanın bu bölümünde birbirine çok karıştırılan iki kavram olan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmanın sonuçları üzerinde durulacaktır.

1.3.4.1 Vergi Kaçakçılığının Sonuçları

Vergi kaçırmanın bir suç olduğu ve bu suçun da bir cezasının olduğu tabiidir. Vergi yükümlüleri ziyaa uğrayan veya eksik beyan edilen vergiyi cezasıyla birlikte vergi idaresine ödemek durumundadırlar. Ziyaa uğratılan verginin cezalı olarak vergi idaresine ödenmesi ise mükellefin vergi kaçırdığının tespit edilmesi ve zaman aşımı süresi de geçmeden tarhiyatın yapılabilmesi şartlarına bağlıdır (Şişman, 2003: 43).

Vergi kaçakçılığı, bir suç oluşunu yanı sıra, vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı düştüğü ve verginin verimini azalttığı için üzerinde önemle durulması gereken sosyal ve ekonomik bir olaydır. Gerçekten, kanunen vergi borcu doğduğu halde bu borcu ödemeyen kimseler, vergisine dürüst olarak ödeyenler karşısında haksız ve gayri kanuni bir avantaj sağlamış olurlar. Bu hal ayrıca, verginin veriminin azalmasına da sebep olacağı için, dürüst yükümlüler yeniden getirilecek vergileri ödemek suretiyle daha da müşkül durumlara düşebilirler (Nadaroğlu, 1992: 288).

Mükellefler arasında vergi kaçırmak, kaçırılmamak ve vergiden kaçınmak gibi seçenekler yaygın olmakla birlikte, hangisinin kendi lehine olacağı tercihi yönelinecek seçenek ile belirlenmektedir. Cezai müeyyidesi yüksek ve tespit oranının fazla olması takdirinde sıfır ve eksik beyanda bulunma suçu işlemekten çoğu kez vazgeçeceklerdir. Bununla birlikte mükellefler az vergi ödemek veya karlı çıkabilmek için başka yollar denemekte, bu açığı “Devletin Vergi Toplama” yöntemleri üzerinden kapatmayı istemektedirler. Devletin vergi toplamadaki zafiyetinden doğan açık kapılar sıkça çalınmakta, “vergi affına sığınma” alışkanlığı dönem dönem artmaktadır (Çağlar, 2008: 28).

Maalesef ülkemizde “Devlet hissesine el atmak muhitin bazen olumlu tepkisiyle karşılanmakta” ve “buna tevessül¹ edenler de –becerikli adam-görülmektedir. Nihayet –devlet malı deniz, yemeyen domuz-, -çalacaksın büyük çal-gibi atasözlerinin yer aldığı bir memlekette yaşadığımızı unutmamak gerekir”. Bu

¹ Tevessül Etmek: Başlamak, girişmek, aracılık etmek (Türk Dil Kurumu Büyük Sözlük)

sebeplerle vergi kaçırma isteği günümüzde de, azalmamakta, aksine artmaktadır (Şişman, 2003: 43).

Vergiden kaçırma işlemi, büyük işletmelere nazaran daha çok küçük işletmeler üzerinde görülmektedir. Çünkü büyük işletmelerin aksine küçük işletmelerde kurumsal bir yapı söz konusu olmadığından, işletmedeki bütün birimlerden firma sahibi sorumludur.

Bu işletmelerde, Sahte fatura kesme, çifte kayıt tutma vb. her şey tek kişide toplandığından, kontrol mekanizması olmadığından ve genellikle bu işletmeler, küçük bir bütçeyle çalıştıklarından mali danışman, müşavir danışmanlık ücreti ödemeyi de gider olarak görmektedirler. Böylelikle yanlışa düşme yüzdeleri de yükselecektir.

Bununla birlikte büyük işletmelerde de vergiden kaçırma faaliyetleri görülebilmekte, yanıltıcı bilgi ve belgelere rastlamak mümkündür. Büyük işletme sahipleri firma birimlerinde görev yapan personellerini kendi istekleri doğrultusunda yönlendirebilmekte ve danışmanlık faaliyetlerinden yararlanarak vergiden kaçırma faaliyetlerini sürdürebilmektedirler. Ayrıca bu faaliyetler işletme sahibinin bilgisi dahilinde olabileceği gibi bilgisi dışında da işletme personelinin kendi çıkarları doğrultusunda da olabilir. Bu durumda hem işletme sahibi hem de vergi idaresi zarara uğrayacak olup, yapılacak inceleme faaliyetleri sonrasında işletme, uğratılan zarar kapsamında maddi yaptırıma katlanmak durumunda kalabilir.

Usulsüz bilgi ve belgeler devletin kurumlarınca tespit edildiğinde ise yine yönetici ve ortaklar ikinci kez zarara uğrayacaklardır. Çünkü vergi idaresi eksik beyan edilen bilgiler doğrultusunda işletmeden bu farkı cezası ile birlikte tahsil edecek ve böylece de nakit fon pozisyonu daha da daralacaktır (Çağlar, 2008: 29).

1.3.4.2. Vergiden Kaçınmanın Sonuçları

Ülkedeki vergiden kaçınma imkânları fazla ise ve bu sebeple mükellefler vergiden kaçınabiliyorlarsa burada sorumlu olan mükellefler değildir. Kanun koyucunun vergi yasalarında yer alan vergiden kaçınma yollarının sayısını azaltması gerekmektedir (Şişman, 2003: 43). Vergiden kaçınma yollarını daha çok iyi örgütlenmiş, büyük sanayici ve iş adamları kullanmaktadır. Çünkü bu işletmeler o kadar büyüktür ki işletme ortağı bire bir hiçbir işlemin mahiyetini tam olarak bilme

durumunda değildir. Ancak çok önemli ve hacim olarak büyük işlerle meşgul olabilmektedir. İşletme yöneticileri ise profesyonel kişilerden kurulmaktadır ve ücretli olarak çalışmaktadır. Bu tür işletmeler daha çok vergi yasalarının kendilerine tanıdığı vergiden kaçınma yollarından faydalanarak vergi yüklerini azaltmaya çalışırlar. Bunun için yine vergi konusunda uzman müşavirlerle çalışırlar (Şişman, 2003: 45).

1.3.5. Muvazaa Kavramı

Bilerek ve kasten oluşturulan “uygunsuzluğun” iki tarafın onayı ile irade olarak beyan edilmesine muvazaa denir. Asıl olmayan bilgi ve beyanın taraflarca doğru olarak sunulması işlemidir. Uygunsuzlukta uyuşma kararlılığı ve bu anlayışla yapılan işlemlere muvazaalı işlemler veya muameleler denir (Akıntürk, 1994: 35).

İrade ile beyan arasında bir uygunsuzluk varsa, bu uygunsuzluk ya istenerek veya istenmeyerek meydana gelmiştir. İrade ile beyan arasında istenerek meydana gelen uygunsuzluğu ya sadece bir taraf istemiştir veya her iki taraf bu konuda anlaşmışlardır. Her iki taraf bu konuda anlaşmışlarsa muvazaadan (simulation) söz edilir. Kanun koyucu irade ile beyan arasında istenerek yaratılan uygunluktan sadece “muvazaa” yı düzenlemiştir. Muvazaa, tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla, gerçek iradelerine uymayan bir işlem yapmaları, fakat görünürdeki işlemin kendi aralarında geçerli olmayacağı konusunda anlaşmalarıdır (Pedük, 2005: 3).

Günümüzde muvazaa kavramı özel hukukun yanı sıra vergi hukuku için de geçerli olmaktadır. Vergi mükellefleri bazen kendi aralarında yaptıkları iki veya çok taraflı anlaşmalar veya tek taraflı işlemlerle vergiyi doğuran olayları gizlemekte ve bu yolla vergiden kaçma ve kurtulma yollarını bulmaktadırlar (Birinci, 2009: 11).

Örneğin, Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar belirli esaslar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bir mükellefin faaliyetlerine serbest bölgeye aktarması ve buradaki faaliyetler dolayısıyla kazanç elde etmesinin vergi kanunlarına bir aykırılığı bulunmamaktadır. Ancak yurt dışından mal ithal eden bir başka mükellefin serbest bölgede başka bir firma kurması, kendisi de yurt dışından aynı fiyatlarla mal alabilecekken malı önce serbest bölgedeki firmasına satın alıp daha sonra da oradan yüksek fiyatla satın alarak iç piyasaya satması durumunda elde etmesi gereken karın bir bölümünü serbest bölgede bırakmış

olmaktadır. Sırf elde edeceği karın bir bölümünü serbest bölgede bırakmak ve daha az vergi ödemek için yapmış olduğu bu işlem muvazaalıdır. Bu durumun tespit edilmesi durumunda gereksiz yere serbest bölgedeki firmaya aktarılan kar sebebiyle firmanın fazladan yüklendiği maliyetlerin reddedilmesi gerekmektedir (Şişman, 2003: 83).

Vergi uygulamasında muvazaa, vergiyi gizleme yöntemi sayıldığı için, vergi planlaması kavramı içinde yer almamakta; yasa dışı bir yöntem olduğu için mükellef cezalı vergi yaptırımı ile karşı karşıya kalmaktadır (Birinci, 2009: 111).

Muvazaa kavramını, mutlak muvazaa ve nisbi muvazaa olarak iki şekilde tanımlamak mümkündür (Çağlar, 2008: 30);

Mutlak muvazaa; diğer ismi adi muvazaadır. İki mükellefin üçüncü mükellefe karşı kendi pozisyonlarını gerçek dışı olarak üstün göstermek amacıyla yapılan işlemlerdir. Mükellefler, borçlu olmadıkları halde borçlu, alacaklı olmadıkları halde alacaklı pozisyonlarda karşılıklı anlaşıyorlarsa ve irade beyan diyorlarsa bu durum gerçek olmadığı için sergilenen “mutlak muvazaa” dır.

Nisbi muvazaa ise, iki mükellefin veya iki tarafın aralarında gerçekleşen ticari ilişkinin, üçüncü şahıslara karşı örtülemek amacıyla gerçeğin değişik nitelikte belirtilmesine, “nisbi muvazaa” denir. Genellikle üçüncü kişilerce arada çıkması muhtemel anlaşmazlıkların giderilmesi veya anlaşmazlıklara meydan verilmemesi için bu tür irade beyanına müracaat edilebilir. Örneğin, hediye edilen bir malın üçüncü kişiye işlem beyanı anında satılmış gibi belge düzenleyerek izah edilmesi işlemidir.

1.3.6. Peçeleme

Vergi yükümlüleri ve sorumlularının çıkar sağlamak amacıyla özel hukuk sözleşmelerini olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak yaptıkları işlemlere “peçeleme” ya da “peçeleme sözleşmeleri” denir (Öncel, Çağan ve Kumrulu, 1985: 29).

Peçeleme işleminde, yasalarla vergilendirilen bir ekonomik duruma, vergi yasalarının tamamıyla kapsamadığı bir hukuksal formla ulaşmaya çalışılır (Uzun, 2008: 78). Yani vergilendirilmesi amaçlanan faaliyet, vergilendirilmemek için başka

bir hukuksal biçimin arkasına gizlenmektedir. Örneğin reklamı yasaklanan alkol ve sigaranın radyo ve televizyon yayınlarında görüntülenmesinin sağlanması için spor kulüpleriyle sponsorluk anlaşması yapılması, reklam yasaklarının sponsorluk faaliyetinin arkasına gizlenmesidir.

Örneğin, gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde ilgili gayrimenkulün sahibi tek kişi iken bir başkasının da bu gayrimenkule ortak yapılması ve böylece elde edilecek iradın ikiye bölünerek istisna haddinin altında kalınması durumunda bu işlemde bir peçeleme söz konusu olabilmektedir. Şayet yeni ortak olan kişi gerçekten gayrimenkule ortak ise yani gayrimenkul bedelinin yarısını ortağa ödemişse ortaklık gerçekten söz konusudur ve ortada peçeleme işlemi yoktur. Ancak herhangi bir bedel ödmeden sırf elde edilecek iradın bölünmesi için gayrimenkule yeni ortak alınması durumunda bu işlemde peçeleme vardır (Şişman, 2003: 88).

1.3.7. Muvazaa ve Peçeleme Arasındaki Farklar

Vergi hukukçuları peçelemeyi özel hukukta yer alan kanuna karşı hile ile objektif iyi niyet kurallarına aykırı davranışa benzetmektedirler. Gerçekten belli hukuki biçimlere uyarak vergi yasalarını dolanmak amacıyla peçeleme işlemlerine başvurulmaktadır. Bu yönü ile peçeleme en çok muvazaaya yaklaşmaktadır. Ancak arada farklar vardır. Muvazaa gibi geniş kapsamlı bir kavramın yanında vergi hukuku açısından peçeleme diye benzer bir kavram yaratılmasına gerek olup olmadığı da tartışılabilir. Ancak vergi hukukçuları böyle bir kavrama yer verdiklerine göre, iki kavram arasındaki farkların ve ilişkinin belirtilmesi zorunludur (Tuncer, 1999: 23).

Bir muvazaalı işlemde dört unsur mevcuttur. Bunlar, tarafların başkalarını aldatmak amacıyla yaptıkları görünürdeki işlem, yaptıkları görünürdeki işlemin kendi aralarında hüküm ifade etmeyeceğine dair muvazaa sözleşmesi, tarafların gerçek iradesini gösteren gizli sözleşme ve üçüncü kişileri aldatma kastıdır. Tarafların gerçek iradelerine uymayan muvazaalı işlemler, ister mutlak muvazaa, ister nisbi muvazaa söz konusu olsun, geçersizdir. Muvazaalı işlem taraflar arasında hiçbir hukuki sonuç, alacak ve borç doğurmaz. Muvazaalı işlemler için “irade prensibi” uygulanır. Peçeleme işlemlerinde ise görünürdeki işlem, gizli işlem, muvazaa sözleşmesi gibi çok sayıda işlem bulunmaz. Peçeleme sözleşmesi taktır.

Hatta peçeleme işlemlerinde çoğunlukla peçeleme sözleşmesine bile gerek kalmamaktadır. Önceki bölümde verdiğimiz ve bir kişinin yaptığı intikalleri küçük parçalara ayırması örneğinde görüldüğü gibi kişiler arasında bir peçeleme sözleşmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak muvazaa ve peçeleme kavramlarının her ikisinde de aldatma kastı mevcuttur. Aldatma kastı hem peçeleme işlemlerinde hem muvazaalı işlemlerde karşımıza çıkar. Burada vergisel açıdan yaklaşılacak olursa aldatılmaya çalışılan kişi veya kurum vergi idaresidir. Her iki müessesede de mükellef ve vergi sorumlusunun amacı idareyi aldatarak vergi matrahını hukuki olmayan yollardan küçültmek veya ortadan kaldırmaktır (Gündoğdu, 2009: 71).

Muvazaa ile peçeleme işlemlerini birbirinden ayırt etmek gerekir. Peçeleme işleminde görünürdeki işlem, gizli işlem, muvazaalı işlem yoktur. Peçeleme işlemi görünüşteki şekliyle taraflarca istenmiştir; ancak özel hukuk açısından geçerli olan hukuksal yapı, vergi yasasını dolanmak için seçilmiştir. Vergilendirme, iktisadi içerik ve özün, hukuksal biçime üstün, tutulmasından vergi yasasının amaca göre uygulanarak, dolanmayı hedefleyen işlemi kapsamamasından kaynaklanmaktadır (Kaneti, 1987: 45).

Peçeleme işlemlerinde yapılan işlemler vergi kanunlarını uygulanamaz hale getirerek vergi matrahını azaltmak veya ortadan kaldırmak amacıyla yapılan hukuki işlemlerdir. Peçeleme işlemlerinin varlığının tespiti halinde vergilemeye konu edilecek işlem, peçeleme işlemi yok sayılarak yapılmaktadır. Burada vergileme olması gereken durum göz önüne alınarak yapılır. Oysa muvazaanın varlığının tespit edildiği işlemlerde, vergileme tarafların gerçek iradelerini gösteren gizli işlem üzerinden gerçekleştirilmektedir (Gündoğdu, 2009: 71).

1.3.8. Muvazaa ve Peçelemenin Vergi Planlamasından Farkı

Muvazaa ve peçeleme işlemleri vergi kaçırma faaliyetleri arasında değerlendirilmektedir. Yani ilgili kişiler muvazaa ve peçeleme işlemleri ile ortaya çıkacak bir vergi yükünü bertaraf etmeye çalışmaktadır. Bu sebeple muvazaa ve peçeleme işlemleri vergi kanunlarının öngörmediği ve istemediği bir şekilde vergi kanunlarının aşılması, hükümlerinin bertaraf edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Vergi planlaması ise, yasalara tamamen uygun bir biçimde mükelleflerin vergi yasalarınca kendilerine verilen hakları kullanması şeklinde ortaya çıkabilecek vergi

yükünü azaltma çabaları olarak tanımlanabilmektedir (Şişman, 2003: 106). Muvazaa ve peçeleme işlemleri, vergi kaçırılmasına yönelik işlemler iken, vergi planlaması ise vergiden kaçınmaya yöneliktir (Pedük, 2005: 8).

1.3.9. Vergi Harcaması Kavramı

Vergi harcaması, ABD Eyalet Bütçe Uzmanları Ulusal Birliği' nin (National Association of State Budget Officers) kurmaylarından Karen M. Benker tarafından “vergi ertelemeleri, ayrıcalıklı vergi oranları, mahsuplar, beyan sınırları, indirimler ile istisna ve muafiyetlerin neden olduğu vazgeçilen gelir” olarak tanımlanmaktadır. Benker, vergi harcamasını, “tüm mükelleflere yarar sağlayarak şekilde düzenlenen vergi hükümlerinin aksine, seçilmiş bir grup mükellefe özel yarar sağlayacak vergi hükümleri şeklinde tanımlanabileceğini de belirtmiştir (Pedük, 2006: 23).

Vergi harcaması kavramı, vergi muafiyet, indirim, istisna, mahsup vb. şekillerde olabilmektedir. Kanun koyucular belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak amacıyla kanunla belirlenmiş mükelleflerin üzerlerine düşen yükümlülükleri indirim, istisna, muafiyet vb. yöntemlerle esnetebilmektedirler.

Devlet harcamaları doğrudan bütçeden yapılabileceği gibi vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek de yapılabilir. Harcamalardan yararlananlar tarafından bakıldığında devletten yardımı doğrudan almak yerine vergiyi az veya hiç ödemeyerek bu yardımı aldığını görürüz. Bu halde devlet harcamalarına sadece bütçe içindeki harcamalar şeklinde bakmak yanlış olacaktır. Bu harcamaların içine devletin görev zararları ve vergi harcamaları da dahil olmalıdır (Köse, 2009: 7).

Dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemi yerine vergi sistemi aracılığıyla ekonomiye yönlendirilmesidir. Söz konusu harcamalar devlet bütçesi yerine, vergi sistemindeki mükelleflerin vergi yüklerini azaltan unsurlar aracılığıyla yapılır. Devletin, toplamaktan vazgeçtiği vergi gelirleri şeklinde ortaya çıkan bu harcama türü vergi harcaması (tax expenditure) olarak bilinir (Ferhatoğlu, 2005: 80).

Bir harcama, devlet bütçesi aracılığı ile yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde kamu harcamalarını arttıran bir kalem olarak görünür. Harcamanın bu şekilde doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde

vazgeçilerek yapılması halinde söz konusu harcama bütçede yer almaz. Amaç, devlet yardımlarından faydalananların daha az bürokratik işleme yardım almasını, devlet yardımlarından elde edecekleri faydayı ödeyecekleri vergiyi az ödeyerek ya da ödemeyerek sağlamaları olduğu halde, doğrudan harcamalarla karşılaştırıldığında kaynak tahsisi açısından piyasanın ve vergi türünün durumuna göre farklı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir (Ferhatoğlu, 2005: 81).

1.3.9.1. Vergi Muafiyeti

Vergi muafiyeti; yürürlükte bulunan vergi kanunlarında vergilendirilmek üzere sayılan kişi ve kurumların vergi dışında tutulması müessesidir.

Vergi uygulamasında muafiyetler tam veya kısmi; devamlı veya geçici; mutlak veya koşula bağlı olabilir. Örneğin; Gelir vergisi Kanunu md. 9'a göre belirli şartları taşıyan esnaf tam olarak vergiden muaf tutulmuştur. Mükellef belirli sınırın altında kazanması halinde vergiden muaf tutulsaydı bu ise kısmi muaflık olacaktı. Süreye bağlanan bir şekilde düzenlenen muaflıklar geçici muaflık sayılacaktır, şayet bir süre sınırı yoksa bu devamlı muaflık sayılacaktır. Yine "Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar" Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 4/1-c gereğince vergiden sürekli olarak muaf tutulmuşlardır. Şarta bağlı muaflık ise ancak belirli şartların oluşması halinde muaflığın sağlandığı durumlarda görülür. Buna örnek olarak da "diplomat muaflığı" gösterilebilir. Bu muaflıkta karşılıklılık esas alınmıştır, karşı ülkede aynı muaflık söz konusu değilse muaflık şartı sağlanmamış olacaktır (Köse, 2009: 10).

1.3.9.2. Vergi İstisnası

Vergi istisnası; vergilendirilmesi gereken vergi konusunun yapılacak düzenlemelerle vergi dışında bırakılması olarak tanımlanabilmektedir.

Vergi istisnası da tam veya kısmi; devamlı veya geçici; mutlak veya koşula bağlı olabilir. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu Md. 20 'ye göre "Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen

kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir” burada geçici bir istisna söz konusudur. Yine şarta bağlı istisnaya Gelir Vergisi Kanunu Md. 15’te düzenlenen yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan, fakat diplomat muaflığına girmeyen memur ve hizmetlilerin yalnız bu işlerden aldıkları ücretlerinin karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmesini gösterebiliriz (Köse, 2009: 11).

1.3.9.3. Vergi İndirimi

Vergi indirimi; vergi matrahının daraltılması veya sınırlanmasını ifade eder. Belli kıstaslara sahip olan veya belli kapsama dahil edilen mükelleflerin gayrisafi vergilendirilebilir matrahları üzerinden belirli eksiltmeler yapmak suretiyle uygulanmaktadır. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu’nun 89’uncu maddesi 3 üncü bendine göre; Serbest meslek erbabı özürlü, Basit usulde vergilendirilen özürsüzler, bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabı, bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan hizmet erbabı, Özürlü hizmet erbabı belirlenen esaslara göre sakatlık indirimine tabidir (Köse, 2009: 11). Örneğin, emekli aidatı, faiz giderleri, sabit varlıkların satış zararları, işveren tarafından işçilere ödenen ekstra ödenekler vergiden indirilebilmekte ve emeklilik geliri, faiz geliri, sermaye kazançları ve işçilerin ellerindeki ekstra kazançlar vergiden muaf olabilmektedir (Birinci, 2009: 35).

Muafiyete vergi mükellefiyetinin daraltılması, İstisnaya vergi konusunun daraltılması ve indirim ise vergi matrahının daraltılması denilebilmektedir (Köse, 2009: 11).

1.3.9.4. Vergi Teşvik Tedbirlerinden Yararlanma

Verginin mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarına bağlı olarak gerçekleştirilmek istenen amaçlar doğrultusunda, mükelleflerin belirli tutum ve davranışları göstermeleri için getirilmiş olan vergi kolaylıklarına vergisel teşvik denilmektedir (Akdoğan, 2006: 150).

Bu vergisel teşviklerin kullanım amaçları ülkeden ülkeye farklılık göstermekte ve bölgesel yatırımların, sektörel yatırımların ve performansın artırılması ile teknoloji transferi gibi amaçlara hizmet etmektedir. Bölgesel kalkınma amacı kırsal kesimin kalkınmasının desteklenmesi, büyük şehirlere uzak olan yerlerde sanayi merkezlerinin oluşturulması, çevresel risklerin azaltılması ve nüfusun dengeli dağılımının sağlanmasını içerir (Birinci, 2009: 35).

