

**VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ VE VERGİ PLANLAMASININ TÜRK VERGİ
SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: GELİR ÜZERİNDEN ALINAN
VERGİLER ÖRNEĞİ**

Alper YAMAN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Neslihan YILMAZ

Uşak

Haziran, 2019

**VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ VE VERGİ PLANLAMASININ TÜRK VERGİ
SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: GELİR ÜZERİNDEN ALINAN
VERGİLER ÖRNEĞİ**

Alper YAMAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Neslihan YILMAZ

Uşak

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Haziran, 2019

ÖZET

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ VE VERGİ PLANLAMASININ TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER ÖRNEĞİ

Alper YAMAN

Maliye Anabilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Haziran 2019

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Neslihan YILMAZ

Devletlerin, kamusal hizmetleri sunabilmek için başvurdukları en önemli kaynak yükümlüler tarafından ödenen vergilerdir. Kamusal ihtiyaçların gelişimi, artan nüfus ve benimsenen sosyal devlet anlayışı devletlerin sunmak zorunda oldukları hizmetleri de artırmaktadır. Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için vergi mükellefleri ve sorumlularının üzerlerine düşen görevleri tam olarak yerine getirmeleri gerekmektedir. Vergi, devletler için gelir kaynağı niteliği taşıırken işletmeler için maliyet unsurudur. Vergi mevzuatında yer alan vergi güvenlik önlemleri bu açıdan önem taşımaktadır. Küreselleşmeyle birlikte artan rekabet ortamı, işletmeler açısından vergi planlaması kavramına ve uluslararası boyutlarına dikkat çekmektedir. İşletmeler vergi planlaması yaparak, kârlarını maksimize etmek ve maliyet unsuru olan vergi yüklerini minimize etmeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın amacı, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlamasının gelir üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirilmesidir. Vergi planlaması, mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak için vergisel avantajlardan yararlanarak başvurduğu yasal bir süreçtir. Ancak mevzuatın sık sık değişmesi ve kanunların yeterince anlaşılır olmaması gibi nedenler vergi planlaması yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum mükellefleri vergiden kaçınma, vergi kaçırma gibi agresif vergi planlaması uygulamalarına yöneltebilmektedir. Bu açıdan önem taşıyan vergi güvenlik önlemlerinin yeterli olmadığı ve Türk Vergi Sistemi'nin otokontrol sağlayacak araçlarla donatılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi Güvenlik Önlemleri, Vergi Planlaması, Uluslararası Vergi Planlaması, Türk Vergi Sistemi.*

ABSTRACT**THE EVALUATION OF TAX SECURITY MEASURES AND TAX PLANNING
IN TERMS OF TURKISH TAXATION SYSTEM: A SAMPLE OF TAXES ON
INCOME**

Alper YAMAN

Department of Finance

Uşak University Institute of Social Sciences, June 2019

Advisor: Assist.Prof.Dr. Neslihan YILMAZ

The most important sources that states refer to in order to perform the task of providing public services are the taxes paid by taxpayers. The development of public needs, the increasing population and the adopted social state understanding increase also the services that states need to provide. In order to ensure the efficiency in taxation it is necessary for tax payers and responsables to fulfill their duties accurately. Taxes are the source of income for states; however, they are cost elements for enterprises. For that reason, tax security measures in tax legislation are important. The increasing competitive environment along with the globalization draws attention to the concept of tax planning and its international dimensions for enterprises. Enterprises aim to maximize their profits and minimize their tax burden which are cost elements through tax planning. The purpose of this study is to evaluate tax security measures and tax planning in Turkish Tax System in terms of taxes on income. Tax planning is a legal process that taxpayers appeal to by benefiting from the tax advantages in order to reduce their tax burden. However, frequent changes in legislation and the lack of clarity in laws make tax planning difficult. This may lead taxpayers to aggressive tax planning such as tax avoidance and tax evasion. Therefore, it was concluded that important tax security measures were insufficient and the Turkish Taxation System should be equipped with the tools to provide autocontrol.

Key Words: *Tax Security Measures, Tax Planning, International Tax Planning, Turkish Tax System.*



UŞAK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

.....Ana Bilim / Ana Sanat Dalı Tezli Yüksek Lisans ProgramıNo'lu öğrencisi'ın "....." adlı tezi /.... / tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Uşak Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Jüri	Adı Soyadı	İmza
Danışman	:	
Üye	:	
Üye	:	
Üye	:	

Prof. Dr. Mehmet KARAYAMAN

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ

Yüksek lisans tezimin hazırlanmasında bilgi ve tecrübelerini paylaşarak bana yol gösteren ve çalışmama yön veren saygıdeğer danışman Hocam Dr. Öğr. Üyesi Neslihan YILMAZ'a desteğinden dolayı sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca gerek yüksek lisans ders aşamasında gerekse sonrasında bilgi birikimleri ve tecrübeleriyle desteklerini esirgemeyen Maliye Anabilim Dalı Hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Eğitim hayatım boyunca ve hayatımın her alanında maddi ve manevi olarak her zaman yanımda olan, desteklerini esirgemeyen fedakar annem Elife YAMAN ve ağabeylerim Olcay YAMAN ve Sezer YAMAN'a, ayrıca moral ve ilham kaynaklarım olan ablalarım ve yeğenlerime sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Alper YAMAN

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Alper YAMAN

Doğum Yeri ve Tarihi : Haymana/Ankara – 12.10.1988

Lisans Öğrenimi : Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü

Yüksek