2. BÖLÜM

İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMASI OLANKLARI

İşletmelere tanınan hakların kullanılması vergi planlamasının özünü teşkil etmektedir. Planlamalar, sadık kalınarak yapılmamış ise bu tür faaliyetler vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilmekte ve bu eylemi oluşturanlara da vergi kaçakçısı denilmektedir (Şişman, 2003: 33).

İşletmeler, vergi yasalarınca tanınan tüm hakları kullanmakta ve vergi planlamalarını “suçun dışında kalma” kuralına uygun olarak yapmalıdırlar. Akılcı bir vergi planlamasının ilk şartı: ilgili yasaları iyi bilmek, iyi tahlil etmek ve ilgili yasaların tanıdığı tüm hakları ve sınırları kullanarak işletmenin vergi yükünü azaltmaktır. Bahsedilen bu gayretler sonucunda elde edilen tasarruflara “işletmelerin vergi planlaması” denir (Şişman, 2003: 33).

Başka bir tanıma göre; İşletmelerde vergi planlaması, veri bir vergi sisteminde işletme davranışlarının vergi tasarrufları sağlayacak şekilde düzenleneceğini varsayar. Bu varsayım mikro iktisadın kar maksimizasyonu ilkesini işletmecilik alanına yansımalarının bir sonucu olarak kabul edilmektedir (Şanver, 1968: 64).

2.1. İŞLETMELERİN VERGİ PLANLAMA ARAÇLARINA UYUMU

İşletmelerin vergi planlaması araçlarını kullanma konusunda ne kadar istekli ve başarılı oldukları, vergi planlama araçlarına ne kadar uyum sağladıkları konusunda yapılmış olan bir çalışmada vergi planlaması araçlarına uyumu sağlamak için bazı hipotezler geliştirilmiş ve ampirik bir çalışma ortaya koyulmuştur. Buna göre, bu çalışmadan çıkan birinci sonuç işletmenin yönetsel uzmanlığının artması, vergi planlaması sürecinde dışarıdan vergi uzmanı kullanmasını artıracaktır. İkinci olarak işletmenin vergi planlamasına duyduğu ihtiyacın artması vergi planlama araçlarına uyumunu gerektirmektedir. Üçüncü olarak işletmedeki sorumlu vergi planlayıcılarının uzmanlıklarının artışı, planlama sürecinde dışarıdaki vergi uzmanlarının daha fazla kullanılmasını sağlayacaktır. Son olarak planlama sürecinde

dışarıdan vergi uzmanlarının kullanımı vergi planlama araçlarına uyumu artıracaktır (Uğur ve Kömürçüler, 2008: 35).

Yapılan analiz sonucunda bütün sonuçlar doğrulanırken yalnızca üçüncü sonuç kabul edilmemiştir. Bu açıdan işletmedeki vergi planlayıcılarının uzmanlıklarının artışı dışarıdaki vergi danışmanlarından daha fazla faydalanılmasını gerektirmeyecektir (Uğur ve Kömürçüler, 2008: 36).

2.2. İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMASI YÖNTEMLERİ

İşletmelerin yürürlükte bulunan kanunlar bakımından vergi planlaması yöntemleri, uygulama şekilleri işletmelerin üzerlerine yüklenen vergi yüklerini nasıl azaltacakları alternatif vergi planlaması stratejileri aşağıda detaylı şekilde maddeler halinde yer verilmiştir.

2.2.1. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na 32/A maddesi olarak 5838 sayılı Kanun'la eklenen indirimli kurumlar vergisi müessesesinin amacı, Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, tasarrufları katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirmek, üretimi ve istihdamı artırmak, uluslararası rekabet gücünü artıracak büyük ölçekli yatırımları özendirmek, doğrudan yabancı yatırımları artırmak, bölgesel gelişmişlik farklılıklarını gidermek, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir (GİB, 01.03.2015).

Kurumlar vergisi uygulaması sadece ilgili yatırımlardan elde edilecek kazancı teşvik kapsamına almakta ve uygulama Bakanlar Kurulu tarafından yürütülmektedir. 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında belirlenen il ve sektör itibarıyla, söz konusu yatırımlar üzerinden hesaplanacak olan yatırıma katkı tutarlarının belli bir kısmının yatırım devam ederken yatırımcıların diğer faaliyetlerden elde etmiş olduğu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullandırılması sağlanmaktadır. Bu kapsamda, 2012/3305 sayılı Devlet Yardımları Hakkında BKK ile iller ve sektör bazında yatırım dönemi ve işletme döneminde uygulanacak yatırım katkı oranları ve indirimli kurumlar vergisi oranları belirlenmiş ve yürürlüğe girmiştir. (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012:313).

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından faydalanabilmek için teşvik belgesinin alınması Kanunla zorunlu hale getirilmiştir. Bu çerçevede, KVK md.32/A'da, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançların yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Ancak, indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilmek için sadece teşvik belgesi alınması yeterli olmamakta, aynı zamanda yapılan yatırımın uygun bölge/sektör ve büyüklükte olması da gerekmektedir (Olgun, 2015: 47).

Uygulamanın konusu kapsamında iki kapsamda iki kavrama açıklık getirilmesinde fayda bulunmaktadır. Bunlardan biri, yatırıma katkı tutarı; diğeri, yatırıma katkı oranıdır.

2.2.1.1. Yatırıma Katkı Tutarı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin 2 inci fıkrasında yatırıma katkı tutarının ve yatırıma katkı oranının tanımı yapılmıştır. Buna göre; Yatırıma Katkı Tutarı, İndirimli Kurumlar Vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların devlet tarafından karşılanacak tutarını ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır.

2012/3305 Sayılı BKK'nın 5'inci maddesine göre; "Yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için asgari sabit yatırım tutarının; 1'inci ve 2'nci bölgelerde bir milyon Türk Lirası, 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 6'ncı bölgelerde ise beş yüz bin Türk Lirası olması gerekir". Ancak, desteklerden yararlanacak yatırımların varsa 8 inci maddede veya ekli listelerde belirlenen asgari kapasite, sabit yatırım tutarı ve diğer şartları sağlaması da gerekir (2012/3305 Sayılı BKK, Md.5/1).

Finansal kiralama yöntemiyle yapılacak yatırımlarda finansal kiralamaya konu makine ve teçhizata ait toplam tutarın, her bir finansal kiralama şirketi için asgari iki yüz bin Türk Lirası olması gerekir (2012/3305 Sayılı BKK, Md.5/2).

Teşvik belgesi kapsamında yatırım harcaması olarak kabul edilen maddi olmayan duran varlıkların (marka, lisans, know-how vb.) oranı, teşvik belgesinde kayıtlı toplam sabit yatırım tutarının yüzde ellisini aşamaz (2012/3305 Sayılı BKK, Md.5/3).

Vergi indirimi destek unsuru ihtiva eden bir yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapmakta olan bir yatırımcı, yatırım yapmakta olduğu bölgeye göre değişen oranlarda gelir veya kurumlar vergisini indirimli olarak ödeyebilmekte ve bu indirimden yine bölgeye göre değişen oranlardaki yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar yararlanmaya devam edebilmektedir. Bahsi geçen bu yatırıma katkı tutarlarını ve yatırıma katkı oranlarını belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

Buna göre, KVK md.32/A-2'de, her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya söz konusu maddenin (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50.000.000 TL'yi aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 Sayılı Karar md.15'te kullanmış ve büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel yatırımlarda uygulanacak vergi indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını bölgelere göre belirlemiştir. Yatırım teşvik uygulamalarında bölgeler EK-1' de gösterilmiştir.

Bakanlar Kurulu md.15'te 31.12.2013² tarihine kadar (bu tarih dâhil) yapılan bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlarda ve 31.12.2013³ tarihinden sonra başlanacak bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlarda uygulanmak üzere, farklı yatırıma katkı oranları ve vergi indirim oranları belirlemiştir. Kararda, stratejik yatırımlar için bölge ayrımı yapılmamış ve bütün bölgeler için tek bir vergi indirim oranı ve yatırıma katkı tutarı öngörülmüştür.

2.2.1.2. Yatırıma Katkı Oranı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinin 2 inci fıkrasında yatırıma katkı tutarının ve yatırıma katkı oranının tanımı yapılmıştır. Buna göre; Yatırıma Katkı Oranı, yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

² Bu tarih, 2015/7496 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar md.2 ile 31.12.2015 olarak değiştirilmiştir. (Resmi Gazete: 08.04.2015; 29320)

³ 4Bu tarih, 2015/7496 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar md.2 ile 31.12.2015 olarak değiştirilmiştir. (Resmi Gazete: 08.04.2015; 29320)

Yatırıma uygulanacak oran konusunda yatırımlar ikiye ayrılmaktadır. Buna göre düzenlenecek teşvik belgeleri kapsamında 31.12.2013⁴ tarihine kadar yatırıma başlanılmış olması halinde indirim oranları ile yatırıma katkı oranları değişmektedir. Bu durumu Tablo-2 ve Tablo-3’de verilmektedir.

⁴ Bu tarih, 2015/7496 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar md.2 ile 31.12.2015 olarak değiştirilmiştir. (Resmi Gazete: 08.04.2015; 29320)

Tablo 2. 31.12.2015 Tarihinden Sonra Başlanan Yatırımlar için Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları				Büyük Ölçekli Yatırımlar			
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si) (01.01.2015 ile 31.12.2016 tarihleri arasında)	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si) (01.01.2015 ile 31.12.2016 tarihleri arasında)	Yatırım İşletme Dönemi	
							Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
1	10	30	50	20	30	50	50	50
2	15	40	55	25	40	45	55	45
3	20	50	60	30	50	40	60	40
4	25	60	65	35	60	35	65	35
5	30	70	70	40	70	30	70	30
6	35	90	80	45	90	20	80	20

Kaynak:2012/3305 Sayılı BKK ve Olgun, 2015: 51-54

(*Belirtilen kaynaklardan yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.)

Tablo 3. 31.12.2015 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dâhil) Başlanacak Yatırımlar için Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları				Büyük Ölçekli Yatırımlar			
	Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	İşletme/Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırımın % si) (01.01.2015 ile 31.12.2016 tarihleri arasında)		Yatırıma katkı oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si) (01.01.2015 ile 31.12.2016 tarihleri arasında)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
1	10	30	50	50	20	30	50	50
2	15	40	55	45	25	40	55	45
3	20	50	60	40	30	50	60	40
4	25	60	65	35	35	60	65	35
5	30	70	70	30	40	70	70	30
6	35	90	80	20	45	90	80	20

Kaynak:2012/3305 Sayılı BKK ve Olgun, 2015: 51-54

(*belirtilen kaynaklardan yararlanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.)

Bir örnekle vergi planlaması yapıldığında elde edilecek vergi avantajını göstermek istersek;

X A.Ş. nin KVK 32/A maddesine göre bölgesel uygulama kapsamında 01.12.2015 tarihinde 3'üncü bölgede başlanan bir yatırıma 2015 yılında 6.000.000 TL tutarında bir yatırım harcaması yaptığını ve anılan dönem içinde tamamlanan yatırımdan aynı dönemde 900.000 TL kazanç elde ettiğini varsayalım.

Yatırıma 31.12.2015 öncesinde başlanıldığı için Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen yatırıma katkı oranı ve tutarı Tablo-3'de gösterildiği gibi 3'üncü bölgede %25 ve %60'tır.

Buna göre, yatırımdan elde edilen kazançta uygulanması gereken kurumlar vergisi oranı: $\%20 - (\%20 * \%60) = \%8$ 'dir.

Ödenmesi gereken indirimli vergi tutarı: $900.000 * \%8 = 72.000$ TL

Eğer indirimli vergi uygulaması söz konusu olmasaydı, kurumun aynı şartlar altında ödemesi gereken vergi tutarı: $900.000 * \%20 = 180.000$ TL olacaktı. Bu durumda kurum, belirtilen uygulama nedeniyle 2015 yılı için $180.000 - 72.000 = 108.000$ TL tutarında bir vergi tasarrufu sağlamaktadır.

Diğer taraftan, kurumun toplam olarak yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı, yukarıdaki verilere göre $6.000.000 * \%25 = 1.500.000$ TL olarak hesaplanmaktadır. Bir başka ifadeyle bu yatırımın 1.500.000 TL'si devlet tarafından desteklenmektedir. Devlet bu tutardaki vergi gelirinden söz konusu yatırıma destek olmak amacıyla vazgeçmektedir. Düzenlemeye göre indirilen kurumlar vergisi tutarı toplam yatırıma katkı tutarı düzeyine ulaşmaya kadar indirimli vergi uygulamasına devam edilecektir. Buna göre kurum, söz konusu toplam yatırıma katkı tutarının 64.000 TL'sini 2015 yılında kullandığından, geriye kalan $1.500.000 - 72.000 = 1.428.000$ TL katkı tutarından takip eden yıllarda faydalanacaktır.

2.2.2. İştirak ve Gayrimenkul Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

İştirak ve gayrimenkul satışından doğan kazançlarda istisnadan yararlanabilmek için kurumun tam mükellefiyete tabi olması gerekmektedir. Dar mükellefiyete tabi bir kurumun bu istisnadan yararlanması mümkün değildir (Şişman, 2003: 293).

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 5. Maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre;

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı taşınmazların; kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır (GİB, 31.07.2015).

Taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesinin temel amacı satış sonrasında oluşan kaynakların kurum faaliyetlerinde kullanılarak, kurumların borçlanma yoluna gitmeksizin kendi kaynaklarıyla faaliyetlerinin devamlılığının sağlanmasıdır. Bu amacı gerçekleştirmek için; söz konusu satış işlemlerine ilişkin istisna, KDV, BSMV, tapu harcı ve damga vergisi yönünden de genişletilerek mükelleflere büyük avantajlar sağlanmıştır (Şenyurt, 2010: 115).

İstisna kazancı tespit edilirken fiilen gerçekleşen satış fiyatı esas alınacaktır. Bu tutar dışında herhangi bir ilave veya eksiltme dikkate alınmayacaktır. Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır (Şenyurt, 2010: 116).

Örneğin; (X) A.Ş. aktifinde kayıtlı bulunan 1.500.000 TL maliyet bedelli taşınmaz, 30 Eylül 2015 tarihinde 1.300.000 \$ bedelle vadeli olarak satılmıştır. Satış bedelinin, 1000.000 \$ peşin olarak alınmış olup, kalan 300.000 \$'lık kısmı ise 30 Eylül 2016 tarihinde tahsil edilecektir (30 Eylül 2015 tarihinde 1\$ =1,6 TL, 30 Eylül 2016 tarihinde 1\$ =1,8 TL'dir.).

Buna göre;

Satış bedeli	1.300.000	x	1,6	=	2.080.000 TL
Satış Kazancı	2.080.000	-	1.500.000	=	580.000 TL
İstisna Kazanç Tutarı	580.000	x	%75	=	435.000 TL

Yukarıda yapılan hesaplamalardan da anlaşılacağı üzere istisnadan faydalanacak kazanç tutarı 435.000 TL'dir. 2016 yılında oluşacak (300.000 x 0,2=) 60.000 TL kur farkı gelirleri ise istisnadan faydalanamayacak ve vergi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınacaktır (Şenyurt, 2010: 116).

2.2.3. Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Teşvikler

5746 sayılı “Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” da yer alan vergisel Teşviklerin amacı; Ar-Ge ve yenilik yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet edebilir bir yapıya kavuşturulması için teknolojik bilgi üretilmesini, üründe ve üretim süreçlerinde yenilik yapılmasını, ürün kalitesi ve standardının yükseltilmesini, verimliliğin artırılmasını, üretim maliyetlerinin düşürülmesini, teknolojik bilginin ticarileştirilmesini, rekabet öncesi işbirliklerinin geliştirilmesini, teknoloji yoğun üretim, girişimcilik ve bu alanlara yönelik yatırımlar ile Ar-Ge' ye ve yeniliğe yönelik doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişinin hızlandırılmasını, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir. Bu kanun kapsamındaki teşvik unsurları şunlardır (GİB, 31.07.2015).

2.2.3.1. Ar-Ge İndirimi

Firmalar Ar-Ge merkezlerinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge harcamalarının % 100'ünü beyanname üzerinden yapılan kurumlar vergisi matrahının tespitinde “Ar-Ge” indirimi olarak kullanabilirler. Söz konusu Ar-Ge harcamaları ise, ayrıca amortisman yoluyla ya da doğrudan gider yazılarak, tespit edilen kurum kazancının gider olarak dikkate alınacağı, “Ar-Ge indirimi” kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde indirim yoluyla mükelleflere Ar-Ge harcamalarına ilişkin ilave gider yazma imkanını sağlayan bir teşvik unsuru olarak ön plana çıkmaktadır (Yüce, Gerçek ve Akdeniz, 2011: 10). Ayrıca bu harcamalar, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır (5746 s. Kanun md. 3/1).

5746 sayılı Kanuna göre, mükelleflerin, işletmeleri yaptıkları Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir. Ar-Ge indirimine konu olan harcama kalemleri ise (Yüce, Gerçek ve Akdeniz, 2015: 12);

- ❖ İlk madde ve malzeme giderleri;
- ❖ Amortismanlar;

- ❖ Personel giderleri;
- ❖ Genel giderler;
- ❖ Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler;
- ❖ Vergi, resim ve harçlar;

2.2.3.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

5746 Sayılı Kanunun 3. Maddesinin 2. Fıkrası uyarınca, kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır.

2.2.3.3. Sigorta Primi Desteği

5746 Sayılı Kanunun 3. Maddesinin 3. Fıkrası uyarınca kamu personeli hariç olmak üzere, Ar-Ge merkezlerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden hesaplanan sigorta primi işveren hissesinin yarısı, her bir çalışan için süresiz olarak⁵ Maliye Bakanlığı tarafından karşılanır.

⁵ 10/9/2014 tarihli ve 6552 sayılı Kanunun 144 üncü maddesiyle, bu fıkarda yer alan “her bir çalışan için beş yıl süreyle” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır

2.2.3.4. Damga Vergisi istisnası

5746 sayılı Kanunun 3. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, bu kanun kapsamındaki her türlü Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtlardan damga vergisi alınmaz.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır (GİB, 31.05.2015).

Ar-Ge harcamaları ile birtakım ekonomik avantajlar sağlanmaktadır. Bu avantajlar(Güzel,2009: 33);

- ❖ Rekabet Avantajı: teknolojik gelişmeler ve dolayısıyla Ar-Ge harcamaları işletmelerin rekabet edebile gücünü belirleyen en önemli faktördür.
- ❖ Yabancı Sermayeyi Çekme: Ülkenin sahip olduğu teknoloji düzeyi ülkeye yabancı sermaye yatırımlarının gelmesine ve yabancı firmalarında yatırım yapması bakımından oldukça önemlidir.
- ❖ Verimlilik Artışı: Ar-Ge harcamaları küçük ve büyük ölçekte verimliliği artırması, finansal kalkınmayı teşvik etmede önemli bir rol oynamaktadır. Örneğin Ar-Ge harcamaları nihayetinde oluşturulan bilgi veya teknoloji ile çevre, sağlık, ekonomi vb. alanlardaki sorunlar çözülerek başka sektörlerdeki aksaklıkların çözümüne katkı da bulunulmuş olacaktır.
- ❖ Teknolojik Bağımlılıktan Kurtulma: Ülkeleri teknolojik olarak diğer ülkelere bağımlılıktan kurtarmak için Ar-Ge harcamaları oldukça önemlidir. Ayrıca Ar-Ge harcamaları sosyal amaçların gerçekleşmesinde de önemli rol oynamaktadır.

Konuya ilişkin açıklamalara 1 ve 2 Seri No.lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. Buna göre, gelir vergisi stopajı teşvikinden

yararlanmak için Ar-Ge merkezlerinde en az 50 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam edilmesi gerekmektedir (Yüce, Gerçek ve Akdeniz, 2011: 15).

Bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak (GİB, 31.07.2015);

(X) Anonim Şirketine ait Ar-Ge merkezinde 70 tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli ve 6 tam zaman eşdeğer destek personeli çalışmakta olup, Ar-Ge personelinin 9'u doktoralıdır. Doktoralı personel Bay (A)'ya, Ar-Ge faaliyeti kapsamındaki çalışmasına ilişkin 2.000 TL brüt ücret ödenmektedir.

(X) A.Ş.'nin bu kapsamda yapacağı ücret ödemelerinden Ar-Ge kapsamında çalıştırılan doktoralı ve bekâr personel Bay (A)'ya ait istisna uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 4. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Örneği

-Brüt Ücret Tutarı	2.000,00 TL
-Vergiye Tabi Ücret Matrahı [2.000-(2.000x % 15) =] (SSK. Primi İşçi Payı %14 + İşsizlik Sig. Primi İşçi payı %1=%15)	1.700,00 TL
-Ücretler Üzerinden Hesaplanan GV Tutarı (1.700 TL x %15 =)	255,00 TL
-Mahsup Edilecek Asgari Geçim İndirim Tutarı	49,95 TL
-Asgari Geçim İndiriminin Mahsubundan Sonra Kalan Tutar (255,00-49,95 =)	205,05 TL
-Terkin Edilecek Tutar (205,05 x %90 =)	184,55 TL
-Vergi dairesine ödenecek tutar (205,05-184,55=)	20,50

Kaynak: (GİB; <http://gib.gov.tr/node/89096> Erişim Tarihi:20.06.2017

Böylece Ar-Ge merkezinde çalışan Bay (A)'nın ücret gelirinden kesilen gelir vergisi tutarından asgari geçim indirimi mahsup edildikten sonra kalan vergi tutarının

% 90'ı olan 184,55 TL'si terkinde konu olacak, terkin sonrası kalan 20,50 TL tutarındaki gelir vergisi ise vergi dairesine ödenecektir.

2.2.4. Değersiz Alacak Yazmak

VUK' un 322. Maddesinde "Değersiz Alacaklar", konusu düzenlenmiştir. Buna göre ; "Kazai bir hükme ve kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Görüldüğü gibi değersiz alacak artık kaybedilmiş, tahsiline imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır." (GİB, 31.07.2015). Bu alacaklar işletme kayıtlarında artık takip edilmezler. Ancak değersiz hale gelen bir alacağın daha sonraki bir tarihte tamamının veya bir kısmının tahsili herhangi bir şekilde söz konusu olursa tahsil edilen kısmın kara intikal ettirileceği tabiidir (Şişman, 2003: 143).

Bir alacağı değersiz alacak olarak gider yazabilmek için aşağıdaki şartları taşımalıdır (Yılmaz, 2009: 99);

1. Alacak, ticari/zirai kazancın elde edilmesi ve işletmeyle ilgili olmalı,
2. Değersiz alacaklar bilanço ve işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç sahiplerince gider olarak kaydedilebilir
3. Alacağın tahsili Kazai bir hükme (yargı kararına) veya kanaat verici bir vesikaya göre imkânsız hale gelmelidir

Değersiz hale gelen alacakların gider olarak dikkate alınması mükellefin ihtiyarında olan bir konudur. Dolayısıyla değersiz hale gelen bir alacağı varken bunu gider olarak dikkate almayan bir mükellef daha fazla vergi ödeme durumuyla karşılaşacaktır. Değersiz alacağını zarar yazan mükellef ise, en uygun düzeyde vergi yükü ile karşılaşacaktır (Şişman, 2003: 144).

Vergi matrahlarının hesaplanmasında vergi kanunlarında belirtilen süreler itibariyle değerlemeye esas tutulurlar. Bu itibarla dönem sonu itibariyle değersiz hale gelen alacakların tespiti ve bu alacakların gider yazılması işleminin, vergi matrahı üzerinde önemli etkileri olacaktır. Vergi Usul Kanunu'nda, dönem sonu işlemlerinin yapılması sırasında mükelleflere, dönem kazancını azaltıcı bir takım vergisel haklardan yararlanma ve tercihlerde bulunma olanağı sağlanmıştır ki değersiz hale gelen alacakların gider yazılması bunlardan biridir. Mükellefler, değersiz hale gelen alacaklarını tespit etmek ve bu alacakları gider yazmak suretiyle, dönem

kazançlarını, dolayısıyla ödeyecekleri vergiyi yasal yollardan aşağı çekme avantajını kullanabilirler. Yaptıkları bu uygulama nedeniyle de, ileride herhangi bir vergi tarhiyatı ya da ceza uygulaması gibi bir işleme muhatap olmazlar. Burada önemli olan husus, yasal olarak kullanılabilen bir hakkın kullanılıp kullanılmayacağı hususunda karar verilmesidir. Ancak değersiz alacakların değersiz oldukları yılda dikkate alınması gerekmektedir. İlgili yılda gider olarak yazılmayan bir değersiz alacağın, daha sonraki yıllarda gider olarak yazılamaz (Yücel, 2011:261-262).

Alacağın değersiz hale geldiği yılın hesaplarına zarar veya gider olarak yazılması gereklidir. Değersiz hale geldiği yılda zarar veya gider olarak dikkate alınmayan değersiz alacaklar daha sonraki yıllarda zarar veya gider olarak dikkate alınamaz. Bir örnek yardımıyla durum daha iyi açıklanacaktır (Şişman, 2003: 143);

Mükellefin (şirket) dönem kazancının 500 milyar TL olduğunu ve ayrıca 200 milyarlık bir alacağının da değersiz hale geldiğini varsayalım. Mükellef değersiz alacak yazma hakkını kullanmayabilir. Bu durumda 500 milyar TL üzerinden kurumlar vergisi ödemek zorunda kalacaktır. Değersiz alacak yazma hakkını kullanırsa mükellefin dönem kazancı ($500 - 200 =$) 300 milyar TL olacaktır. Mükellefin eksik ödeyeceği kurumlar vergisi tutarı ise fon payı dahil ($200 * 0.20 =$) 44 milyar TL olacaktır.

Değersiz hale gelen alacakların gider olarak dikkate alınması mükellefin ihtiyarında olan bir konudur. Dolayısıyla değersiz hale gelen bir alacağı varken bunu gider olarak dikkate almayan bir mükellef daha fazla vergi ödeme durumuyla karşılaşacaktır. Değersiz alacağını zarar yazanlar ise daha optimal düzeyde vergi yüküyle karşılaşacaktır (Şişman, 2003: 144).

2.2.5. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma

VUK' un 323. Maddesinde “Şüpheli Alacaklar” konusu düzenlenmiştir. Bu maddeye göre bir alacağın şüpheli alacak sayılıp, bu alacağa karşılık ayırma yoluyla gider olarak dikkate alınabilmesi için (Şişman, 2003: 144),

1. Alacak, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmalıdır.
2. Alacak, dava ve icra safhasında olmalıdır.

3. Alacak, dava ve icra safhasında değilse, söz konusu alacağın yapılan protesto ve yazı ile bir defadan fazla istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava veya icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması gerekir.
4. Ayrılan karşılıkların hangi alacaklara ait olduğu muhasebe kayıtlarında gösterilmelidir.
5. Şüpheli alacak karşılığını yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ayırabilir.

Mükellefler şüpheli alacak karşılığı ayırarak, tahsil etme kabiliyeti düşük olan gelirin vergisini ödemek durumunda kalmamaktadırlar. Bu kendilerine tanınmış bir avantajdır (Ergülen ve Erdem, 1999: 564). Yani, şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayırmak suretiyle ödenecek verginin gider olarak yazılması, elde edilmeyen alacağın vergilendirilmesini engellemekte, ödeme gücünün olduğu dönemde ödeme yapılması anlamını taşımaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 323. Maddesine göre;

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

6. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;
7. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.

Bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışırsak; İşletme şüpheli hale gelen 900.- TL senetli alacak için 600.-TL karşılık ayırmaya karar vermiştir. Aynı yıl içerisinde 200.-TL. lik bölümü tahsil etmiştir. Takip eden yılda 500.-TL .lik bölümünü de tahsil etmiş ve bakiye 200.-TL.lik bölümünün tahsilinin imkansız olduğu belirlenmiştir. Burada 200.- TL. lik bölümünü Şüpheli Ticari Alacak Kaydı olarak muhasebe sistemine kaydederiz (Demirörs, 01.06.2015).

Yapılan muhasebe kayıtlarının tek amacı vergileme bağlamında gerçek kazancın vergilendirilmesi ilkesinin sağlanmasıdır. Vergi sistemimizde ticari ve zirai kazançların vergilendirilmesi tahakkuk ilkesine bağlanmıştır. Yani kazancın matraha dahil edilmesi için miktar ve tutar olarak hukuken kesinleşmesi yeterli sayılmıştır. Ancak tahakkuk ettiği için gelir kaydedilen ve vergi matrahına dahil edilecek tutarların tahsilinin ileride şüpheli hale gelmesi durumunda vergi matrahından

düşürülmesi gerekmektedir. Aksi halde tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmesi olanaksız hale gelmiş alacaklar üzerinden de vergi ödenmiş olur. Bu durum gerçek kazancın vergilendirilmesi ilkesine aykırılık teşkil eder. Son ekonomik kriz ile hemen hemen her işletmenin karşılaştığı alacakların tahsil edilememesi ve tahsil edilemeyen alacak kadar zararın ortaya çıkması gerçek kazancın vergilendirilmesi ilkesinin önemini bir kez daha ortaya çıkarmıştır. Bu ilkenin gerçekleştirilmesi karşılık ayrılması yolu ile zarar matrahtan düşürülerek mümkün olmaktadır. (Demirörs, 01.06.2015).

Gelir ve Kurumlar vergisi açısından bu yolla vergi matrahından indirim sağlanmakta iken KDV açısından durum farklıdır. KDV daha önce hesaplanıp beyan edildiğinden geri iadesi söz konusu değildir. Böylelikle KDV mükellef tarafından üstlenilmiş olur. Zira bir alacağın karşılık ayrılmak suretiyle zarar yazılabilmesi için hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekir. Mal satışı veya hizmet ifasından doğan KDV ise hasılat hesaplarıyla ilişkilendirilmez. Bu nedenle KDV'den kaynaklanan alacaklar üzerinden şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir (Demirörs, 01.06.2015).

Şüpheli alacak karşılığı ayrıldığında alacağın teminatlı olamayan veya dava ya da icra safhasında olup da henüz tahsil edilemeyen kısmı için karşılık ayrılır. Şüpheli hale gelen bir alacak işletme kayıtlarında takip edilir. Bu alacağın herhangi bir kısmına daha sonraki bir tarihte tasarruf edilebilme olacağı varsa (teminat alınış, tahsil edilmemiş vs. ise) bu kısım tasarruf edilebilme olanağına kavuşulduğu dönemde kar hesabına intikal ettirilir (Şişman, 2003: 144).

2.2.6. Amortisman Uygulaması

Muhasebede amortisman uygulaması, işletme faaliyetinde kullanılmak üzere elde bulundurulmuş maddi duran varlıkların maliyetlerinin varlığın faydalı ömrüne dağıtılmasını ifade etmektedir. Amortisman, kullanılan varlığın yenilenmesi için kardan ayrılan fon olarak görülmektedir. Maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için varlık envantere kayıtlı olmalı; kullanıma hazır olmalı; bir yıldan fazla faydalı ömre sahip olmalı ve yıpranmaya/aşınmaya/kıymetten düşmeye elverişli olmalıdır. Örneğin yıpranmaya elverişli olmadığı için boş arazi ve arsalar amortismanına tabi tutulmamaktadır (Eroğlu, 2014: 64).

Değeri 50.000.000.- lirayı (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği⁶ ile 1.1.2017'den itibaren 900 -TL) aşmayan peştamallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- lirayı (476 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2017'den itibaren 900 -TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır (GİB, 03.08.2015).

Amortismanın konusu, işletmeye dahil gayrimenkul ve sabit kıymet niteliğindeki diğer maddi kıymetlerle, gayri maddi kıymetlerin değerinde meydana gelen azalmaların muhasebe kayıtlarına alınarak, sonuç hesaplarına yansıtılması ve bu suretle değeri düşen kıymetin değerindeki düşmenin meydana geldiği yıl gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmasıdır (Yılmaz, 2007: 92).

2.2.6.1. Amortisman Ayırma Yöntemleri

Vergi Usul Kanunu normal ve azalan bakiyeler usulü olarak iki yöntemi kabul etmekle birlikte, Vergi Hukuku tarafından kabul edilen madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman usullerini de benimsemektedir.

Vergi Usul Kanunu farklı amortisman yöntemlerini kullanmakta serbest bırakmıştır. Örneğin, işletme makineler için azalan bakiyeler usulünü, demirbaşlar için normal amortisman usulünü kullanarak amortisman ayırabilir (Aykutlu, 1999: 25).

2.2.6.2. Normal Amortisman

Normal amortisman yöntemi Vergi Usul Kanunu'nun 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde 5024 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesi ile değiştirilmiş ve azami % 20 olan amortisman oranı kaldırılmıştır. 5024 sayılı Kanun'la mükelleflerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek oranlar ile amorti edecekleri belirtilerek, bu oranların tespitinde varlıkların faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır (Topal, 2010: 16). Vergi Usul Kanunu'na göre bir iktisadi değer üzerinden normal

⁶ Vergi Usul Kanunu:

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/VergiUsul_Kanunu/476_sern_o_vukgenteb_ek.pdf 476 Sıra No. lu Genel Tebliği, (05.06.2017).

amortisman usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra bu usulden dönülemez.(VUK Mük.m.320/2).

Normal amortisman ayırma yönteminde varlığın faydalı ömrü esas alınmaktadır. Buna göre, duran varlıkların maliyet bedeli üzerinden faydalı ömürleri esas alınarak her yıl eşit tutarlarla amortisman hesaplanmaktadır (Eroğlu, 2014: 65).

2.2.6.3. Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan diğer bir amortisman hesaplama yöntemi de azalan bakiyeler yöntemidir. Azalan bakiyeler yöntemi, V.U.K.'nun mükerrer 315'inci maddesinde düzenlenmiştir. Kanun bu maddede; bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi varlıklarını, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler (GİB, 03.08.2015).

Kanun'a göre; her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının indirilmesi suretiyle tespit olunur. Ayrıca, maddeye 5024 sayılı Kanun'la, enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha önce ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edileceği hükmü eklenmiştir. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır (03.08.2015).

Normal amortisman yöntemini kabul eden bir mükellefin azalan bakiyeler usulüne geçmesine izin verilmezken; azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilmesi mümkündür. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eski bilançolarında belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul bu bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden itibaren dikkate alınır. Bu takdirde henüz yok edilememiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir (VUK mük.m.320/3). Yani amortismanların vergi planlama aracı olması, vergi kanunlarının bu değişime izin vermesi suretiyle ortaya çıkmaktadır(Eroğlu, 2014: 67).

Azalan bakiyeler yöntemine ilk yıllarda vergi avantajı sağlayarak yeni yatırımların yapılmasını ve mevcut yatırımların yenilenmesini teşvik ederek işletmenin verimliliğini ve likiditesini artırmak amacıyla VUK 'da yer verildiği

yönünde görüşler bulunmaktadır. Zira yöntem, duran varlıklar için faydalı ömürlerinin ilk yıllarında, sonraki yıllara göre daha yüksek tutarlarda amortisman ayrılabilmesini mümkün kılmaktadır. Ayrıca son yıllarda yöntem değiştirmek suretiyle, son yıl amorti edilmesi gereken tutarların bir kısmını bir önceki yıl amorti edebilme imkânı tanımaktadır (Gündüz ve Perçin, 1997: 104).

Amortisman ayırma uygulamalarında işletmelerin azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçmeleri halinde ortaya çıkabilecek sonuçlar aşağıda örnekler üzerinde incelenmiştir.

Tablo 5. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Oran ve Tutarları

Yıllar	Amortismana Esas Tutar (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı(TL)	Amorti Edilme Oranı(%)
1	20.000	40	8.000	40
2	12.000	40	4.800	24
3	7.200	40	2.880	14.4
4	4.320	40	1.728	8.64
5	2.592	-	2.592	12.96
		TOPLAM	20.000	100.0

Son iki yıl azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilmesi halinde tablo aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 6. Yöntem Değişikliği Durumunda Amortisman Oran ve tutarları

Yıllar	Amortismana Esas Tutar (TL)	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı (TL)		Amorti Edilme Oranı(%)
			Azalan Bakiyeler	Normal	
1	20.000	40	8.000	-	40
2	12.000	40	4.800	-	24
3	7.200	40	2.880	-	14.4
4	4.320	50	-	2.160	10.8
5	4.320	50	-	2.160	10.8
		TOPLAM	15.680	4.320	100.0

Yukarıdaki tabloların incelenmesi sonucunda, azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçilen 4. yılda ayrılacak amortisman tutarı toplam maliyet tutarı üzerinden bakıldığında, azalan bakiyeler yöntemine göre % 2.16 artış göstermiştir. Yöntem değişikliği ile azalan bakiyeler yönteminde ayrılacak yıllık amortisman tutarı (1.728 TL) ile normal amortisman yönteminde ayrılacak yıllık amortisman tutarı (2.160 TL) açısından bakılacak olursa, %25 oranında fazla amortisman ayırma olanağının çıktığı görülmektedir.

Yöntem değişikliği ile X işletmesi bir yıl sonra gider yazacağı 432 TL'lik (2.160 – 1.728) amortismanı bir yıl önce gider yazma ve vergi matrahından düşme olanağına kavuşmaktadır. İşletmenin 4. yılda değil de 3. yılda yöntem değişikliğine gitmesi durumunda ise tam tersi bir durumla karşılaşılır. Bu durumda, işletme 3. yılda gider yazabileceği tutarın altında amortisman ayıracaktır ki; paranın zaman değeri düşünüldüğünde hiçbir işletmenin bu şekilde davranması beklenmez (Topal, 2010: 23-24).

2.2.7. Şirket birleşmelerinde Vergi Planlaması

Türk Ticaret Kanunu'nun 136. maddesine göre birleşmenin iki yolla olduğu belirtilmektedir. Bunlardan birisi, bir şirketin diğerini devralması, teknik terimle “devralma şeklinde birleşme”, bir diğeri ise, yeni bir şirket içinde bir araya gelmeleri, teknik terimle “yeni kuruluş şeklinde birleşme” olarak tanımlamaktadır.

Başka bir tanıma göre birleşme, bir veya birden çok ortaklığın mal varlığının, tasfiye olunmaksızın, içlerinden birine veya yeni kurulan bir ortaklığa, kendiliğinden ve külli halefiyet yolu ile geçmesi; bu suretle mal varlıklarının birleşmesi. Oluşan bu mal varlığının karşılığı olarak, infisah eden ortaklığın ortaklarının, hesaplanan bir değiş-tokuş ölçüsüne göre, bünyesinde birleşilen ortaklıkta, kendiliğinden ortaklık payı kazanmasıdır (Özcan, 2009: 46).

Türk Ticaret Kanunu her şirketin birbiriyle birleşmesine imkân vermemektedir. Türk Ticaret Kanunu'nun 137'nci maddesi geçerli olan birleşme türlerini saymıştır. Buna Göre,

Sermaye Şirketleri;

a) Sermaye Şirketleriyle,

- b) Kooperatiflerle ve
- c) Devralan şirket olmaları şartıyla, kollektif ve komandit şirketlerle birleşebilirler.

Şahıs Şirketleri;

- a) Şahıs şirketleriyle
- b) Devrolunan şirket olmaları şartıyla, sermaye şirketleriyle,
- c) Devrolunan şirket olmaları şartıyla, kooperatiflerle, birleşebilirler.

Kooperatifler;

- a) Kooperatiflerle,
- b) Sermaye şirketleriyle ve
- c) Devralan şirket olmaları şartıyla, şahıs şirketleriyle, birleşebilirler.

Bu şekilde Türk ticaret kanunu ile aynı türden olma şartı aranmaksızın şirketlerin birleşmelerine imkân vermektedir.

Şirketleri birleşmeye iten pek çok sebep bulunmakla beraber, bu sebeplerden en temel olanı büyümedir. Şirketleri birleşmeye iten etkenlerden bazıları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Altay, 2009: 7):

1. Birleşme sonucunda bir sinerjinin ortaya çıkması
2. Piyasadaki rekabeti kendi lehine çevirmek
3. Vergi tasarrufu sağlamak
4. Yetenekli ve uzman yönetime sahip olmak
5. Sınai hakları ele geçirme
6. Daha büyük bir Şirket ortaya çıkarma
7. Finansal nedenler
8. Birleşmenin içsel büyümeye göre daha az masraflı ve daha çabuk olması
9. Psikolojik etmenler

Şirket birleşmeleri, iki farklı şekilde karşımıza çıkmaktadır. Birincisi külli halefiyet ve birleşen kurumların tam mükellef kurum olmaksızın birleşmeleridir. Bu durum tasfiye hükümlerine tabidir. Bir diğeri ise, birleşmenin vergisiz olarak

gerçekleştirilen şekli olan devir kavramıdır. Her iki birleşme türünde de vergi bakımından farklı sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

2.2.7.1. Yeni Kuruluş Yoluyla Şirket Birleşmeleri (Vergili Birleşme)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesinde birleşme, "bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye karı yerine birleşme karı vergiye matrah olur" şeklinde açıklanmaktadır. Tasfiyede temel amaç, şirket malvarlığının paraya çevrilmesi ve kalanının ortaklara geri verilmesidir. Tasfiye sürecinde öncelikle şirket borçlarının ödenmesi, pay bedellerinin ve tasfiye paylarının ortaklara dağıtılması yoluyla şirket sona erdirilmeye çalışılmaktadır (Kocaer, 2013:176). Böylelikle birleşme durumunda sermaye şirketleri ve kooperatifler açısından vergisel bazda bir avantaj ortaya çıkmayıp, sadece işletme tasfiye hükümlerine göre vergiye tabi tutulacaktır. Bu durumda tasfiye karının tespitine ilişkin hükümlere göre vergiye tabi olacaktır. Bu durumda tasfiye karının tespitine ilişkin hükümlere göre birleşme karı hesaplanarak ortaya çıkan değer artışları vergiye tabi tutulacaktır. Böylelikle kurumlar vergisi bakımından birleşme kavramının, vergi erteleme gibi bir kolaylığı bulunmamaktadır (Kocaer, 2013:174).

Sonuç olarak birleşme durumunda sermaye şirketleri bakımından vergisel bir avantaj ortaya çıkmamakta, şahıs şirketlerinin sermaye şirketleriyle birleşmesinde devrolunan şirket olmaları nedeniyle vergi oranları konusunda avantajlı bir durum ortaya çıkmaktadır. Buna göre 2015 yılında⁷ vergiye tabi kazancı 66.000 TL'yi aşan bir gelir vergisi mükellefinin aynı miktarda vergiye tabi kazancı olan bir kurumlar vergisi mükellefine nazaran ödeyeceği vergi daha fazla olmaktadır. Dolayısıyla birleşme, devrolunan şirketin şahıs şirketi olması durumunda şirket üzerindeki vergi yükünü azaltacaktır.

⁷ Gvk. .103: Esas Tarife:"

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=NMVQDSMLM8U4ZA23&type=madde>,(04.08.2015)

2.2.7.2 Devir Yoluyla Şirket Birleşmeleri (Vergisiz Birleşme)

Devir işlemi birleşmenin özel bir türüdür. Bu husus KVK' nın 19' uncu maddesinin (1)'inci fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre, devir, birleşmeler aşağıdaki şartlarda yapılması halinde KVK uygulamasında yalpan bu işlemler “devir” olarak nitelendirilecek sonuçlar doğurur (Bahar, 2008: 62).

Bu şartlar (GİB, 04.08.2015);

- ❖ Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.
- ❖ Münfesi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.
- ❖ Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir

Devrolunma yoluyla birleşmede, devralan şirketin Türk Ticaret Kanunu'nun 142'nci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca gerekli olan düzeyde sermaye artırımını yapması gerekmektedir. Böylelikle devrolunan şirketin ortaklarına devralan şirketin payları verilerek, bunların paylarının ve haklarının devam etmesi sağlanmış olur.

Devir şartlarına göre birleşme, sadece tam mükelleflerin birleşmesini kabul etmektedir. Bir başka ifadeyle dar mükellef kurumların devir halinde birleşmeye taraf olmaları mümkün değildir. Sınırı aşan birleşmelerde vergisel avantajlardan yararlanılamamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu, devir halindeki birleşmelerde külli halefiyet ve ortaklık sıfatının devamını esas kılmaktadır. Devir durumunda mal varlığı paraya çevrilmeksizin bir tüzel kişilikten diğer bir tüzel kişiliğe aktarılmakta ve ortaklık diğer tüzel kişilik bünyesinde devam etmektedir. Devrolunan şirket varlıkları bilançoda kayıtlı değerleriyle aynen devralan şirket bilançosuna geçirilmekte, birleşmeden dolayı ortaya çıkan birleşme karı hesaplanmamakta ve dolayısıyla vergilendirilmemektedir (Kocaer, 2013:176). Kurumlar vergisi Kanunu 20'nci maddesi 1'inci fıkrasına göre, sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir.

2.2.8. Zarar Mahsubu

5520 Sayılı Kanununun 9. Maddesine göre;

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar. Kanununun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararların indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:

1. Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunî süresinde verilmiş olması.

2. Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi.

Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1. Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2. Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilânço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk

menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dâhil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Devir halinde birleşmelerde beş yıl içinde kullanılmayan mali zararlar, bir vergi avantajı sağlayabilmektedir. Zarar eden kurumun karlı ve yüksek tutarlarda vergi ödeyen bir işletmeyle birleşmesi durumunda, karlı matrah beyan edecek işletmenin zarar eden kurumun geçmiş yıl zararlarını indirmesine imkân tanınması, vergi avantajı olarak ortaya çıkmaktadır (Eroğlu, 2014: 82).

2.2.9. Finansal Kiralama

Finansal Kiralama; kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan riskler ile yararların tamamının veya tamamına yakınının belli bir dönemde bedel karşılığı kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. Aynı iktisadi kıymete ilişkin birden fazla sözleşme, ilave, tadil ve diğer sözleşmelerin yapılması halinde tüm anlaşmalar bir arada değerlendirilmelidir (GİB, 31.07.2015).

Bir yatırım malına sahip olmanın finansal kiralama ve banka kredisi ile sahip olunması halinde hangisinin avantajlı olduğunu bir örnek yardımıyla karşılaştırmaya çalışalım (Uzunoğlu, 01.06.2015). Bir işletme 1 milyon Türk Lirası değerindeki bir yatırım malına sahip olmak istiyor. Önünde iki seçenek bulunan işletme banka kredisi ile satın aldığı anda yüzde 18 KDV, finansal kiralama yoluyla satın aldığı anda ise yüzde 1 KDV ödeyecek. Her iki yol için, üç ayda bir 1 yıl ödemeli olmak üzere yıllık yüzde 90 faiz işletiliyor. Üç ayda bir faiz ya da kira ödeyecek işletme için hangi yol tercih edilmeli? (Vergi oranı yüzde 44,5 ve teşvik söz konusu değil)

Tablo 7. Finansal Kiralama Örneği-I

I.SEÇENEK: FİNANSAL KİRALAMA						
Dönem	Kira	KDV	Toplam	Vergi Avantajı	Vergi Sonrası Net Çıkış	V.S.Net Çıkışın Bugünkü Değeri
1	330.392	3.303	333.696	148.661	185.035	185.035
2	330.392	3.303	333.696	148.661	185.035	151.429
3	330.392	3.303	333.696	148.661	185.035	128.155
4	330.392	3.303	333.696	148.661	185.035	111.081
					Toplam	575.700

(Kaynak: Uzunoğlu, 01.06.2015)

Finansal kiralama ile diğer finansman yöntemlerinin karşılaştırılmasında veya iki tercih arasında seçim yapılırken, her iki seçeneğin gerektirdiği net nakit akışının bugünkü değerine bakıyor. Finansal kiralama ile borçlanarak satın alınan net nakit çıkışını bugünkü değeri, diğer seçeneğin gerektirdiği net nakit çıkışının bugünkü değerinden daha küçük olduğunda finansal kiralama seçeneğinin daha avantajlı olduğu kabul edilir. Yukarıdaki örnekte finansal kiralamanın daha avantajlı olduğu görülüyor (Uzunoğlu, 01.06.2015).

Tablo 8. Finansal Kiralama Örneği-II

II. SEÇENEK: BANKA KREDİSİ									
Dönem	Faiz	KKDF	BSMV	Amortisman *	Vergiye Konu Gider Toplam	Vergi Avantajı	V. S. Net Nakit Akışı	V. S. Net Nakit Akışı B. Değeri	
1	265.500	26.550	13.275	100.000	405.305	180.572	124.753	101.839	
2	265.500	26.550	13.275	100.000	405.305	180.572	124.753	86.036	
3	265.500	26.550	13.275	100.000	405.305	180.572	124.753	74.479	
4	265.500	26.550	13.275	100.000	405.305	180.572	124.753	65.659	
5	1.000.000						526.315		
							Toplam	854.328	

* Hızlandırılmış amortisman (%40) kullanıldı.

Kaynak: Uzunoglu, 01.06.2015.

2.2.10. Mal ve Hizmet Alış ve Satış zamanları İle Vergi Ödeme Zamanlarının Planlanması ve Vergi Fonlarının Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık süreleridir. Mükellefler bu birer aylık süreler içinde alışları dolayısıyla katma değer vergisi öderken, satışları (mal ve hizmet ifaları) dolayısıyla tahsil ettikleri vergilerin indirimden kalan kısmını da, izleyen ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. Bu aşamada, İşletme alışlarını yapacağı zamanları ve katma değer vergisini ödeyeceği zamanı planlayarak önemli vergi tasarrufları sağlayabilir. Örneğin, işletme satışlarını ayın ilk günlerinde, alışlarını son günlerinde yapma yoluna giderse, bir likidite fazlası yaratılmış olur. Bu likidite fazlası kâra dönüştürülebildiği ölçüde de işletmeye avantaj sağlamış olacaktır. Bir başka vergi avantajı, vergiye tabi işlemlerin yapıldığı aya isabet eden katma değer vergisinin izleyen ayın başından 26'ncı günü akşamına kadar ödenebilmesi imkânı doğmaktadır. Böylece oluşan kasa fazlası işletme açısından bir kısa vadeli kaynak olarak değerlendirilebilir (Ergülen ve Erdem, 1999: 487).

2.2.11. Promosyon Ürünleri Teslimi

Tüketim alışkanlıkları sürekli değişime uğramaktadır. Bu değişime paralel olarak tüketime konu olan mal ve/veya hizmetin pazarlama şeklinde de değişim yaşanmaktadır. İşletmeler satışlarını artırmak amacıyla çeşitli pazarlama yöntemleri kullanmaktadır. Son yıllarda işletmelerin uyguladıkları satış artırıcı yöntemlerin başında bedelsiz teslim çeşitleri gelmektedir. Promosyon ürünleri, numune ve eşantyonların katma değer vergisi karşısındaki durumu 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ'de açıklanmıştır.

Firmaların belirli zamanlarda özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın dağıttıkları ürünler eşantyon olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla bu ürünler her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı olarak pazarlama gideri niteliği taşımaktadır. Bu ürünlerin müşteriye tesliminde her hangi bir bedel alınmadığından dolayı ayrıca bir KDV hesaplanarak tahsil edilmesine gerek kalmamaktadır. İndirimli Orana tabi

malların yanında verilen promosyon veya eşantyonlara ait indirilebilir KDV'nin durumu:

İndirimli orana tabi olan mallarda ise durum biraz farklılık göstermektedir. Örneğin; satışlarını arttırmak amacıyla bir gazete firması okurlarına topladıkları kuponlar karşılığında Televizyon hediye etmektedir. Burada gazetenin KDV oranının %1 ve Televizyon'un KDV oranının %18 olduğunu varsaydığımızda ise indirilebilir KDV'nin hesabı şu şekilde yapılmaktadır;

[Promosyon Ürünü için Yüklenen Vergi X (satışı Yapılan malın tabi olduğu oran / Promosyon malın tabi olduğu oran)]

Bu oranlama sonucuna göre bulunacak olan tutar promosyon için yüklenen Katma Değer Vergisini ifade edecektir. Arta kalan bir tutar söz konusu olduğunda ise maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır. Formülü örneğimize uyarladığımızda, gazete firmasının dağıtacağı televizyonlar için yüklendiği Katma Değer Vergisinin 360.000,00 TL olduğunu varsaydığımızda, indirilecek Katma Değer Vergisi = $360.000,00 \times (1 / 18) = 20.000,00$ TL olarak karşımıza çıkacaktır. $360.000,00 - 20.000,00 = 340.000,00$ TL gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır (Acaroğlu, 2009: 199).

Tam tersi bir durum söz konusu olsaydı, yani promosyon veya eşantyon olarak verilen ürünün KDV oranı satışı yapılan maldan düşük veya eşit olsa idi yüklenen Katma Değer Vergisi'nin tamamı indirim konusu yapılabilecekti. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'nin 03.07.2008 tarihli özelgesi de dediğimizi doğrular niteliktedir. Söz konusu özelgeye baktığımızda bize;

“...Promosyon ürünleri, numune ve eşantyonların katma değer vergisi karşısındaki durumu hakkında gerekli açıklamalar 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Söz konusu tebliğin A/1 bölümünde, satılan ürünle birlikte verilen promosyon ürünü için ayrıca katma değer vergisi hesaplanmayacağı ve bununla ilgili yüklenen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılacağı, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu katma değer vergisi oranının, satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenen katma değer vergisinin tamamının

indirim konusu yapılması, satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerektiği yönünde açıklamalar yapılmıştır...”(T.C Gelir İdaresi Başkanlığı)demektedir (Acardağ, 2009: 200).

2.2.12. Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Devri ve Dönüştürülmesi

Gelir ve kurumlar vergisi bakımından, ortaya çıkacak değer artış kazançları vergilendirilmemekte⁸; Katma değer vergisi bakımından ise devir ve dönüşüm işlemleri vergiden istisna edilmektedir⁹. Böylece, devir ve dönüşüm yollarıyla sermaye şirketi şeklinde kurulan işletmelere bir vergi avantajı sağlanmış olmaktadır (Ergülen ve Erdem, 1999: 480).

Katma Değer Vergisi Kanunu’ nun söz konusu istisnanın uygulanması yönünden atıf yaptığı, Gelir Vergisi Kanunu’ nun “vergilendirilmeyecek değer artış kazançları” başlıklı 81. Maddesinde belirtilen devir ve dönüşüm işlemleri şunlardır (GİB, 08.08.2015);

Aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

⁸ GVK, m.81

⁹ KDVK, m.17/4-c

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

Bu hükümlere göre, istisnadan yararlanma koşulları şunlar olmaktadır (Oktar, 2004: 119):

1. Şahıs işletmesinin, kazancın tespitinde bilanço esasına tabi olması,
2. Şahıs işletmesinin veya şahıs şirketinin bilançosunun bir sermaye şirketine, aktif ve pasifiyle birlikte bütün halinde devrolunması,
3. Şahıs işletmesinin veya şahıs şirketinin bilançosunun devralan alan sermaye şirketinin bilançosuna aynen geçirilmesi,
4. Devredilen şahıs işletmesinin veya şahıs şirketinin sahip veya sahiplerinin şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması,
5. Anonim şirketlerde, ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması; bu koşul, sermaye şirketlerinden anonim şirketlerde aranmakta, limited ve eshamlı komandit şirketlerde aranmamaktadır.

Yukarıdaki koşulları sağlayan şahıs şirketlerinin nev' i değiştirerek sermaye şirketlerine dönüşmeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu' na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri de katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Vergi hukukumuzda şahıs şirketleri ile sermaye şirketleri vergilendirme bakımından farklı özellikler göstermektedir. Şahıs şirketleri gelir vergisi kanununa göre vergilendirilirken sermaye şirketleri kurumlar vergisine tabidirler. Vergi kanunlarımıza göre gelir vergisi mükelleflerinin vergi yükünün fazla olması ve kurumlaşmanın sağlanması amacıyla şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüşmesi halinde bu şirketler vergisel yönden daha avantajlı bir hale gelmektedirler (Gümüş, 2004: 126).

Şahıs şirketleri; sermayelerini güçlendirmek, diğer firmalarla rekabet edebilmek, sermaye piyasası olanaklarından ve kurumlar vergisi teşviklerinden yararlanmak gibi amaçlarla faaliyetlerine son verip başka şirketlere devrolmakta ya da başka şirketlerle birleşmektedirler. İşletmelerin bu şekilde kurumlaşmaları vergi

kanunlarında yapılan düzenlemelerle de teşvik edilmektedir. Şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine dönüşümleri, GVK md. 81'e uygun olarak yapıldığı takdirde değer artış kazancı hesaplanması yapılmayacak ve bu devir vergiden muaf olacaktır (Gümüş, 2004: 130).

2.2.13. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların değerlendirme gününün kıymetinin belirlenmesi işlemine "reeskont" denilmektedir. Reeskont işlemi sonucunda ortaya çıkan, senedin üzerinde yazılı değerle (mukayyet değerle) değerlendirme günündeki değeri arasındaki fark, reeskont gideri olarak, işletmenin ilgili dönem matrahından indirilir. Reeskont faiz giderlerinin matrahı küçültmesine karşılık; borç senetleri reeskontu sonunda ortaya çıkan iskonto tutarı reeskont faiz geliri olarak cari yıl gelirlerine ilave edildiğinden, borç senetleri reeskontu vergi matrahını arttırmaktadır. Ancak, alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine indirgeyen işletmeler, borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmak zorundadır (Oktar, 2004: 135).

Mükellefler, alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutmak zorunda değildirler. Bu konuda seçimlik hakları vardır. Ancak alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükellefler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Borç senetlerini reeskonta tabi tutan mükelleflerin ise alacak senetlerini reeskonta tabi tutmalarını kanun koyucu mecbur tutmamıştır. Çünkü alacak senetleri reeskonta tabi tutulduğunda gider, borç senetleri reeskonta tabi tutulduğunda gelir hesaplanmaktadır. Diğer bir deyişle kanun koyucu gider hesaplanacağı zaman varsa gelirden hesaplanmasını mecbur tutarak, gelir hesaplanacağı zaman gider hesaplanmasını mecbur tutmayarak isteyen işletmelerin kar beyan etmelerini ve böylece fazla vergi vermelerini önlemek amacıyla olmamıştır (Şişman, 2003: 153).

Ayrıca reeskont işlemi borç senetlerinin tamamının reeskonta tabi tutulması gerekmektedir. Alacak senetlerinin tamamının reeskonta tabi tutulması gerekli değildir. İsteyen işletmeler borç senetlerinin tamamını alacak senetlerinin ise bir kısmının reeskonta tabi tutarak daha az gider ve daha fazla gider hesaplayabilirler (Şişman, 2003: 154).

Ancak banka, banker ile sigorta şirketlerinin alacak ve borçlarının reeskonta tabi tutmaları zorunludur. Bu zorunluluk senetli olsun olmasın tüm alacak ve borçları için

geçerlidir. Bu kurumların senetli veya senetsiz borçlarının tamamını reeskonta tabi tutup alacaklarının bir kısmını reeskonta tabi tutma, tüm alacak ve borçlarını bazı yıllarda reeskonta tabi tutma gibi seçimlik hakları yoktur (Şişman, 2003: 154).

Bir örnek yardımıyla açıklayacak olursak (Şişman, 2003: 159);

Aşağıdaki tabloda görüleceği üzere birçok alacak senedi olan bir mükellefin alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tuttuğunu düşündüğümüzde reeskont işlemi ihtiyari olduğu için alacak senetleri reeskontun borç senetleri reeskontundan fazla olduğu yıllarda reeskont hesaplaması yapılması ve diğer yıllarda reeskont hesaplaması yapılmaması mümkündür. Çünkü reeskont işlemini yapmak ihtiyaridir. Bu ihtiyarilik de her yıl için geçerlidir.

Aşağıdaki tablo da görüldüğü üzere mükellefin ilgili yılda hesapladığı reeskont faiz gideri 135.047.758.000.-TL, reeskont faiz geliri ise 130.936.473.000.-TL dir. Bu durumda mükellef alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutmak suretiyle ilgili yıl mali karını (135.047.758.000 – 130.936.473.000 =) 4.111.285.000.-TL azaltma imkânına sahiptir.

Tablo 9. Alacak ve Borç Senetleri Reeskont Örneği

ALACAK SENETLERİ (000)				BORÇ SENETLERİ (000)			
Nominal Değeri	Faiz Oranı	Vade	Reeskont Tutarı (Gider)	Nominal Değeri	Faiz Oranı	Vade	Reeskont Tutarı (Gelir)
1.000.000.000	0.80	50	100.000.000	1.200.000.000	0.75	45	102.857.143
200.000.000	0.65	45	15.028.902	150.000.000	0.65	28	7.218.403
350.000.000	0.78	28	20.018.856	450.000.000	0.50	35	20.860.927
TOPLAM			135.047.758	TOPLAM			130.936.473

Kaynak: Şişman, 2003: 159

3. BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI OLANAKLARI

Geleneksel olarak antik dönemlerde dahi vergi planlamasının uygulamaya konulduğu, tüccarların yüksek vergiler karşısında düşük vergili yeni yerler arayışlarına girdikleri bilinmektedir. Yine Ortaçağ'da krallar, devlet gelirlerini artırmak yanında müsrif eğlence giderlerini karşılamak amacıyla da ağır vergileri yürürlüğe koymuşlardır. Bu durum karşısında çok sayıda işletme tıpkı Portekizli tüccarlar gibi Hollanda'ya göç etmişlerdir. Bir başka örnek ise gelir vergisinin öncüsü kabul edilen Birleşik Krallıktır. 1799 yılında İngiltere Başbakanı William Pitt, Napolyon Savaşları nedeniyle ilerici bir gelir vergisi sistemini yürürlüğe koymuştur. Bu sistem, düşük gelirli lehine indirim ve istisna uygulamalarına yer verirken aynı zamanda da vergi planlamasına olanak tanımıştır. %1 olan gelir vergisi oranı %10'luk tek oranlı gelir vergisi ile değiştirilmiş ve dikkate değer oranda gelir elde edilmiştir. Yine 19.yy ABD'nin New Jersey eyaletinde düşük oranlı kurumlar vergisinin uygulamaya konması ile çok sayıda şirketin faaliyetlerini buraya kaydırmıştır. Günümüzde Almanya'daki "Nokia" fabrikası vergi primlerinden kaynaklanan maliyetleri en aza indirmek amacıyla vergi planlamasına yönelmiş ve fabrikasını Romanya'ya geri taşımıştır. Yine bir dönem Fransa'da uygulamaya konan bina vergisinde olduğu gibi vergi matrahı, binaların kapı ve pencerelerine göre tespit edilmiş, vergi planlamasına yönelik mükellefler ise, mevcut belirtileri ortadan kaldırarak (kapı-pencere sayısını azaltarak) vergiyi minimize etmeyi başarmışlardır. Bugün itibariyle yüksek vergili alanlardan düşük vergili alanlara ya da vergisiz alanlara hareket etmek kurumsal firmalardan, işletmelere, bireysel yatırımcılardan, toplumun diğer kesimlerine yayılan bir anlayış biçimi haline almaya başlamıştır. Müzik grubu Rolling Stones, telif haklarını Hollanda Antillerinde kurdukları şirketler üzerinden yürütürken, ünlü yatırımcı John Templeton Kosta-Rika vatandaşlığına geçmiştir. Benzer şekilde ABD'li zenginlerden ve facebook'un kurucularından Eduardo Saverin Singapur vatandaşlığına, Tina Turner İsviçre vatandaşlığına, Gerard Depardieu Rus vatandaşlığına geçmiş ve paranın milliyeti olmadığına kanıt olarak vergi planlamasına yönelmişlerdir. Düşük vergili ülke ve bölgeler ile offshore alanlar

ise vergi planlaması açısından adeta “tampon” görevi görmüşlerdir (Nar, 2015: 926-927).

Son yıllarda özellikle teknoloji ve bilişim alanlarında görülen ilerlemeler ve artan rekabet, firmaların organizasyon yapılarının değişmesine sebep olmuştur. Firmalar hem tüketim ayağında hem de üretim ayağında çok uluslu bir yapı kazanmışlardır. Ancak rekabet artışı yalnızca ticarete değil, aynı zamanda vergisel alanda da kendini gösterdiğinden, firmalar bu çok uluslu yapılanmayı çeşitli vergisel avantajlar yaratmak için kullanmaktadırlar. Bu sebeple son zamanlarda uluslararası vergi planlaması ve yöntemleri dikkat çekmekte, konuya ilişkin olarak gerek uluslar arası gerekse ulusal alanda yapılan çalışmalar giderek artmaktadır (Çölgezen, 2010: 64).

Sermaye hareketliliğinin önündeki vergi dışı engellerin ortadan kalkması ve teknolojik gelişmeler sonucunda vergi, uluslararası yatırım ve finansman kararlarının alınmasında önemli bir faktör haline gelmiştir (Cangır, 2000: 105). Küreselleşme sürecinde uluslararası şirketler artık tek ülkeye değil, bütün dünyaya yönelik stratejiler geliştirmektedir. Teknolojik yenilik ve ilerlemeler ise yönetim yerinin veya faaliyetin yürütüldüğü yerin önemini azaltmıştır (Eyupgiller, 2000: 127).

Uluslararası vergi planlamasında kanunlara aykırılık söz konusu değildir. Bu nedenle, yasal vergi planlaması ve yasal olmayan vergi dolandırıcılığı ya da vergi kaçakçılığı arasında bir sınır çizilmelidir. Herhangi bir dolandırıcılık olmaksızın ödenecek vergilerden yasal kaçınma bir yönetim görevidir. Vergi planlaması, mükelleflerinin kanunun takdiri doğrultusunda mümkün olan en düşük verginin isabeti için ticari işlerini düzenlemeleridir. Diğer taraftan yasal hakların kötüye kullanılması, muvazaa, vergi kaçırma ya da vergi kaçakçılığı uluslararası vergi planlaması kapsamında yer almamaktadır (Binici, 2009: 20).

İşletmelerin uluslararası düzeydeki faaliyetlerinde önemli olan bir başka faktör uluslararası çifte vergilendirme değildir. Aynı ayrı devletlerin birbirlerinden bağımsız olarak aldıkları vergileme kararları sonucunda, aynı vergi öznesinin aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergilendirilmesi olarak tanımlanan uluslararası çifte vergilendirmenin varlığı işletmelerin faaliyetlerini daraltıcı etki yaparken (ikame etkisi), çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, aksi yönde yani faaliyeti genişletici yönde etki yapmaktadır (Oktar, 2004: 158).

Uluslararası vergi planlamasında işletmeler “vergi cenneti” (“tax haven”) olarak nitelendirilen ülkeleri ve serbest bölgeleri göz önüne alabilecekleri gibi, transfer fiyatlamasını da vergi planlaması stratejilerine dahil edebilirler. Burada belirtmek gerekir ki, devletlerin makro düzeydeki çıkarları ile İşletmelerin mikro düzeydeki çıkarları her zaman birbiriyle uyumlu olmayabilir. Örneğin, bir ülke açısından olumsuz sonuçlar doğuran uluslararası “zararlı” vergi rekabeti, işletmeler açısından sağladığı vergi avantajlarıyla olumlu etkiler yaratabilmekte ve bu yönüyle de vergi planlamasının bir aracı olabilmektedir (Oktar, 2004: 159).

3.1. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI OLANAKLARI

Kar maksimizasyonunu amaçlayan firmalar bu amaçlarını gerçekleştirebilmek için ödedikleri vergi miktarını asgariye indirmeye çalışırlar. Uluslararası düzeyde bu yöntem, karı yüksek vergi oranlarının uygulandığı bir ülkeden düşük vergi oranlarının uygulandığı bir ülkeye kaydırmak (profit shifting) ya da karın yüksek vergi oranlarının uygulandığı ülkede değil, düşük vergi oranlarının uygulandığı bir ülkede oluşmasını sağlamak şeklinde uygulanmaktadır (Çölgezen, 2010: 65). Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ) birçok ülkenin ulusal sınırları içinde faaliyetlerde bulunup gelir elde etmektedirler. Bu nedenle de faaliyette buldukları her bir ülkenin vergi indirimi, istisna ve muafiyet gibi düzenlemeleri başta olmak üzere birçok yöntemden yararlanarak vergi yüklerini yasal olarak azaltma olanağına sahiptirler (Birinci, 2009: 33). Bu amaçla uluslararası alanda kullanılan yöntemler aşağıda ana başlıklar şeklinde ele alınacaktır.

3.1.1. Transfer Fiyatlandırması

Uluslararası literatürde oldukça fazla tartışılan İngilizce “Transfer Pricing” kavramı, Türkçeye “transfer fiyatlandırması” olarak çevrilmektedir. Ulusal boyutta değerlendirdiğimizde Transfer fiyatlandırması, işletmenin bir bölümünün diğer bir bölümüne sunduğu mal ve hizmetler için uyguladığı fiyat veya ticari bir işletmenin kendi bölümleri ya da kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır (Kapusuzoğlu, 1998: 55).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere transfer fiyatlaması uluslararası ya da ülke içinde de yapılabilir. Yani transfer fiyatlaması ülke içinde faaliyet

gösteren bir şirketin alt şirketleri ya da bölümleri arasında olabileceği gibi, alt şirketleri ve bölümleri farklı ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerde de olabilir (Ferhatoğlu, 01.05.2015).

Çok uluslu şirketler olarak ifade edilen şirketler için transfer fiyatlandırması, alt yapının oluşturulması ve yatırımların gerçekleştirilmesinde yabancı sermayeye olan ihtiyacın artması, yatırım malları ithalatı ile teknolojiye gereksinim duyulması gibi nedenlerle özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından önemli bir kavram haline gelmektedir. Transfer fiyatlama uygulamasından yararlanılarak vergi planlaması yapmak üzere girişilen faaliyetler ise, bu ülkelerden ciddi kaynak çıkışına sebep olmaktadır (Eroğlu, 2014: 102).

3.1.1.1. Transfer Fiyatlandırmasının Amaçları

Transfer fiyatlarının belirlenmesi sırasında ülkeler, işletmeler ya da transferi gerçekleştirilen mal ya da hizmetlerin özelliklerine göre işletme içi ve dışı bazı faktörler etkileyici olabilmektedir. Bunlar; yabancı ülkedeki piyasa ve rekabetin şartları, vergileme ve diğer bazı yükümlülükler, kârlılık düzeyi, nakit yönetimi, ithalat ve döviz kurlarındaki sınırlandırmalar, fiyatların kontrolü, hedef uyumu ve güdülenme gibi unsurlardır. Ayrıca, işletmelerin üst düzey yöneticilerinin gerçekleştirmeyi arzu ettikleri bir takım amaçları vardır (Cenkeri, 2005: 17).

Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Elitaş, Elitaş ve Özkal, 2009: 27-28);

❖ **Amaç Uyumluluğunun Sağlanması:** Transfer fiyatlandırmasının bölümler arasındaki ve işletmenin genel olarak çıkarları ile çatışma yaratmayacak bir şekilde belirlenmesi gerekir. Böyle bir transfer fiyatının belirlenmesi kar odaklı çatışmaların doğmasını engeller. Üst yönetim tarafından belirlenmiş amaçlar, işletmedeki bölümlerinde amaçları olarak kabul edilebiliyorsa, amaç uyumluluğu sağlanmış olur. Transfer fiyatının saptanmasında, bu amaç esas alınmalıdır.

❖ **Bölümsel Başarının Ölçülmesi:** Bölümlerin başarısının ölçülmesinde kar en büyük kıstastır. Bu nedenle transfer fiyatı belirlenirken objektif ve tarafsız bir davranışın sergilenerek, fiyatın belirlenmesi kararının verilmesi gerekir.

❖ **Yöneticinin Motive Edilmesi:** Bölüm yöneticileri kendi bölümlerinin karından sorumlu olan kişilerdir ve her bölüm yöneticisi kendi bölümünün karını en

üst seviyeye çıkarmak ister. Uygun bir transfer fiyatının belirlenebilmesi için yöneticinin iyi motive edilmesi gerekir

❖ **Bölümsel Özerklik:** Merkez kaç yönetimlerde önemli bir yeri olan bölümsel özerklik daha fazla bağımsız karar alma gücü sağlar. Ancak bu tam bağımsızlık anlamına gelmemektedir.

Transfer fiyatlamasının kötüye kullanılmasını bir örnekle açıklayacak olursak; İtalya'da merkezi bulunan ve bilgisayar üreten çok uluslu bir teknoloji şirketi Çin'de bulunan bağlı şirketi hard-disk üretmekte ve bu parçalar İspanya'da bulunan iştirakinde montajı yapılarak satışa sunulmaktadır. Çin'den İspanya'ya geçişte uygulanan fiyat transfer fiyatıdır. Burada İspanya'daki vergi oranlarının Çin'den yüksek olması dolayısıyla transfer fiyatı yüksek görünecek böylelikle İspanya'daki kar daha düşük oranda oluşacak ve daha az vergi ödemiş bulunulacaktır. Çin ise fazla vergi ödemiş gibi görünse de toplamda ödemiş olduğu vergi yükünü azaltmış olacaktır.

3.1.1.2. Vergi Planlama Aracı Olarak Transfer Fiyatlandırması

ÇUŞ'lar, ana şirketten bağlı şirkete, bağlı şirketten ana şirkete ya da bağlı işletmeler arasında transfer edilen mallar ve hizmetlerin bedeli olan transfer fiyatlarından faydalanmaktadırlar. Bu transferler, ham maddeler, yarı mamul ve mamul mallar, sabit maliyetlerin tahsisi, borçlar, ücretler, telif hakları, lisans ücretleri ve diğer unsurları kapsamaktadır. Uluslararası vergi planlaması amacı için, yasal sınırlar içinde kazancın vergi oranlarının düşük olduğu ülkelere kaydırılması için, transfer fiyatlandırma stratejileri kullanılarak efektif vergi oranları azaltılabilmektedir (Birinci, 2009: 71-72).

Tablo 10 'de, iki farklı ülkede yerleşmiş iki ilişkili işletmenin (ana şirket ve bağlı işletmesi) transfer fiyatlandırma düzenlemesinden potansiyel olarak nasıl yararlandıkları gösterilmiştir.

Tablo 10. Transfer Fiyatlama Örneği

1. Durum	Bağlı Şirket	Ana Şirket	Konsolide
Satış Fiyatı	200	300	300
Satılan Malların Maliyeti	<u>100</u>	<u>100</u>	<u>100</u>
Vergi Öncesi Kar	100	100	200
Vergi	<u>20</u>	<u>60</u>	<u>80</u>
Vergi Sonrası Kar	80	40	120
2. Durum	Bağlı Şirket	Ana Şirket	Konsolide
Satış Fiyatı	280	300	300
Satılan Malların Maliyeti	<u>100</u>	<u>280</u>	<u>100</u>
Vergi Öncesi Kar	180	20	200
Vergi	<u>36</u>	<u>12</u>	<u>48</u>
Vergi Sonrası Kar	144	8	152

Kaynak: Dean-Feucht-Smith, 2008: 14, Çeviren: Binici, 2009: 72).

1. durumda (A) bağlı şirketi vergi oranı yüzde 20 olan (A) ülkesinde bulunmaktadır. Bağlı şirket 100 dolar maliyetli bir ürün tesis etmiş ve bu ürünü (B) ülkesinde yerleşmiş bulunan ana şirkete 200 dolar satış fiyatı üzerinden transfer etmiştir. Ana şirket ise bu ürünü 300 dolara satmıştır. Böylece her iki işletmede 100 dolar kar elde etmiştir. (B) ülkesinin vergi oranı yüzde 60 tır. Tabloda görüldüğü gibi 1. durumda ÇUŞ' un vergi sonrası toplam karı 120 dolardır. 2. durumda ise, ana işletme ürünü 300 dolara satarken bağlı şirketin ürünü 280 dolara satmış olması durumu gösterilmiştir. Vergi öncesi karın daha büyük bir kısmı vergi oranı daha düşük olan (A) ülkesindeki bağlı işletmeye kaydırıldığı için ÇUŞ' un toplam karı artmıştır. Bu yeni durumda bağlı şirketin vergi öncesi karı 180 dolar olacak ve bu gelir üzerinden yüzde 20 oranında vergi ödeyecektir. Ana şirket ise sadece 20 dolar üzerinden yüzde 60 oranında vergi ödeyecektir. ÇUŞ' un vergi sonrası karı 152 dolar olacaktır.

Dolayısıyla daha yüksek transfer fiyatları belirleyerek vergi öncesi karın büyük bir kısmının düşük vergi oranlı ülkeye kaydırılması yoluyla tüm şirketin vergi sonrası karını daha da artırmak mümkündür. ÇUŞ' lar genellikle kurumlar vergisi matrahlarını küçültmek için ana merkezlerini ya da bağlı şirketlerinden bir kaçını hiç veya daha düşük oranlı vergi cennetlerinde kurarak vergi matrahlarını bu ülkelere kaydırmaktadırlar (Birinci, 2009: 72-73). Tüm bunların yanı sıra transfer fiyatlamasının çok uluslu şirketlerce; vergi sonrası karı en üst düzeye çıkarmak, dış ticaret üzerinden alınan vergilerin düşürülmesi, ihracatta fazla vergi iadesi alınması,

vergi tevkifatı matrahının azaltılması gibi amaçlar için kullanıldığı çeşitli kaynaklarca belirtilmektedir (Çak, 2007: 46).

3.1.2. Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, vergi alınmaması veya çok düşük oranlarda vergi alınması vb. gibi sağladığı avantajlar ile başka ülke kişi veya kurumlarına sağladığı vergisel kolaylıklar neticesinde bu ülkelerde yatırım yapmayı cazip hale getiren ülkelerdir.

Bununla birlikte vergi cenneti ülkelerin hükümetlerinin istikrarlı yönetimleri; yabancılara eşit müdahalede bulunmaları, idari kontrollerin olmaması, serbest ticaret bölgelerine sahip olmaları, finansal gizliliğe katı bir şekilde önem verilmesi, yerel tüketici ve iş gücü piyasalarına sahip olmaları, gelişen altyapıları, yerel bankacılık ve mesleki hizmetleri ve yatırımlara sağladığı teşvikleri vergi dışındaki diğer önemli özellikleri arasında sayılmaktadır.

3.1.2.1. Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçim Nedenleri

Yabancı sermayenin vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelere gitmesinin sebepleri;

En önemli sebebi, bu ülkelerde veya ülke dışında elde edilen gelir üzerinden ya hiç vergi alınmaması ya da çok düşük oranda bir vergi alınmasıdır. Vergi dışındaki önemli nedenler; hükümetlerinin istikrarlı yönetimleri, yabancılara eşit müdahalede bulunmaları, idari kontrollerinin olmaması, serbest ticaret bölgelerine sahip olmaları, finansal gizliliğe katı bir şekilde önem verilmesi, yerel tüketici ve işgücü piyasalarına sahip olmaları, gelişen altyapıları, yerel bankacılık ve mesleki hizmetleri ve yatırımlara sağladığı teşvikleri sayılabilir (Eroğlu, 2014: 104). Ancak yabancı sermayenin bir kısmının vergi cennetlerini seçmesinin en önemli nedeni dünyanın değişik bölgelerinde elde edilen Kara Paraların bu ülkeler aracılığıyla aklanmasıdır (Yetkiner, 02.06.2015).

“Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma” başlıklı 1987 tarihli OECD Raporunda, bir ülkenin veya yerin, vergi cenneti kabul edilmesinde kullanılabilecek en önemli göstergenin, söz konusu ülke veya yerin kendisini bizzat “vergi cenneti” olarak tanıtmaması veya bu ülke veya yerlerin genel anlamda vergi cenneti olarak algılanması olduğu vurgulanmıştır (reputation test). 1998 Raporunda,

vergi cennetlerinin tanımlanması ve teşhis edilmesi amacıyla kullanılabilen kriterler olarak sayılan dört faktör aşağıda ana hatlarıyla yer almaktadır (Çölgezen, 2010: 68-69).

- ❖ Verginin olmadığı veya sadece nominal bir verginin olduğu bir ortam,
- ❖ Efektif bilgi değişiminin olmaması,
- ❖ Şeffaflıktan yoksunluk,
- ❖ Belirli/esaslı bir faaliyette bulunma gerekliliğinin aranmaması,

Bütün bu görüş ve değerlendirmelere rağmen, vergi cennetlerinin bazı tipleri işletmelerin uluslararası düzeydeki vergi planlaması süreçlerinde önemli bir yere sahip olabilmektedir. Bu bakımdan, vergi cennetlerinin de iki ayrı türünden söz edilmesi doğru olacaktır. Birinci tip vergi cenneti üretim faaliyetlerinden doğan kazancın çok düşük oranlarda vergilendirildiği ülkelerdir. Burada, vergi cenneti olarak nitelendirilen ülke gerçek yatırımları ve iktisadi faaliyeti ülkeye çekmek amacı ile düşük oranlı bir vergileme politikası uygulamaktadır. İkinci tip vergi cennetinin yaptığı ise, hizmetlerini belli bir bedel karşılığında özellikle vergi kaçakçılığı eğiliminde olan bireylere ve şirketlere sunmaktan ibarettir. Bizim incelediğimiz vergi planlaması kavramı ile uyumlu olan birinci tip vergi cennetleri işletmelerin vergi planlaması stratejilerine dahil edilmelidir. Bununla birlikte, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerin fabrika, tesis gibi doğrudan yatırımları çekmeleri, bu ülkelerin küçük olması, istihdam imkanlarının ve doğal kaynakların yetersizliği gibi nedenlerle pek mümkün görünmediğini de kabul etmek gerekir. Bu nedenle, söz konusu ülkelerin daha çok portföy yatırımları gibi finansal hizmetlere ağırlık verdiği görülmektedir (Oktar, 2004: 161).

3.1.2.2. Vergi Planlama Aracı Olarak Vergi Cennetleri

Vergi cennetleri, kişisel veya kurumsal yatırımcılar tarafından çeşitli amaçlarla tercih edilebilmektedir. Bilindiği gibi vergi cennetlerini cazip hale getiren nedenler arasında en önemli yeri, ülkedeki vergileme rejiminden doğan yükümlülüklerin en aza indirilmesi gelmektedir. Çünkü bir ülkede uygulanan vergi rejimi mükelleflere ne kadar fazla sorumluluk getirirse mükelleflerin üzerine yüklenen bu vergi yükünü minimuma indirmenin yollarını arayacaklar ve yasal olan ya da yasal olmayan bazı uygulamalara başvurabileceklerdir. Vergi cennetleri, vergilemenin olumsuz etkilerinden kurtulmanın yollarından biridir (Kuş, 2008: 59).

Bazı ülkeler sermaye ve finansal hizmetleri ülkelerine çekebilmek için, diğer ülkelerdeki yerleşik kişi ve firmaları yönelik bir takım özel vergi rejimleri oluşturmaktadırlar. Giderek bu tür uygulamalar yaygınlık kazanmış ve vergi cenneti dediğimiz ülkelerde düşük oranlı vergileme ve ya hiç vergileme yapılmamaktadır. Böylelikle kişi ve ya kurumların asgari düzeyde vergilendirilmesini sağlamaktadırlar. Yani bir kişinin ve ya bir firmanın faaliyetlerini asgari düzeyde vergi ödenmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesine vergi planlaması denmektedir (Cangir, 2000: 105).

Vergi planlaması, kişi ve ye firmaların vergi cenneti ülkelerden yararlanması yönündeki motivasyonunu sağlayan etkenler şunlardır:

- ❖ Kendi ülkelerinde yüksek vergi oranlarına sahip olan mükellefler, bu vergi yükünden kurtulmak için düşük oranlı ve ya hiç vergi uygulanmayan vergi cennetlerini tercih ederek vergi yükünü azaltmaktadırlar.
- ❖ Kazancın vergi oranının az olduğu ve ya hiç alınmadığı yerlerde oluşturulmasına ilişkin uygulamaların yapılması, örneğin bu amaçla transfer fiyatlandırma yöntemlerinin kullanılması şeklindedir.
- ❖ Mükellefler kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplayıp, vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede faaliyette bulunan ana kuruma vergilendirilmeksizin transfer edilebilmektedir.

Firmalar ve bireyler vergi kaçırmak amacıyla ticari işlemlerini artan oranda bu bölgeler üzerinden yapmakta, tasarruflarını bu bölgelerde değerlendirmektedir. Burada elde edilen faiz ve temettü gelirleri büyük oranda ulusal devletlerin bilgisi dışında kalmaktadır (Akbal, 2001: 74).

Vergi cennetlerinin şeffaf olmaması, vergi istihbaratından diğer ülkelerin faydalanamaması gibi özelliklerinden dolayı, bu ülkelerin varlığı vergi kaçırmaı kolaylaştırmaktadır.

Mükelleflerin vergi planlaması çerçevesinde gerçekleştirdiği faaliyetler şunlardır (Karsan, 1984: 55).

- ❖ Vergi cennetlerinde düşük veya sıfır oranlı vergilerin uygulanması ve vergi sistemlerinde geniş istisna ve muafiyetlerin yer alması nedeniyle mükellef, üzerindeki vergi yükünü kendi ülkesine nazaran büyük oranda azaltan vergi cenneti bir ülkeyi tercih etmektedir.

- ❖ Gerektiği gibi çalışmayan ya da iyi örgütlenememiş bir vergi idaresine sahip olan ülkelerdeki mükellefler, kendi ülkelerindeki vergi ödemelerini bilinçli olarak geciktirerek, devlete zamanında ödemesi gereken vergileri vergi cennetlerine aktarmakta ve hem vergisiz kazanç elde etmekte hem de devlete ödeyeceği vergi ve gecikme zammı ya da faizden daha fazla kazanç elde etmektedir. Böylelikle mükellef vergi planlamasını kendine göre mükemmel olarak gerçekleştirebilmektedir.
- ❖ Mükellefler, vergi cennetleri ile yaptıkları bir takım ticari faaliyetlerden (gemi taşımacılığı gibi) elde ettikleri gelirleri, bu ülkelerde yapılan giderlerin olduğundan fazla gösterilmesi ya da buralarda elde edilen gelirlerin gizlenmesi gibi yollarla asgari düzeye çekebilmekte ve vergi cennetleri aracılığıyla oldukça iyi bir kazanç sağlayabilmektedirler.
- ❖ Mükellefler kazançlarını vergi cenneti ülkelerde toplayarak kazancın vergiye tabi olmadığı herhangi bir ülkede faaliyette bulunan ana merkeze vergilendirilmeksizin transfer edebilmektedir.

Burada görüldüğü gibi mükellefler, vergi planlaması yaparken vergi yükünü minimuma indirebilen faaliyetleri tercih etmekte ve bu amaçla vergi cenneti ülkeleri tercih etmektedir.

Çok uluslu şirketlerin patent, lisans, marka gibi fikri mülkiyet haklarının sahipliğini çok uluslu şirketlerin gerçek ekonomik faaliyetlerinin yürütüldüğü ülkelerde değil de vergi cenneti ülkelerde bulundurmaları da bir planlama stratejisidir (Eroğlu, 2014:105). Bu şekilde marka, patent, lisans gibi bir aynı hakkın kullanımı için vergi cenneti ülkedeki iştirake ücret ödenerek işletmenin karları iştirakin bulunduğu ülkeye aktarılmaktadır (Eroğlu, 2014:106).

3.1.3. Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler bilindiği gibi, kuruluş amacına yönelik olarak, “Serbest Ticaret Bölgeleri” (Free Trade Zones) ve “Serbest Üretim Bölgeleri” (Free Production Zones) adları altında anılırlar. Serbest ticaret bölgelerinde verilen hizmetler daha çok depolama, ürünlerin paketlenmesi, hazırlanması, nakliye, reeksport, transit ticaret şeklinde olmakta, endüstriyel üretim faaliyetlerine pek izin verilmemektedir. Serbest üretim bölgeleri ise, temel olarak, çeşitli endüstriyel

faaliyetlerin yapıldığı, ucuz emek, hammadde, pazara yakınlık ve vergi muafiyetleri gibi çeşitli nedenler dolayısıyla tercih edilen bölgelerdir (Gökçe, 2006: 100).

Yukarıda ifade edildiği gibi, serbest bölgeler; ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, ülkeye yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde sağlamak, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak amaçlarıyla kurulmaktadır. Vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyeti ile ilgili mevzuat hükümlerinin uygulanmaması serbest bölgeleri vergi planlaması açısından önemli kılmaktadır (Oktar, 2004: 162).

3.1.3.1. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları

Serbest Bölgeler Kanunu¹⁰ nun 1. maddesinde serbest bölgelerin amacı; “Bu kanun, Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak ” şeklinde ifade edilmiştir.

Gelişen uluslararası ilişkilerin ekonomik alandaki etkisi sonucunda yurtiçi sanayinin sınırları da kaçınılmaz olarak uluslararası alana doğru kaymaya başlamıştır. Böyle bir oluşum ile ortaya çıkan rekabet unsuru, yatırımcıları başta hammadde ve işçilik olmak üzere, üretim maliyetinin düşük olduğu, teşvik sistemlerinin yaygın olarak uygulandığı; ülke içindeki ve dışındaki cazip faaliyet merkezleri arayışına yöneltmiştir. Bu süreç içerisinde, ülkeye yabancı sermaye ve teknoloji girişine imkan sağlamak, yerli sanayinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların dünya piyasasındaki fiyatlardan, istenilen miktarda ve zamanında kolaylıkla teminine zemin hazırlamak, sağlanan teşvik ve avantajlarla ihracatı ve buna bağlı olarak da döviz girişini artırmak için serbest bölgeler olarak tanımlanan alanlar oluşturulmuştur (Demirtaş, 2006: 5).

Serbest Bölgelerin Kuruluşunda gerçekleşmesi beklenen amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karaduman ve Yıldız, 2002: 136);

- ❖ İhracat için yatırım ve üretimi artırmak,
- ❖ Yabancı sermaye yatırımlarını çekmek için, böylelikle sermaye girişini hızlandırmak ve dış pazar bağlantılarını genişletmek,
- ❖ İthalatı ucuzlatmak,
- ❖ İstihdamı artırmak,

¹⁰ 15.06.1985 Tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.

- ❖ Serbest bölgelere giriş çıkışlarda, malların getirilip pazarlanmasında veya bölgeler dışına aktarılmasında ve bütün faaliyetlerinin yürütülmesinde bürokrasinin azaltılması,
 - ❖ Teknoloji transferini sağlamak,
 - ❖ Bankacılık faaliyetlerinde dış piyasalara açılabilme,
 - ❖ Gelir ve nüfus dağılımını dengelemek,
- Şeklinde özetlenebilir.

3.1.3.2 Vergi Planlama Aracı Olarak Serbest Bölgelerin İşletmeler Üzerine Etkileri

Serbest bölgeler, aranan şartları sağlayan işletmelere çok önemli vergisel avantajlar sunmaktadır. Başlıcaları şunlardır (Oktar, 2004: 163);

- ❖ Serbest bölgelerde Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır.
- ❖ İhraç niteliği taşıması halinde katma değer vergisi uygulanmamaktadır.
- ❖ Serbest bölgelerde elde edilen kazanç ve iratlar gelir vergisi ve kurumlar vergisinden muaftır.
- ❖ Vadeli dış alımlar %6 oranındaki kaynak kullanımını destekleme fonu uygulamasına tabi değildir.
- ❖ Serbest bölgedeki kıyı bankacılığı işlemleri her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.
- ❖ Serbest bölgelerde çalışanlara ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- ❖ Serbest bölgelerde çeşitli kanun hükümlerinin uygulanmaması nedeniyle bürokratik işlemler minimum düzeyde olduğundan, gereksiz zaman ve emek kaybı ortaya çıkmamaktadır.

Türkiye'deki firma serbest bölgede bir paravan firma kurmak suretiyle ithalatını daha avantajlı bir firma haline getirebilmektedir. Yurt dışından büyük partilerde vergisiz mal getirerek serbest bölgede istenildiği sürede depolayabilir. Yurt içindeki firmasına ihtiyaç duyulduğunda gerekli miktarda malın vergisini ödeyerek ithalatını yapabilir. Böylece firma ihtiyaç duyduğu kadar malın ithalatını yaparak yaptığı ithalat oranında ithalat vergisi ödemektedir. Buna ilaveten vergiden kaçınmak için yurt dışından malı ilk önce serbest bölgedeki firmasına getirerek burada malın

kıymetini arttırıp daha sonra Türkiye'deki firmasına ithalatını yaparak büyük bir vergi avantajı sağlamaktadır (Bulut, 2005: 134).

Serbest bölgelerde gümrük vergisi, KDV, ÖTV, gelir vergisi, kurumlar vergisi, işçi ücretleri gelir vergisi yönüyle bazı avantajlardan yararlanılması söz konusudur. Özellikle sanayi şirketlerinin üretimin bir kısmının serbest bölgelerde gerçekleştirmesi bu bölgelerdeki bazı teşvik ve avantajlardan yararlanmak açısından faydalıdır. Bu kapsamda serbest bölgelerde firmalar, kurumlar vergisi ve gelirler vergisinden %100 muafırlar. Bölgeye giren mallar için Gümrük Vergisi, KDV, KKDF ödenmez (Çetinkaya, Belkıs: 02.05.2017).

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmelere çeşitli vergi avantajlarının yanı sıra, esnek mevzuat, azalan bürokrasi ve kırtasiyecilik ile sağlanan diğer kolaylıklar nedeniyle işletmenin üretim maliyeti düşmekte, ithalat, ihracat ve transit ticaret artmaktadır. Sonuç olarak, sunduğu çeşitli avantajlarla serbest bölgeler, işletmelerin vergi planlama stratejilerinde dikkate alınmaya değer olarak kabul edilmelidir (Oktar, 2004: 164).

3.1.4. Yurtdışı İştirak kazançları

Yurtdışı iştirak kazançları istisnası, belirlenen şartlar dahilinde 5520 sayılı KVK'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi ile düzenlenmiştir. Madde hükmü:

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul

kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

Bu maddeye göre, kurumların yurtdışından elde ettikleri kâr payları, iştirak edilen kurumun (yavru kurum) kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de yurtdışında olması şartıyla, aşağıda açıklayacağımız belirli şartların gerçekleşmesi halinde, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. KVK' nın 3. maddesinin 5. fıkrasında kanunî merkezin; vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez olduğu, KVK' nın 3. maddesinin 6. fıkrasında iş merkezinin; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu bu istisna uygulamasında doğrudan vergi cennetlerinden bahsedilmemekle birlikte, bu ülkelerdeki vergi oranlarının sıfır ya da çok düşük olması sebebiyle vergi cennetlerindeki iştiraklerden elde edilen kar paylarının bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

3.1.5. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj Ve Teknik Hizmetler

Kurumlar Vergisi Kanunu, yurtiçi iştirak kazançlarını tamamen istisna kapsamında tutarken, yurtdışı iştiraklerden doğan kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesinde belirlenen şartların varlığını zorunlu tutmakla birlikte,

yurtdışı inşaat ve onarım işlerinde şart aranmaksızın istisna uygulanması söz konusu olmaktadır (Eroğlu, 2014: 108).

Yurtdışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için, ilgili ülke mevzuatına göre ana şirkete bağlı bir şube yerine ayrı bir şirket kurulması zorunlu olabilir. Bu durumda söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar yurtdışı iştirak kazançları istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Fakat yurtdışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için, ilgili ülke mevzuatına göre kurulan yavru kurumun sözleşmesinde şirketin yalnız inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yerine getirilmesi için kurulduğunun belirlenmiş olması, şirketin de bu amaç dışında faaliyetlerde bulunmaması gereklidir. Bu şartları taşımayan ya da başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. (1 Seri Nolu KVK GT 5.2.2)

Yurtdışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar başka herhangi bir şarta bağlı kalmaksızın vergiden istisna tutulmaktadır (KVK m.5/1-h). Bu istisna, işletmelerin yurtdışı faaliyetleri ile ilgili işlemlerin yurtdışı faaliyetleri ile ilgili işlemlerinin vergi bakımından kayıt altına alınmasını ve izlenmesini özendirmeyi amaçlamaktadır (Eroğlu, 2014:108-109).

3.2. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASINI ÖNLEMELER ÜZERE YAPILAN DÜZENLEMELER

Vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi planlaması kavramları uzun yıllarda beri tüm dünyanın aşına olduğu kavramlar olmakla beraber artan küreselleşme ve vergisel rekabet ile birlikte uluslararası vergi planlaması yöntemlerine duyulan ilginin önemi son yıllarda giderek artmıştır. Şirketlerin izledikleri uluslararası vergi planlaması yöntemleri ülkelerin vergi tabanlarının daralmasına ve vergi gelirlerinin önemli ölçüde düşmesine sebep olmuştur (Çölgezen, 2010: 70).

Çok uluslu şirketlerin teknolojik fırsatlar ve ekonomik alandaki gelişmeler dolayısıyla faaliyetlerini istedikleri ülkeye kaydırabilmeleri ya da gelirlerini kâğıt üstünde düşük vergi oranına sahip ülkelere aktarabilmeleri mümkün hale gelmiştir. Çok uluslu şirketlerin bu esnekliği, vergi yükünü agresif bir şekilde en aza indirme çabasıyla birleştiğinde ülkelerin vergi gelirlerinde önemli kayıpların ortaya çıktığı görülmüştür. Bu kayıpların önlenmesi ve ekonomide faaliyet gösteren tüm birimlerin adil bir şekilde vergi yüküne katılması düşüncesinden hareketle OECD, Matrah Aşındırması ve Kar Aktarımı Eylem Planını (BEPS-Base Erosionand Profit Shifting-Eylem Planı) yayımlamıştır (Saraçoğlu, 2015: 79).

Son zamanların en kapsayıcı ve sistematik biçimde hazırlanan bu eylem planı, karların ekonomik faaliyetler nerede icra edilmişse ve değer nerede üretilmişse orada vergilendirilmesini amaçlamaktadır. OECD, G20'nin de yüksek siyasi desteğini arkasına alarak, uluslararası vergi işbirliğini geliştirmeye, mevcut uluslararası vergi kurallarındaki uyumsuzluklardan kaynaklanan boşlukları önlemeye yönelik önemli bir proje geliştirmiş oldu. BEPS'in temel felsefesini de tüm dünyaya, farklı uluslararası vergi mevzuatları arasında var olan boşluklardan kaynaklanan cifte vergilendirmeme durumunu ortadan kaldırmak ve işlemlerin özü ile vergilendirme arasındaki ilişkiyi dengelemek ve vergilendirmede şeffaflığı arttırmak olarak tanıtmıştır (Kara ve Öz, 2016: 174).

BEPS eylem planının maddelerini daha iyi görmek amacıyla eylem sırasına göre başlıklar halinde aşağıda yer verilmiştir (Kara ve Öz, 2016: 174-178):

- ❖ Eylem 1: Dijital Ekonominin Vergilendirilmesi
- ❖ Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkisiz Hale Getirilmesi
- ❖ Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Kurum (CFC) Kurallarının Güçlendirilmesi
- ❖ Eylem 4: Faiz ve Diğer Finansal Ödemelerle Matrah Aşındırmasının Önlenmesi
- ❖ Eylem 5: Şeffaflık ve Özün Önceliği İlkesi Temelinde Zararlı Vergi Uygulamaları ile Daha Etkin Mücadele Etme
- ❖ Eylem 6: Anlaşmaların Kötüye Kullanımını Engelleme
- ❖ Eylem 7: Daimi İş Yeri Statüsünden Suni Yollarla Kaçınmanın Engellenmesi
- ❖ Eylem 8: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer İle Uyumlu Olmasını Sağlamak: Gayri Maddi Varlıklar

- ❖ Eylem 9: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer ile Uyumlu Olmasının Sağlanması: Risk ve Sermaye
- ❖ Eylem 10: Transfer Fiyatlandırması Sonuçlarının Oluşturulan Değer İle Uyumlu Olmasının Sağlanması: Diğer Yüksek Riskli İşlemler
- ❖ Eylem 11: BEPS'e ilişkin bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi için metodolojilerin oluşturulması
- ❖ Eylem 12: Vergi mükelleflerinin agresif vergi planlama ve stratejilerine ilişkin bildirimde bulunma zorunluluğu getirme
- ❖ Eylem 13: Fiyatlandırması Belgelendirmesinin Yeniden Gözden Geçirilmesinin Sağlanması
- ❖ Eylem 14: Vergisel Uyuşmazlıklarını Çözen Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi
- ❖ Eylem 15: Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirmek

Matrah aşındırma ve kar aktarımı önleme projesi veya kısaca BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) olarak anılan düzenleme sayesinde Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin vergi gelirlerini artıracaklarını bu durumun hem gelişmekte olan ülkelere hem de tüm dünya ekonomisine olumlu katkı sağlanması beklenmektedir.

4.BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA VERGİ PLANLAMASI YAPILMASINA SINIRLAMA GETİREN KURUMLAR

Vergi planlaması, işletmelerin karlarını maksimize etme çabalarının temelini oluşturmaktadır. Böylece bir işletmenin yalnız toplam vergi yükünü düşürmekle kalmayıp, işletmenin genişlemesi, kar maksimizasyonu, faaliyetlerinin sürekli olması gibi hedefleri de bulunmaktadır. Bu nedenle vergi planlaması kurumu işletmenin öncelikli hedefleriyle bir çatışma içine girdiği zaman bir takım sınırlamalar getirilmektedir. Bu sınırlamalar, işletmelerin genel ekonomik durumunun yanında ülkelerin elde edecekleri vergi gelirleri düşünülerek de kabul edilmektedir (Eroğlu, 2014: 111).

4.1.TRANSFER FİYATLAMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI VE VERGİ PLANLAMASINI SINIRLANDIRAN UYGULAMALAR

Kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edebilmek için (GİB, 01.06.2016);

- ❖ Bir kurum tarafından bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması,
- ❖ Söz konusu kurumun bu mal veya hizmet alım ya da satımını ilişkili kişilerle yapmış olması,
- ❖ Bu mal veya hizmet alım ya da satımında “emsallere uygunluk ilkesi ”ne aykırı olarak fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Kvk 1 seri No’lu Genel Tebliğine göre, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilmeyecektir.

Maddenin altıncı fıkrasında ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının varlığı halinde düzeltme yapılması öngörülmüştür.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-b maddesi ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilmemiştir. Dolayısıyla, eğer Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde belirtilen şekilde bir örtülü kazanç dağıtımı mevcut ise bu tutarın ilgili olduğu dönemin kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir.

4.1.1. İlişkili Kişi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin gerçek ve tüzel kişi ortakları Kanununun 13 üncü maddesi gereğince ilişkili kişi sayılacaklar. Bu kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak yapılan mal/hizmet alım veya satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir. Dolayısıyla, kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermaye payına sahip gerçek kişi veya kurum ortakları ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, gerek ortakların doğrudan veya dolaylı ortak oldukları kurumlarla, gerekse bu kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilecektir. Bu ilişkilerde sermaye veya kâr payı oranının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bir kurum açısından ilişkili kişi;

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını

ifade etmektedir (GİB,01.07.2016).

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesi olarak ifade edilmektedir (KVK,m.13/7).

Transfer fiyatlandırması yoluyla karlarını vergi avantajı sunan ülkelere aktarmaya çalışan şirketlerde vergilendirilmesi gereken işlemin esas ekonomik mahiyetine tespit etmede ilişkili kişilerle emsallere uygun, mal/hizmet alım veya satımında bulunulup bulunulmadığına bakılmaktadır. Vergi oranının yüksek olduğu ülkelerdeki bağlı şirket, emsaline göre yüksek tutarlarda mal ve hizmet satın alırken; bu ülkelerdeki şirketlerin düşük oran uygulanan ülkelerdeki bağlı şirketlerine yaptığı ödemeler emsallerine göre daha düşük olduğunda ortada transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı var denilmektedir. Aynı şekilde transfer fiyatlamasının söz konusu olduğu ülkelerde ithalat fiyatlarının aşırı faturalanması, ihracatın ise, eksik faturalanması yoluyla gelir transferinin sağlandığı görülmektedir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak elde edilen kazancın başka bir ülkeye aktarılması durumunda avantaj sağlanmak istenen tutar kurumlar vergisi matrahına ilave olunmak durumundadır (Eroğlu, 2014: 113).

4.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir (GİB, 09.08.2016). Uluslararası işlemlerin fiyatlandırılması olan transfer fiyatlandırması uygulamasının temel ilkelerinden biri olarak kabul edilmektedir.

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 9'uncu maddesinin 1 inci paragrafı;

Bu ilkeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurtdışı işlemleri, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri

ile ilgili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri ve serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi ile ilgili kişi kapsamındaki işlemlerinde transfer fiyatlandırma gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılmaktadır. Bu ilgili kişilerin vergi kanunları açısından cezalı tahriyata maruz kalmamaları için, emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyatlandırma yapmaları gerekmektedir. Bu ilkenin benimsenmesiyle, ilgili kişiler ile kurumlar vergisi mükellefi şirketler arasındaki işlemlerin, vergisel yükümlülüklerde oluşturabileceği sapmaların önüne geçileceği düşünülmektedir (Taşkın, 2012: 87).

4.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde düzenlenmiş ve ikincil mevzuat kapsamında yayımlanan ilgili Bakanlar Kurulu Kararları¹¹ ile genel tebliğlerde yer alan açıklamalar doğrultusunda 01.01.2009 tarihinden itibaren OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ayrıntılı olarak ele alınan Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları uygulanmaya başlanmıştır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen yeniliklerden biri de Peşin Fiyatlandırma Anlaşması uygulamasıdır. Bu uygulama ile ileride transfer fiyatlandırması uygulaması ile ilgili karşılaşılabilecek olası bir vergi ihtilafı için alternatif bir çözüm yoludur.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede (GİB, 09.08.2016);

Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilgili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,

Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilgili kişi kapsamında yaptıkları işlemleri,

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyette bulunmayan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilgili kişi

¹¹ 2008/13490 Sayılı B.K.K. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar, (RG.13.04.2008-26846)

kapsamında yaptıkları işlemleri ile ilgili olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır.

Anlaşmalar ile vergi idaresi ve mükellefleri arasında işbirliği sağlanarak, sorunlu olayların mahkemeye gitmeden çözülebilmesi mümkün hale gelmektedir. Peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilgili bütün ülkelerin katılımı koşulu ile çifte vergilendirme olasılığı azaltılmakta ya da giderilmekte, vergi idaresinin uluslararası şirketler grubunun karışık yapılarını daha kolay kavramasını sağlamaktadır (Eroğlu, 2014: 115).

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına dair başvuru gerçekleştiren mükellef, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma sözleşmesi talebinde bulunabilir. İdarenin, iki ya da daha çok taraflı peşin fiyatlandırma sözleşmesine dair talebi değerlendirmesi neticesi birden çok ülkeyi alakadar ettiğini belirlemesi halinde, ilgili ülke veya ülkeler ile sözleşme gerçekleştirmesi koşuluyla bu anlaşmalar kapsamında değerlendirmede bulunması olası olmaktadır (Erol, 2013: 81).

Peşin fiyatlandırma anlaşması süreci, mükellefin yazılı olarak başvuruda bulunması ile başlar, mükellef bahsi geçen başvuruya istenilen belge ve bilgiyi İdare'ye götürmek zorundadır (Erol, 2013: 81).

Peşin fiyatlandırma aşamaları aşağıdaki şekilde gerçekleşmektedir (Erol, 2013: 81-82):

- ❖ Ön değerlendirme
- ❖ Analiz
- ❖ Anlaşmanın kabulü veya reddi
- ❖ Anlaşmanın yenilenmesi
- ❖ Anlaşmanın revize edilmesi
- ❖ Anlaşmanın iptali

5520 sayılı kurumlar Vergisi Kanun Gerekçesi 'ne göre, bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belirli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

Dolayısıyla bu imkândan faydalanmanın en önemli özelliği, bu yöntemle yapılacak fiyatlandırmanın “en uygun fiyatlandırma yönteminin seçilmediği” eleştirisini bertaraf ederek, işletme için ceza riskini ortadan kaldırmasıdır. Kanunen tanınan bu imkân standart dışı malların emsal fiyatının tespitinde ortaya çıkabilecek problemleri önleyici bir fonksiyon görevi görecektir (Aksümer, 2015: 165).

Söz konusu düzenleme ile mükellef ile idare arasında yeni bir sözleşme tipi öngörülmektedir; bu sözleşmenin konusu transfer fiyatlandırması yöntemleridir, içeriği ise yöntem konusunda vergi idaresi ile mükellef arasında yapılan anlaşmadır. Türk vergi sisteminde yer alan peşin fiyatlandırma anlaşması düzenlemelerini OECD Rehberi’ndeki mevcut düzenlemeler ile karşılaştırdığımızda, OECD düzenlemelerinde işletmelerin komplekslik derecelerini dikkate alırken, Türkiye’deki düzenlemelerde ise işletmelerin büyüklükleri temel alınmaktadır (Aksümer, 2015: 165-166).

4.2. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASI

Kurumların vergiden kaçınma istekleri ile devletlerin vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçme çalışmalarının bir ürünü olan örtülü sermaye uygulaması, ortakların kuruma sermaye olarak koymaları gereken varlığı, vergisel avantajlar amacıyla kuruma borç vermeleri durumunda gerçekleşmektedir.

Örtülü sermaye uygulaması ülkeden ülkeye değişirken işletmenin borç-öz sermaye oranı belirli bir eşiğin üzerinde ise yabancı iştirakleri tarafından sağlanan borç kredilerine ait faizlerin indiriminin reddedilmesi uygulamanın genel özelliği olmaktadır (Eroğlu, 2014: 116)

4.2.1. Kapsamı ve Şartları

Türk vergi hukukunda örtülü sermaye 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 12. maddesinin 1. fıkrasında; “Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır”

biçiminde tanımlanmıştır. yani bir şekilde kurumun kullanmış olduğu borç miktarı öz sermaye ilişkilendirilmiştir.

Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır (KVK m.12/2).

Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu ifade etmektedir (KVK m.12/3-a).

Borç öz sermaye oranı, sadece ilişkili kişilere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalarda %50 oranında dikkate alınmaktadır. Burada esas alınan öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade eder (Eroğlu, 2014: 117).

4.2.2. Örtülü Sermaye Sayılmayacak Borçlanmalar

Alınan borcun öz sermayenin üç katına kadar olan kısmı dışında, kanunda aşağıdaki borçlanmalarında örtülü sermaye sayılmayacağı belirtilmiştir (KVK m.12/6)

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayri nakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar. Örneğin, işletme ortaklarından birisi sahip olduğu gayrimenkulünü bir bankaya teminat göstererek ortağı olduğu şirket için kredi verilmesini sağlaması durumunda bankadan alınan kredi tutarı örtülü sermaye olarak sayılmamaktadır.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar,

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar,

Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır (KVK m.12/7).

4.3. ÖZSERMAYE ÜZERİNDEN BORÇLANMA MALİYETLERİNİN GİDERLEŞTİRİLEMESİ

Kurumlarda sermayenin, yaratılan sermayeden pay alabilmesinin tek yolu kar payı dağıtımıdır. Bunun dışında kurumun ortaklarından borçlanarak borcun karşılığı olarak ortaklarına faiz ödemeleri ve bu faizi borcun maliyeti şeklinde vergi matrahından indirmeleri mümkün değildir. Vergilendirilmesi gereken unsurların farklı bir ödeme biçimiyle kurumlar vergisi dışında bırakılması kabul edilememektedir (Eroğlu, 2014: 118).

4.4. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesi ile düzenlenen Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulaması, kurumların bazı vergi avantajı sağlayan, vergi oranlarının çok düşük veya hiç vergi alınmayan "vergi cenneti" olarak adlandırılan ülkeler ile kanunda belirtilen şartları taşıyan ve tam mükellef kurumları ilgilendirmektedir.

Öncelikle kurumların yurtiçi iştiraklerinden ödediği kar payları iştirak kazancı olarak vergilendirilmezken; yurtdışı iştiraklerinden dağıtılan kar payları belli koşullarda vergiye tabi olmaktadır. Kurumların bazı vergi avantajı sağlayan ülkelerde yer alan iştiraklerinin gerçekleştirdiği kar dağıtımları ise, vergiye tabi olmamaktadır. Bunun gibi avantajlı durumlar uluslararası işletmeler için vergi planlama aracı olarak kullanılmaktadır. Kontrol edilen yabancı kurum, vergi sisteminde ikametgâh esaslı bir mükellefiyete dayanmaktadır. Bu esasta, mükellefiyetin hakim olduğu vergilendirme anlayışına sahip bir ülkenin perspektifinden bakıldığında, bu sadece tam mükellef çok uluslu şirketlerin yabancı iştirakleriyle ilgili vergi planlaması faaliyetlerini engellemekte, dar mükellef şirketlerin vergi planlaması faaliyetlerini engelleyememektedir (Eroğlu, 2014: 118-119).

Kurumlar Vergisi Kanunu 7 inci maddesinde belirtilen şartlar aşağıdaki gibi sayılmıştır;

a) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak.

b) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

c) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

d) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Kurumların kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın yukarıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, şirketin vergi matrahına eklenerek Türkiye'de kurumlar vergisine tâbi olacaktır.

4.5. DAR MÜKELLEFLERE VERGİ TEVKİFATI

Vergi cennetlerine önlem olmak üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında; zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye'de vergi matrahını azaltmak maksadıyla kullanılmasının önlenmesi, bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerle vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önüne geçilmesi amacıyla dar mükellefiyette vergi kesintilerine ilişkin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 7 nci fıkrasında düzenlendiği belirtilmektedir (Eroğlu, 2014:120).

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Madde hükmünde vergi cenneti olarak ifade edilecek ülkelerin Bakanlar Kurulunca ilan edilecek listede belirtileceğine yer verilmekle birlikte, Bakanlar

Kurulu tarafından ilan edilen böyle bir liste bulunmamaktadır. Bu durum uygulamada bu ülkeler ile yapılan işlemlere hız kazandırmakta ve %30 oranlı vergi kesintisi uygulamasını imkânsız hale getirmektedir (Eroğlu, 2014:120).

4.6. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI

Firmaların finansman ihtiyaçlarını borçlanma vasıtasıyla değil; öz kaynakları vasıtasıyla finanse etmesini teşvik etmek amacıyla getirilen bir uygulamadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi uyarınca;

Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı finansman gideri olarak indirilememektedir.

Ancak düzenlemenin uygulanabilmesi için yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin ne kadarının kazançtan indirilemeyeceği Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmesi gerekmektedir. Bakanlar Kurulu bu belirlemeyi yaparken yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin yüzde 10'unu aşamayacaktır.

4.7. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ PLANLAMASINI ENGELLEYEN FAKTÖRLER

4.7.1. Sık Sık Mevzuat Değişiklikleri

Vergi mevzuatında yapılan sürekli değişiklikler işletmeler açısından etkili bir vergi planlamasına engel olmaktadır. Değişen kanunların anlaşılmasının zor olmasının yanında, sık sık değişen geçici maddelerle düzenlemeler yapılması hem vergi memurlarının ve vergi ile ilgili çalışanların hem de mükelleflerin vergi ile ilgili mevzuatı takip etmelerini zorlaştırmaktadır. Bu durum işletmelerin

yükümlülüklerinin zamanında ve olması gerektiği gibi yerine getirilememesine neden olmaktadır.

Örneğin, 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu 04.01.2002 tarihinde kabul edilerek 22.01.2002 gün ve 2468 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmış ve 01.01.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Kabul tarihinden itibaren tam 45 kere değişikliğe uğramıştır.

Bu uygulamalar işletmeleri farklı mevzuat değişiklikleri karşısında farklı farklı vergi planlama stratejileri hazırlamak yoluyla tedbir almaya sevk etmektedir. Özellikle kurumsal şirketler, olabilecek değişiklikler karşısında uygulanacak vergi planlaması stratejilerini önceden belirlerken, küçük işletmeler açısından farklı stratejiler belirlemek söz konusu olamamaktadır (Eroğlu, 2014:121).

4.7.2. Vergi Sisteminin Adil ve Dengeli olmaması

Bir vergi sisteminin adaletli ve dengeli olabilmesi vergi yükünü adil bir biçimde dağıtılmasını, kişilerden ödeme gücüne göre vergi alınmasının saptanması büyük önem taşımaktadır. Bunun yanı sıra vergi adaleti kavramının göreceli bir kavram olması, kişiden kişiye değişir nitelikte bulunması herkes için geçerliliği olan değişmez ölçülerin saptanmasını olanaksızlaştırmaktadır.

Örneğin, Maliye Bakanı Naci Ağbal, bütçe gelirleri açıklamasında bu dönemde de dolaylı vergilerin vergi gelirlerinin en büyük kısmını oluşturacağını altını çizdi. Bu açıklamaya göre, 511,1 Milyar TL ye ulaşması beklenen vergi gelirlerinin 140,8 Milyar TL si KDV, 136,4 Milyar TL sinin de ÖTV olması bekleniyor. Sosyal Güvenlik Primleri hariç dolaylı dolaysız vergilerin oranına bakıldığında ise Türkiye'nin OECD ülkelerine göre geride olduğunu net bir şekilde görebiliyoruz. OECD'nin paylaştığı verilere göre, dolaylı vergilerde OECD ortalaması %46,6 iken Türkiye'de bu oran %63,38 olarak ölçüldü. Vergi sisteminde adaletin sağlanması için dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı artırılmalıdır.

4.7.3. Vergi Planlaması yapmanın Maliyeti

İşletmelerin vergi maliyetlerini düşürmek amacı taşıyan veri planlamasının bir takım stratejiler gerektirdiğinden bahsedilmiştir. Tüm bahsedilen stratejilerin gerçekleştirilmesi öncelikle eğitilmiş ve uzman personelin varlığına bağlı olmaktadır. Bu alanda uzman kişilerin, iyi bir mevzuat bilgisine sahip olmasının yanında teknik ve uygulama bilgisi gerektiren muhasebe, yönetim ve işletme konularına da vakıf olması gerekmektedir. Bu da işletmeler tarafından vergi planlaması yapacak kişilere, iyi bir kazanç sağlamasını gerektirmektedir (Eroğlu, 2014: 123).

Finansal gücü sınırlı olan küçük işletmelerin, bu maliyetlere katlanmak yerine, ödedikleri vergiyi azaltmak için yasal olmayan yollara başvurarak, veri kaçırma yolunu tercih ettikleri belirtilmektedir. Ortakların işlemlerin tamamını takip etme istekleri, işlemlerin kayıtlara tam ve doğru bir biçimde geçirilmesini gerekli kıldığından işletme ölçüsü büyüdükçe vergi kaçırma eğilimleri düşmekte, büyük işletmeler açısından vergi yükünü azaltmak için yasal yolların araştırılmasına yönelik vergi planlamasının önemini artmaktadır (Eroğlu, 2014: 123).

4.7.4. Verginin Özel Sektör Yatırım Kararları Üzerinde Azaltıcı Etkiye Sahip Bulunması

Verginin, yatırımlar üzerindeki etkisi üç şekilde olur (İbiş, 2004: 73):

- ❖ Vergi sonrası kullanılabilir gelirin azalması, tüketimin ve tasarrufların azalmasına neden olur. Böylece, yatırımlara tahsis edilen miktar azalır.
- ❖ Verginin, tüketim ve yatırımda yapacağı azalmaya bağlı olarak, toplam talepteki düşme nedeniyle; yatırımların uzun vadedeki getirisi hakkındaki beklentileri değiştirir.
- ❖ Bunların yanında, vergi sonrası karı değiştireceğinden işletmenin yatırım kararlarını etkileyecektir.

Örneğin, yatırım mallarından alınan dolaylı vergilerin, bu malların fiyatlarına yansiyacaktır. Vergi sebebiyle, yatırım malları fiyatlarındaki artış, kendisine maksimum karı getirecek bir yatırıma karar veren işletmenin bu kararlarını değiştirecektir. Vergi nedeniyle üretim maliyetindeki artış, işletmenin vergi sonrası

yatırım miktarını azaltır. Yatırımları azaltan bir diğer etken ise, vergi dışı kalan üretim faktörlerinin, nispi olarak ucuzlaması nedeniyle, sermaye yerine ikame edilmesidir (İbiş, 2004: 74).

4.7.5. Bazı kesimlere Sağlanan Vergisel Teşvik ve Kolaylıklar

İndirim, istisna, muafiyet vb. şekilde kanun koyucular tarafından belirli amaçlarla konulmuş (siyasi, sosyal, ekonomik vb.) mükelleflerin üzerlerine düşen yükümlülükleri kısmen veya tamamen esnekletirebilen uygulamalardır.

Bu uygulamaların kendilerinden beklenen faydayı sağladıkları konusu belirsizdir. Mükellefler açısından vergi adaletini zedeleyen, haksız rekabete yaratan, alınması gereken matrahlardan vazgeçilerek kamu gelirlerinde düşüşe yol açan bu uygulamalar mükelleflerin tepkisini çekmekte vergiden kaçınma/kaçırma müesseselerini ortaya çıkarmaktadır.

Örneğin Gelir Vergisi Kanununun 20 nci maddesi Türkiye’de vergi tatili uygulamasına örnektir. Bu maddeye göre, Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar. Örnekte görüldüğü üzere, eğitim alanında ilk beş yıl için kazanç istisnası uygulanmaktadır. Tüm karın vergiden istisna tutulması gelir idaresine önemli ölçüde maliyet getirmesinin yanı sıra vergi tatili uygulamaya konduktan sonra eski ve yeni firmalar arasında rekabeti bozucu etki yaratacakları muhakkaktır.

4.7.6. Kayıt Dışı Ekonominin Haksız Rekabet Ortamı Yaratması

Kayıt dışılığı yaratan birinci dinamik kamunun teşebbüsler için öngördüğü yükümlülüklerin net karlılığı azaltıcı, teşebbüs faaliyetlerini kısıtlayıcı olması ve bu yükümlülüklerden kaçmanın net bir avantaj sağlamasıdır. Bu avantajları mutlak ve nispi avantajlar olarak ele almak mümkündür. Kamu yükümlülükleri ne kadar ağır ve engelleyici olursa, bu dinamiğin kayıt dışı yaratma etkisi de o ölçüde büyük

olacaktır. Genel olarak kayıt dışını negatif yönde etkileyen düzenlemeler rekabet süreçlerini de bozucu etkiler yaratmaktadır. Bu nedenle rekabeti bozan tüm kamu düzenlemelerinin aynı zamanda kayıt dışılığın da tetikleyicisi olduğunu söylemek mümkündür. Şüphesiz bu dinamiğin etkisi tüm piyasalar ve teşebbüsler için aynı değildir. Kayıt dışılığı en çok tetikleyen ve adeta teşvik eden kamu düzenlemeleri iki alanda yoğunlaşmaktadır. Bunlardan birincisi vergi ile ilgili düzenlemelerdir. Kayıt dışılığı yaratan ikinci önemli konu ise çalışma hayatı ve sosyal güvenlikle ilgili düzenlemelerdir. Kayıt dışılığın olumsuz etkileri de bu iki alanda kendisini göstermektedir (Türkkan, 01.02.2015).

Kayıt dışılığı yaratan ikinci dinamik, kamu yükümlülüklerinin yerine getirilmesini sağlayan yaptırım yetersizliğidir. Prensip olarak kamu yükümlülüklerinin gönüllü bir biçimde yerine getirilmesi imkânı çok sınırlıdır. Özellikle ağır ve çok kısıtlayıcı kamu yükümlülüklerinin gönüllü bir biçimde yerine getirilmesi söz konusu değildir. Kamunun tüm teşebbüslerin faaliyetlerini tam olarak gözetim ve denetim altına alması da hem mümkün hem de anlamlı değildir. Çünkü böyle bir durumda yaptırım için harcanacak kaynakların, yaptırımların uygulanmasının sağlayacağı gelirlerden ve avantajlardan yüksek olması olasılığı vardır (Türkkan; 01.02.2015).

Tablo 11. Kayıt Dışı Ekonomiye Yönelik Hedefler

NO	Gösterge Adı	Mevcut Durum	2014	2015	2016	2017	2018
1	Kayıt Dışı Ekonominin GSYH'ye Oranı	%26,5	%26	%25	%24	%23	%21,5
2	Tarım Dışı Sektörlerde Kayıt Dışı Çalışanların Tarım Dışı İstihdama Oranı	%22	%22	%20	%19	%18	%17
3	Kayıtlı Faal Mükellef Sayısı (Milyon)	4,9	5	5,1	5,2	5,3	5,4

Kaynak: Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Kayıt dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ocak 2015

Kayıt dışı ekonomi Gayri Safi Milli Hasılanın %5 - %10' u civarında ise olumlu taraflar, buna karşılık Gayri Safi Milli Hasılanın % 30 - % 40'ı gibi yüksek oranlara ulaşması halinde ise olumsuz taraflar ağırlık kazanmaktadır. (Erdoğan, 2015: 41). Tablo 11' e göre, Türkiye'de kayıt dışı ekonominin GSYH'ye oranı 2017 yılında yüzde 23 olarak tahmin edilmektedir. Bu oranın 2018 yılında yüzde 21,5'e düşürülmesi hedeflenmektedir. Kayıt dışı çalışan işletmeler, diğer kayıtlı çalışan işletmelere göre vergi, sigorta vb. mali ve yasal yükümlülükleri yerine getirmedikleri için üretim maliyetleri azalacak ve satış fiyatları kayıtlı çalışan işletmelere nazaran daha az olacaktır. Bu işletmeler açısından rekabet gücü artacak ve haksız rekabet ortamı yaratılmış olacaktır.

4.7.7. Vergilemede Yüksek Enflasyon Etkisi

Enflasyon kayıt dışı ekonomiye yol açan faktörlerin başında gelir. Enflasyonist ortamlarda, vergilenebilir gelirin tespitinde kullanılan oran ve tutarlar

aşındıkları için, ödenecek vergi konusunda bir belirsizlik söz konusudur. Özellikle işletmelerin hazırlamış olduğu mali tablolar böyle dönemlerde gerçeği yansıtmaktan uzaklaşır. Mükellefler enflasyondan kaynaklanan fiktif karların¹² vergisini ödemek zorunda kalabilmektedirler. Bu da işletmelerin öz kaynaklarının erimesine yol açar.

Örneğin, TUIK'in açıkladığı enflasyon verilerine göre, 2017 yılı Mayıs ayında bir önceki aya göre % 0,45, bir önceki yılın Aralık ayına göre % 6,18, bir önceki yılın aynı ayına göre % 11,72 ve on iki aylık ortalamalara göre % 9,09 artış gerçekleşti. Yüksek enflasyon ve özkaynak yetersizliği işletmeleri yüksek faizlerle borçlanmaya itmekte ve bu da kayıt dışı finans sektörü olan tefeciliğin güçlenmesine, dolayısıyla fonların, karların ve pek çok yatırımın kayıt dışına çıkmasına neden olmaktadır (Dinçer, 2007: 36).

4.7.8. Vergi Oranlarının Yüksekliği

Vergi oranlarının ekonomik faaliyetlere olan etkisi teorik çapta birçok çalışmayla kanıtlanmıştır, ancak bunlar içerisinde en çok bilineni Arthur Laffer tarafından ortaya konulan ve arz yönlü iktisadın en önemli dayanağını oluşturan vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkidir. Bu analizde vergi oranlarının belli bir orandan sonra vergi gelirlerini düşüreceği belirtilir. Vergi oranları optimalin üzerine çıktığı zamanlarda vergi gelirleri azalmaya başlar, çünkü insanlar çalışmak yerine vergisiz para kazanma yollarını ararlar. Vergi oranları artmaya başladığında esasen ekonomik faaliyetlerde rakamlarla ifade edildiği şekilde azalma olmaz sadece yüksek vergi oranları sebebiyle kayıtlı ekonomiden kayıt dışılığa kayış söz konusu olur bu durumda da kayıtlı ekonominin boyutu küçülür. Hükümetler, yüksek vergi oranlarının etkisini hafifletmek için vergi muafiyet ve istisna uygulamasına giderler, bu durumda da vergi adaleti gittikçe bozular, istisnalardan yararlanamayanlar kendilerinin de daha az vergi verebileceklerini düşünerek vergi kaçakçılığı yoluna gidebilirler. Ayrıca, istisna ve muafiyet uygulamaları rekabet eşitsizliğine de sebep olmaktadır (Dinçer, 2007: 40).

¹² Enflasyon ortamında işletmelerin elde ettiği gelirler olması gerekenden daha fazla, katlanılan maliyet ve giderler ise olması gerekenden daha düşük olarak gelir tablosuna yansıtılmaktadır. Paranın satın alma gücündeki düşüş nedeni ile nominal dönem kârında meydana gelen fazlalık fiktif kâr olarak ifade edilmektedir (Açık, <http://e-dergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/370/364>, 01.02.2015).

Tablo 12. Türkiye’de Otomotiv Yakıt Bilgileri/ Vergili – Vergisiz Fiyat

Türkiye’de Pompa Fiyatları	2013	2014	2015	2016
Vergili Benzin 95 Oktan	4,78	4,91	4,48	4,25
Vergili Motorin (Standart 10 ppm)	4,26	4,35	3,80	3,51
Vergisiz Otogaz (LPG)	2,70	2,78	2,42	2,37

Vergisiz Benzin (95 Oktan)	1,87	1,98	1,62	1,42
Vergisiz Motorin (Standart 10 ppm)	2,01	2,09	1,63	1,38
Vergisiz Otogaz (LPG)	1,57	1,64	1,17	1,12

Kaynak:<http://iibfdergi.ibu.edu.tr/index.php/ijesr/article/view/997> ve <http://www.epdk.org.tr> adreslerinden yararlanarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo- 12’de de görüldüğü üzere akaryakıt üzerinden alınan yüksek vergiler pompa fiyatlarını artırmaktadır. 2016 yılı itibariyle 1 LT 95 Oktan benzinin vergili fiyatı 4,25 TL iken, vergisiz fiyatı 1,42 TL dir. Dolayısıyla %66’sını vergi oluşturmaktadır.

Vergilerin farklı etkilerinden ve amaçlarından söz edilebilir. İlk olarak, vergi oranlarında yapılacak değişikliklere karşı, mükelleflerin göstereceği davranışsal eylemler sonucunda vergi kaçırması veya vergiden kaçınması devlet gelirlerini doğrudan etkileyebilir. Türkiye’de akaryakıt fiyatlarının yüksek olması nedeniyle tüketicilerin son yıllarda LPG’li araç kullanım tercihlerinde belirgin bir artış yaşanmıştır. Bu duruma paralel olarak LPG istasyonlarının sayısında da artış yaşanmıştır. LPG’li araç kullanımı artarken, benzinli araç satışı ve kullanımı azalmaktadır. Ayrıca eski benzinli araçların otogaz dönüşümüne tabi tutulması (bu

durum vergiden kaçınma çabası olarak algılanabilir), benzin satışlarını ve dolayısıyla buradan elde edilen ÖTV ve KDV gelirlerini olumsuz etkilemiştir. LPG'li araç kullanımındaki artışa paralel olarak motorinli araç kullanımı da artmaktadır. Böylelikle akaryakıttan sağlanan vergi gelirlerinin önemli bir kısmını, motorin üzerinden alınan vergi gelirleri oluşturmaktadır (Gürdal ve Yavuz, 2017: 3).

4.7.9. İnceleme Oranının Düşüklüğü

Vergi kayıp, kaçak ve vergi kaçırmalarının önüne geçilmesi ve vergilemede adaletin sağlanması, haksız rekabet ortamının yaratılmaması bakımından önemli bir yere sahiptir. Aksi takdirde bazı kişi veya kurumların vergi kaçırma yoluyla vergi vermemesi, vergisini ödeyen mükelleflere kıyasla adaletsiz bir durum ortaya çıkacaktır. İnceleme faaliyetlerinin yeterince yapılmaması mükellefler açısından vergi sistemine olan güvenin ve vergi ödememe eğiliminin azalmasına sebep olabilecektir.

Vergi Denetim Kurulunun 2016 yılı faaliyet raporuna göre Türkiye genelindeki mükelleflerin incelenme oranı % 1,96 olarak açıklanmıştır. İstatistikî bilgiler, vergi mükelleflerinin inceleme oranının çok düşük olduğunu göstermektedir. İnceleme oranının düşük olması, mükelleflerin beyan esasına dayalı bildirimlerinde rahat davranabilmelerinin sonucunu doğurabilmektedir (Yılmaz, 2007: 49). Vergi kanunlarının yanı sıra inceleme ve denetim faaliyetlerine de ağırlık verilmesi, nitelikli ve yeterli sayıda denetim elemanı temini yapılması gerekmektedir.

4.7.10. Vergi Mevzuatına Hakim Olabilmenin Uzmanlık Gerektirmesi

Vergi mevzuatının takip edilmesi ve mevzuata uygun faaliyet göstermesi son derece güçtür. Bu nedenle, bir yandan yükümlülüklerin zamanında ve olması gerektiği gibi yerine getirilememesinden kaynaklanan riskler ortaya çıkmakta, bir yandan da mevcut vergi teşvik ve kolaylıklar fark edilememekte ve bunlardan vergisel avantaj sağlayacak şekilde faydalanılamamaktadır (İbiş:2004: 75).

Örneğin, Enflasyon düzeltilmesi konusunda bile ayrı düzenleme yapılması ve hatta Gelirler İdaresi Başkanlığı'na ait internet sitesinde yapılan düzenlemelerin birkaç gün ara ile yayımlanması mükelleflerin mevzuatındaki düzenlemeleri tam

olarak anlayamamalarına etkin ve doğru bir biçimde uygulamalarına yön verememeleri sonucunu doğurmaktadır.

4.7.11.Hukuki Güvenlik İlkesinin Yıpratılması

Vergi planlamasını engelleyen bir diğer durum, kanunların belirliliği, kıyas yapılamaması ve geriye yürütülmesiyle ilgili olan hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılmasıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, temel haklarda korunan ortak bir değerdir. Bu ilke, hukuk devleti ilkesinin olmazsa olmaz koşuludur. Anayasa'nın bütününe egemen olan temel bir ilke görünümündedir. Hukuk devleti hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm işlem ve eylemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerektirir. Hukuk devleti ilkesi, bünyesinde birçok alt ilke içeren genel bir ilke olduğundan diğer bazı ilkelerle birlikte ele alındığında kavranması kolaylaşacaktır. Anayasa Mahkemesi birçok kararında "hukuki güvenlik ilkesinin hukuk devletinin unsurlarından biri olduğunu kabul etmiştir (Altundış, 2008: 61).

Hukuki güvenlik ilkesi gereğince devletin, vatandaşların mevcut kanunlara olan güvenine saygılı davranması, bu güvenlerini boşa çıkaracak uygulamalardan kaçınması gerekir. Bu durum hukuk devleti ilkesinin bir gereği olduğu kadar Anayasa'nın 5. maddesiyle devlete yüklenen, vatandaşların refah, huzur ve mutluluk içinde yaşamalarını sağlama, maddi ve manevi varlıklarını geliştirmek için gerekli ortamı hazırlama ödevinin bir sonucudur. Bu yönüyle, hukuk devletinin önemli bir unsuru olarak hukuki güvenlik ilkesi, yalnızca hukuk düzeninin değil, aynı zamanda belirli sınırlar içinde, bütün devlet faaliyetlerinin, belirli oranda önceden öngörülebilir olması anlamını taşır. Hukuki güvenlik sadece bireylerin devlet faaliyetlerine duyduğu güveni değil, aynı zamanda yürürlükteki mevzuatın süreceğine duyulan güveni de içerir. Bu nedenle hukuk devletinde idareden beklenen, açık ve güvenilir olma yükümlülüğüne uygun davranmasıdır (Altundış, 2008: 62).

5479 Sayılı Kanunun 3. maddesiyle GVK'na eklenen Geçici 69. madde 1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olup, yatırım indirimi istisnasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi de aynı Kanunun

(5479 sayılı) 2. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Geçici 69. maddesinin (a) bendine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleridir. Oysa gerek 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan Ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6. madde hükümlerinde gerekse 5479 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan 19. madde hükmünde kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnasında herhangi bir süre sınırlaması yoktur. Yatırım indiriminin uygulamada kaldığı 40 yılı aşkın sürede de böyle bir sınırlama yapılmamıştır. Her ne kadar üç yıllık geçiş sürecinde mükelleflerin büyük bir kısmı kazanç yetersizliği nedeniyle 31.12.2005 tarihi itibariyle indirim konusu yapamadıkları yatırım indirimi haklarını indirim konusu yapabilecekse de, kuşkusuz bazı mükellefler üç yıllık sürede yatırım indirimi haklarının bir kısmını veya tamamını indirim konusu yapamayabilecektir. 31.12.2008 tarihi itibariyle yatırım indirimi hakkını kullanamayan mükelleflerin hakları bu yasa ile ortadan kaldırılmış olacaktır. Başlangıçta öngörülme bir durumun daha sonra çıkan bir yasa ile düzenlenmesi hukuki güvenlik ilkesine ve yasaların geriye yürümezlik ilkesine aykırıdır.

Çıkarılan bir kanun ile geçmişe yönelik olarak vergi yükünün artırılması hem belirlilik hem de hukuki güvenlik ilkesi ile bağdaşmaz, devlete ve hukuk düzenine olan güveni sarsar (Eroğlu, 2014: 121).

4.7.11.1. Kanunların Belirliliği İlkesine Aykırılık

Kanun boşluğunun idare ve yargının yaklaşımına bağlı olarak kıyas yoluyla doldurulması, yorum yoluyla yaptığı tespite göre, kanun boşluğundan yararlanarak vergi yükünü azaltmayı amaçlayan mükellefin vergi planını bozacaktır. Mükelleflerin vergiyi doğuran olayda tipiklik olup olmadığının tespit edilmesi gerekmektedir. Ekonomik yasamdaki sayısız olayların tek tek kavranabilmesinin olanaksızlığı, kanun koyucunun kanunu yaparken tüm işlem ilişkileri kavrayarak, önceden öngörebilmesine imkân vermemektedir. Bu da kanunların uygulanması sürecinde yürütme organına ve yargıya yorum yapma yolunu açmaktadır. Somut maddi olayın soyut hukuki norma uygunluğunun tespiti açıkça yoruma mecbur kılarken, belirlilik ilkesine uygun olmayan düzenlemeler, yapılması gereken yorumun kıyasa varmasına neden olabilecektir. Kıyas ise, mükelleflerin vergi planını

olumsuz etkileyerek agresif vergi planlaması sonuçları ortaya çıkaracaktır (Eroğlu, 2014: 122).

4.7.11.2. Kanunların Geriye Yürümezlik İlkesine Aykırılık

Hukuki güvenlik ilkesi, vergi kanunlarının geriye yürümemesini gerektirir. Mükellefler gelecek dönemler için vergi planlarını mevcut vergi kanunlarına göre yaparlar. Sonradan çıkarılan vergi kanunları ile geçmiş dönemler için vergi yükümlülüklerinin artırılması, mükelleflerin devlete olan güvenini olumsuz etkilemektedir.

Ekonomik ve ticari hayatın istikrarını ve belirliliğini de bozan bu durum mükelleflerin vergi planlaması yapmalarına da engel olmaktadır. Vergi planlamasının başarısında öngörülebilirlik en önemli hususlardan biridir. Hukuk devletinde öngörülebilirliğin hukuki güvenlik ilkesiyle sağlandığı, dolayısıyla vergi planlamasının hukuki güvenlik ilkesiyle doğrudan bir ilişkisi olduğu belirtilmektedir (Eroğlu, 2014: 122-123).

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi planlaması çalışması, ulusal ve uluslararası işletmelerde ve ülkelerin mali mevzuatlarında bulunan, boşluklardan, indirim, istisna, muafiyet vb. tamamen yasal yollardan maksimum vergi avantajı sağlayacak uygun yöntem ve stratejilerin işletmeye uygulanmasını amaçlamaktadır. Bu rasyonel bir işletmecilik anlayışıdır.

Ülkemizde yeni bir kavram olan vergi planlaması kavramı, ismi vergi planlaması olmayan ancak sonuçları bakımından benzerlik gösteren alternatif uygulamalarla karıştırılması sık rastlanan bir durumdur. Özellikle vergi planlaması ve vergiden kaçınma kavramları birbirine çok karıştırılan hatta bazı kaynaklarda birbiri yerine kullanılan iki kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Aslında birbirinden çok ayrı iki kavramdır. Vergiden kaçınma mükelleflerin üzerlerine düşen vergi yüklerinden kurtulmak için mevcut yasaların sınırlarını zorlayarak “suistamle yakın” stratejiler geliştirilerek kanunların ruhuna ve özüne uygun hareket etmeme hali olarak tanımlanabilir. Oysa vergi planlaması ise, vergi yükünü hafifletmek için kanunun ruhuna ve özüne uygun hareket ederek, yasal yollarla uygun stratejiler geliştirmektir.

Ancak, bu noktada dikkat edilmesi gereken husus, vergi planlaması uygulamalarının alanında yetkin kişi veya kuruluşlar tarafından yapılmasıdır. Çünkü vergi mevzuatı ve uygulamaları sürekli değişebilmekte ve düzenli takip edilmesi gerekmektedir. Her bir işletme bu değişiklikleri sürekli takip edecek, analiz edecek bir danışmanlık birimine ayırabilecek bir bütçe bulundurabilmesi büyük işletmeler açısından mümkün görünse de küçük işletmeler açısından zor ve önemli bir finansal yük olarak bir gider kaynağı olmaktadır.

Etkili bir vergi planlamasına sahip işletmeler, bu durumu diğer işletmeler üzerinde bir vergi avantajına çevirerek, eksik veya zayıf olduğu yönlerini böylelikle kapatabilirler. Vergi kanunlarının mükelleflere vermiş olduğu hakları kullanarak daha az veya hiç vergi ödemeyen işletme, bu yasal hakkını kullanmayan veya mevcut hukuki düzenlemeyi bilmeyen işletmeden daha avantajlı bir duruma gelecek ve rekabet gücünü artıracaktır.

Uluslararası alanda vergi planlaması olanaklarının vergi tabanlarını önemli ölçüde daraltması neticesinde, hem ulusal hem de uluslararası mevzuatta yapılan

değişikliklerle, eylem planları ile önlem alınarak vergi gelirleri korunmaya çalışılmaktadır.

Vergi kanunları başta olmak üzere, mevzuatın sık sık değişmesi, neredeyse kayıt altına alınan ekonomi kadar kayıt dışı ekonominin büyüklüğü, vergi sistemi içindeki boşlukların tespit edilerek en kısa sürede bu boşlukların doldurulması, etkin olmayan vergi uygulamalarının yeniden düzenlenmesi, vergi planlaması konusunda yeterince bilgi, belge, doküman ve alanında uzman kişilerin azlığı gibi nedenlerle vergi planlaması çalışmalarını olumsuz etkilenmektedir.

Sonuç olarak, vergi planlaması mükellefler açısından yasal bir uygulamadır. Hem mikro hem de makro düzeyde etkili olmaktadır. Kısa dönemde; işletmelere yüklenen vergi azaltma imkânı tanıdığı için oluşan kaynağı daha fazla yatırıma ve üretime tahsis edebilmektedirler. Orta ve uzun dönemde ise; ekonominin büyümesine ve kalkınmasına önemli katkıları olmaktadır. Ancak, vergi planlamasının agresif vergi planlaması boyutlarına ulaşarak devletlerin vergi matrahlarını aşındırarak hazinenin gelir kaybına uğratılmaması için gerekli önlemlerin alınması ve hukuki sınırlamaların getirilmesi gerekmektedir.

İşletmelere ve ülke ekonomisine katkılarından dolayı etkin bir vergi planlamasının gerekliliği açıkça ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKÇA

Acardağ, A. (2009). "Promosyon Ve Eşantiyon Ürünlerinin Gelir Ve Kurumlar Vergisi İle Katma Değer Vergisi Kanunları Karşısındaki Durumu", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 92.

Acinöroğlu, S. (2009). "Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği", *Uluslararası İktisadi Ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl: 1, Sayı: 2.

Acinöroğlu, S. (2013). "Vergiden Kaçınma Ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliği'nin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Yıl: 2013, Sayı: 389.

Açık, S, (Çevrimiçi),
<http://edergi.atauni.edu.tr/index.php/SBED/article/viewFile/370/364> 01.02.2015.

Akarca, A. ve Şafak, M, (Çevrimiçi),
http://www.muhasabenet.net/mh_0208_isletmelerde%20vergi%20planlamasinin%20onemi.html , 25.01.2015.

Akay, H. (1997). *İşletme Birleşmeleri Ve Muhasebesi*, Yayılım Matbaası, İstanbul.

Akbal, N. (2001). "Globalleşme ve Vergi Sistemlerinin Geleceği-I", *Yaklaşım*, Yıl: 9 Sayı: 105, Eylül.

Akdoğan, A. (2006). *Türk Vergi Sistemi Ve Uygulanması*, 3.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akıntürk, T. (1994). *Borçlar Hukuku*, Savaş Yayınları, 5.Basım, Ankara.

Aktan, C.C. Dileyici, D. ve Vural, İ. (2006). "Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi", *Seçkin Yayıncılık*, 1. Baskı, Ankara.

Aktaş, M. A. (Çevrimiçi),
http://www.alomaliye.com/2009/mehmetali_aktas_isletmebirles.htm , 02.06.2015.

Altaş, S. (2011). "Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirket Yönetim Kurulunun Yapısı Ve Üyelerinin Nitelikleri", *Mali Çözüm dergisi*, Mart-Nisan.

Altınışik, A. (2006). "Uluslararası Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Vergi Özendirmeleri Önlemleri Karşısındaki Durumu Ve Vergisel Teşviklerin Başarısında Çin", Marmara Üniversitesi, Bankacılık Ve Sigortacılık Enstitüsü, Sermaye Piyasası Ve Borsa Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Altundiş, M. (2008). "Hukuki Güvenlik İlkesi", *Yasama Dergisi*, Sayı:10, Eylül, Ekim, Kasım, Aralık.

Arıkan, Y. (2006). "Kayıt Dışı Ekonomi İle Mücadele Aynı Zamanda Siyasi Bağımsızlık, Demokrasi Ve Sosyal Barışımızın Devamı Açısından da İvedilikle Yerine Getirilmesi Gereken Bir Görevdir." *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 74: 11-17, Ocak-Şubat-Mart.

Arıkan, Z. ve Akdeniz, H. A. “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, Review of Social, Economic & Business Studies, (Çevrimiçi) , <http://fbe.emu.edu.tr/journal/doc/56/56Article14.pdf> , 08.07.2015.

Ataman, Ü. (2000). *Şirketler Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Aydın, S. (2000). “Serbest Bölgelerin Vergisel Boyutu”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 90.

Aykutlu, F. (1999). “Amortismanların Gider Niteliğinin V.U.K. S.P.K. ve Tekdüzen Hesap Planı Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 73, Aralık.

Bahar, C. O. (2008). “Birleşme, Devir, Bölünme Ve Tür Değiştirme Hallerinde Vergilendirme”, *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı: 209, Mart.

Bala, S. K. (2007). “*Tax Planning in Bangladesh Perspective*”, Social Science Research Network Working Paper Series, May. (Çevrimiçi), http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_nedir.html , 01.02.2015.

Batun, M. (2010). “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Muavazaa”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:344, Nisan.

Bayraklı, H. H, Saruç, N. T ve Sağbaş, İ (2004). “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi Yolları”, 19.Maliye Sempozyumu, *Uludağ Üniversitesi Yayınları*, Antalya.

Bilici, N. (2004). “Vergi Cenneti Ülkeler, Türkiye’de Vergi Kaçakçılığına Etkisi Ve Soruna Çözüm Arayışları”, *19. Maliye Sempozyumu*, 10-14 Mayıs, Belek, Antalya.

Birinci, N. (2009). “Uluslararası Vergi Planlaması Analizi”, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Temmuz, Trabzon.

Bektöre, S, Benligiray, Y. ve Aydın, D. (1998). “Muhasebe Uygulamaları”, Dördüncü Baskı, *A.Ü. Yayınları*, Eskişehir.

Bulut, İ. (2005). “Serbest Bölgelerin Bugünü Ve Geleceği Bakımından Vergi ve Teşvik Politikaları: Türkiye Örneği”, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa.

Calegari, M. (1998). “Flat Taxes and Effective Tax Planning”, *National Tax Journal*, Vol. 51, Issue 4, December.

Cangir, N. (2000). “Vergide Rekabet Ya Da Vergi Politikasının, Değişen İşlevi-II”, *Yaklaşım Yayınları*, Yıl: 8, Sayı:91, Temmuz.

Cenk, R. “Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar”, (Çevrimiçi) www.archive.ismmmo.org.tr/docs/.../06%20-%2052%20RAMAZAN%20CENK , 30.06.2015.

Cenkeri, E.(2005). “Transfer Fiyatlaması Ve Türk Vergi Sistemi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Cravens, K. S. (2006). “Çok Uluslu Şirketler İçin Bir Strateji Olarak Transfer Fiyatlamasının Rolü”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 141, Haziran, (Çeviren: İhsan Günaydın).

Çağlar, N. (2008). “Denizli’ De Faaliyet Gösteren İşletmeler Açısından Vergi Planlamasının Gerekliliğine Alternatif Bir Bakış”, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmış Yüksek Lisans Tezi, Denizli.

Çak, M. (2007). “Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.

Çetinkaya, Ö. ve Bektaş, N. B. “Serbest Bölgeler Ve Ekonomik İşlevleri Yönüyle Değerlendirilmesi”, U.U. International Journal Of Social Inquiry / U.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/285179> , 02.05.2017.

Çiçek, H. (2006). “Psikolojik Ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum Ve Tepkileri: (İstanbul İli Anket Çalışması)”, *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları*, Yayın No: 65, Ağustos, İstanbul.

DPT, “Vergi”, Dokuzuncu Kalkınma Planı 2007-2013, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Dpt Yayınları, (Çevrimiçi) www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3123/oik685.pdf , 01.05.2012

Dpt (2001). “Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu”, *Dpt Yayınları*, Ankara.

Dean, M., Feucht, F. J. ve Smith, L. M. (2008). “International Transfer Pricing Issues And Strategies For The Global Firm”, *Internal Auditing*, Vol.23, Nr.1 January , (Aktaran: Birinci, Nagihan (2009)), “Uluslararası Vergi Planlaması Analizi” Karadeniz Teknik Üniversitesi, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi,).

Demirörs, M. O. (2003). “Şüpheli Ticari Alacaklar Ve Muhasebesi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 63, Mart (Çevrimiçi). <http://www.mevzuatdergisi.com/2003/03a/01.htm>, 01.06.2015.

Demirtaş, E. (2006). “Türkiye’de Vergisel Açından Serbest Bölgeler”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Dinçer, B. (2007). “Kayıt Dışı Ekonomi Ve Rekabetçi Piyasalar Üzerine Etkisi”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Elitaş, B.L, Elitaş, C. ve Özkal, S. (2009). “Transfer Fiyatlaması Ve Kullanılan Yöntemler Arasında Karşılaştırmalı Bir Uygulama”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 91.

Erdinç, Z. (2015). “Türkiye’de Kayıt dışı Ekonomiye yönelik izlenen politikalar ve çözüm önerileri” *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt:16, Sayı:4.(Çevrimiçi)
<http://sbd.dergi.anadolu.edu.tr/yonetim/icerik/makaleler/806-published.pdf> ,
21.06.2017

Erginay, A.(1998). *Kamu Maliyesi*, 16.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara.

Ergülen, G. ve Erdem, H. (1999). *Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları*, 2. Basım, *Yaklaşım Yayınları*, Ankara.

Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

Erol, N. (2013). “Kurumlar Vergisinde Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Eyüpgiller, S. (2000). “Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İsmmo) Yayın Organı, Yıl: 11, Sayı: 53, Ekim-Kasım-Aralık, İstanbul.

Fallan, L. R. ve Hammervold, K. G. (1994). “Adoption Of Tax Planning Instrumes In Business Organizations: A Structural Equation Modelling Approach”, *Pergomon Scand. J. Mgmt*, Vol. 11, No: 2, Elsevier Science Ltd.

Ferhatoğlu, E. (2006). “2004 Genişlemesi Sonrasında Avrupa Birliği’nde Vergi Rekabeti ve Sonuçları”, *E-Akademi Dergisi*, Mayıs, Sayı: 51, (Çevrimiçi), <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-2.htm> , 08.07.2014.

Ferhatoğlu, Emrah, (2005). “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması Ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, Eskişehir.

Ferhatoğlu, Emrah (2006). “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri” Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 7, Sayı: 1, Haziran. (Çevrimiçi), http://iibf.ogu.edu.tr/ferhatoglu/vergi_rekabeti_ferhatoglu.htm,
01.05.2015

Gerni Altuniş, M. (1996). *Şirketler Muhasebesi*, Beta Yayınları, İstanbul.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “İndirimli Kurumlar Vergisi”, (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1299> , 01.03.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “İstisnalar”, (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> , 02.03.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “5746 sayılı kanun”, (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1295> , 02.03.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Amortisman Mevzuu”, (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> , 03.08.2015

Gelir İdaresi Başkanlığı, “402 sıra No.lu Genel Tebliğ”, (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/VergiUsul_Kanunu/402_sern_o_vuk_genteb_ek.html , 17.03.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “KVK, 19.madde” , (Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> , 04.08.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “319 Sıra No’ lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği”
(Çevrimiçi)
<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> , 31.07.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “ İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması”, (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/5520kurumlarsirkutaslak_05012015.htm , 29.07.2015.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “Peşin Fiyatlandırma Anlaşması” , (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/haberler/Pesin_Fiyatlandirma_Anlasmasi_Rehber_Taslak.pdf , 09.08.2016.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “ Transfer Fiyatlandırması Uygulaması” , (Çevrimiçi),
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/Trans_Fiyat_Teb1/3.htm , 01.06.2016.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “ İlişkili Kişi” , (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/yayinlar/transfer_fiyatlandirma2010.pdf , 01.07.2016.

Giray, F.(2005). “Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları”, *Akdeniz İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 9, Antalya.

Gökçe, C. (2006). “Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı Ve Türkiye Örneği” Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Isparta.

Gökmen, S. ve Kartaloğlu, E. (2012). “Yeni Teşvik Sistemi 2012”, *ISMMMO Yayınları*, İstanbul.

Günaydın, İ. ve Eser, L.t Y. (2008). “Globalleşme Vergi Devleti İçin Bir Tehdit mi?”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 234, Mart.

Güngör, K. “İşletmelerde Vergi Planlaması”, (Çevrimiçi),
<http://www2.aku.edu.tr/~kgungor/10.doc> , 02.02.2015.

- Gündoğdu, B. (2009). “Muvazaa Ve Peçeleme”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 193, Ocak.
- Gündüz, N. K. ve Perçin, N. (1997), “Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”, *Yaklaşım Yayınları*, Sayı: 33, Ankara.
- Güneş, İ. H. ve Akbıyık, A. A. (2002). “İşletmelerde Birleşme ve Tasfiye Uygulamaları”, *İsmmo Yayınları*, İstanbul.
- Gürdal, T. ve Yavuz, H. (2017). “Türkiye’de Akaryakıt Fiyatlarındaki Vergi Değişikliğinin Muhtemel Etkileri”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt:13, Sayı:1
- Gümüş, E. (2006). “şahıs Ve Sermaye şirketlerinde Vergi Borçlarından Sorumluluk”, *Mali özüm Dergisi*, Sayı: 77.
- Gümüş, E. (2006).“Türkiye’de şahıs Ve Sermaye şirketlerinin Vergisel Açıdan Karşılaştırılması Ve Değerlendirilmesi”, Uludağ Üniversitesi, SBE, Doktora Tezi, Bursa.
- Güzel, S. (2009). “Ar-Ge Harcamaları ve Vergi Teşvikleri: Belirli Ülkeler Karşısında Türkiye’nin Durumu”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, Ekim.
- Hoşyumruk, ř. (2003).“Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin Oecd Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi.
- İbiş, C. (2004). “İşletmelerde Vergi Planlaması”, *Mali özüm Dergisi*, *İsmmo Yayını*, Yıl:14, Sayı:68 Temmuz-Ağustos-Eylül, İstanbul.
- Kaneti, S. (1987). *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul.
- Kapusuzoğlu, T. (1998).“Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 205, Eylül.
- Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). “Bir Küresel Vergi Uyumu Projesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:414, şubat.
- Karakaş, E. “Know-How Sözleşmesi”, (evrimii), <http://www.e-akademi.org/makaleler/ekarakas-1.htm> , 01.03.2015.
- Kardaş, U. (2009). “Avrupa Birliği’nde Ve Türkiye’de Ar-Ge Vergi Teşvikleri” , Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi , İstanbul.
- Karaduman, N. ve Yıldız, Z. (2002).“Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları”, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Yayınları*, C.7, S.1.

Karsan, E. (1984). “Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği”, *Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama Kurulu Yayını*, 25 Mart, İstanbul.

Kayıhan, Ş.(2008). *Ticaret Hukuku*, Genişletilmiş 3.Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Kıldış, Y. (2007). “Türk Vergi Sisteminde Vergiden Kaçınma” *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 309, Mayıs.

Koer, Ş. (2013). *Şirket Yeniden Yapılandırmaları*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Korkmaz, E. (2007). “Limited Şirketin Amme Borçlarından Kanuni Temsilci Ve Ortakların Sorumluluğunun Tahsilât Genel Tebliğince Değerlendirilmesi”, *Maliye Ve Sigorta Yorumları*, Sayı: 492.

Köse, B. (2009). “Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim Ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,

Kuş, K. (2008). “Vergi Rekabeti-Vergi Cenneti İlişkisi=Maliye Politikası Üzerine Etkisi”, Marmara Üniversitesi Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Nar, M. (2015). “Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları”, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt:8, Sayı:37 Nisan.

Nadaroğlu, H. (1992). *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basın Yayın Dağıtım, İstanbul.

OECD (2009), “Moving Forward on the Global Standards of Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 5th Meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information”, Mexico, September, (Çevrimiçi) www.oecd.org/publications , 09.07.2014.

Oktar, C. (2004). *İşletmelerde Vergi Planlaması Ve Türkiye Örneği*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018), Kayıt dışı Ekonominin Azaltılması Programı Eylem Planı, Ocak 2015, (Çevrimiçi)

<http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2015kayitdisi.pdf> , 20.06.2017

Olgun, İ. (2015). “İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Owens, J. “Tax in A Borderless World”, (Çevrimiçi),

http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/1945/Tax_in_a_b_borderless_world.html , 01.02.2015.

Öncel, M. Çağan, N. ve Kumrulu, A. (1985). *Vergi Hukuku*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara.

Öncel, Y. (2002). “Transfer Fiyatlandırması, Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Vergilendirme”, *İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 41. Seri, İstanbul.

Özcan, H. (2009). “Sermaye Şirketlerinde Birleşme, Devir, Tasfiye Süreçleri Ve Vergilendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa.

Özmen, Remzi (2002). *Türk Ticaret Kanunu*, Seçkin Yayınevi, Ankara.

Pedük, T. “kanuna karşı hile muvazaa peçeleme ve vergi planlaması kavramları” , (çevrimiçi)
[Http://Www.Mmd.Org.Tr/Eserler/35-Kanuna Karşı Hile-Muvazaa-Peçeleme-Vergi Planlaması.doc](http://Www.Mmd.Org.Tr/Eserler/35-Kanuna%20Karşı%20Hile-Muvazaa-Peçeleme-Vergi-Planlaması.doc) , 28.03.2015.

Pedük, T. (2006). “*Vergi Harcamaları*”, Yaklaşım Yayıncılık, Mayıs, Ankara.

Sarısoy, İ. (2006). “Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelere Sağlanan Vergi Teşvikleri Ve Türkiye Uygulaması”, Marmara Üniversitesi SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Saraç, Ö. (2006). “Küresel Vergi Rekabeti Ve Ulusal Vergi Politikası”, *Maliye Ve Hukuk Yayınları*, Ağustos.

Saraçoğlu, F. (2009). “İndirimli Kurumlar Vergisi”, *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog*, Sayı:252, Nisan.

Saraçoğlu, F. (2015). “G20 Antalya Liderler Bildirgesi ve Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı (BEPS) Eylem Planı”, *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim.

Sevim, Ş. (1999). *Şirketler Muhasebesi*, İkinci Baskı, Ekspres Yayıncılık, Kütahya.

Sözer, C. “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Vergi Planlaması”, (Çevrimiçi)
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/45MaliCozum/10-CevatSozer67.doc> , 14.02.2015.

Stiglitz, J. E. (1985). “The General Theory Of Tax Avoidance”, *National Tax Journal*, Vol. 38, No. 3, September.

Stiglitz, J. E. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*, Çev. Ömer Faruk Batirel, Marmara Üniversitesi Yayın No:549, 2.Baskı, İstanbul.

Şanver, S. (1968). İşletme Vergiciliği, Maliye Enstitü Konferansları, Onyedinci Seri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, *Maliye Enstitüsü Yayını*, İstanbul.

Şenyurt, İ. (2010). “Kurumlar Vergisi Açısından Taşınmaz Ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası Ve Özellik Arz Eden Hususlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 213, Eylül.

Şimşek, E. (2007). “Türk Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu” İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Şişman, B. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*, Yaklaşım Yayınları, Nisan, Ankara.

Taştan, H. (2006). “Vergi Kayıp Ve Kaçağı İle Mücadele Açısından Muhasebe Meslek Mensuplarının Görev, Yetki Ve Sorumlulukları”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Tekinalp, Ü. (2001). “Ticaret Hukuku Yönünden Şirketlerin Bölünmesi, Hisse Değişimi ve 4684 Sayılı Kanunun İşlerliği”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 106, Ekim.

Tiryaki, Ç. (1990). “Kıyı Bankacılığı”, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Araştırma Genel Müdürlüğü, (Çevrimiçi)
<http://www.tcmb.gov.tr/research/discus/9016tur.pdf>, 28.06.2015.

Türedi E.ve Ersu A. (2010). “Türk Vergi Mevzuatı Çerçevesinde Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Vergilendirme”, İstanbul Üniversitesi SBE, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi.

Topal, M. (2010). “Amortismanların Türk Vergi Sistemindeki Yeri”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir.

Tuncer, S. (1999). “Vergi Hukukunda Muvazaa-I”, *Yaklaşım*, Sayı: 80, Ağustos.

Tuncer, S. (2008), “İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:181, Ocak.

Türedi, H. (2002). “*Şirketler Muhasebesi*”, Celepler Matbaacılık, Trabzon.

Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, (Çevrimiçi)
<http://tdkterim.gov.tr/bts> 21.12.2015.

Türkkan, E. “Kayıt Dışı Ekonomi ve Rekabet”, (Çevrimiçi)
<http://www.rekabet.gov.tr/index.php?Sayfa=sayfahtml&Id=1276&Lang=TR>
01.02.2015.

Uğur, A. ve Kömürcüler, E. (2008). “Vergi Planlamasına Yönelik Uluslar Arası Stratejiler Ve Türkiye’deki Yansımaları”, *Finans, Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt:45, Sayı:515.

Uysal, E. (2010). “Türk Vergi Sistemi Açısından Sermaye Şirketlerinin Birleşmesi”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul .

Uzun, M. (2008). “ Kamu Alacağıının Korunmasında Tasarrufun İptali Davaları: Peçeleme Ve Muvazaalı İşlemler”, Basılmamış Doktora Tezi, İstanbul.

Uzunoğlu, S. “Finansal Kiralama”, (Çevrimiçi)

<http://www.e-kutuphane.teb.org.tr/pdf/mised/ekim01/7.pdf> , 01.06.2015.

Yavuz, C. ve Sivrikaya, D. “Küreselleşmenin Aktörlerinden Çokuluslu Şirketler ve Yönetişim” , (Çevrimiçi)

<http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/yonetim/yonetim6.pdf> 09.07.2015.

Yetkiner, E. “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri”, (Çevrimiçi),

<http://www.mazars.com.tr/printerFriendly.php?contentId=906> , 02.06.2015.

Yıldırım, Â. ve Demiraslan, İ. (2006).“Vergi Planlaması Çalışmaları Çerçevesinde, Yatırım İndirimi İstisnasında 2006 Yılında Yapılan, 2007 Ve 2008 Yıllarında Yapılacak Tercihin Belirlenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 302, Ekim.

Yılmaz, C. A. (2007).“Vergi Planlaması Türk Vergi Mevzuatı Ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi”, İstanbul Üniversitesi SBE, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi,

Yılmaz, E. (1996). *Hukuk Sözlüğü*, Yetkin Hukuk Yayınları, Ankara.

Yüce, M. Gerçek, A. ve Akdeniz, K. (2011). “İş Adamları İçin Vergi Avantajları”, *Akdeniz Denetim Ymm. Ltd. Şti*, Bursa.

Yücel, M. (2011). “Vergi Usul Kanunu’na Göre Değersiz Alacaklar, Değersiz Alacak Yoluyla Gider Yazabilme Koşulları, Özellik Arz Eden Hususlar Ve Muhasebeleştirilmesi” , *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs-Haziran.

2012/3305 Sayılı BKK

Yararlanılan Kanunlar

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu,
6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (Yeni),
818 Sayılı Borçlar Kanunu,
213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,

EK 1 - YATIRIM TEŞVİK UYGULAMALARINDA BÖLGELER

1. Bölge	2. Bölge	3. Bölge	4. Bölge	5. Bölge	6. Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkarahisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri Hariç)	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahramanmaraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri
			Sivas		

EK-2-VERGİ PLANLAMA ARAÇLARI



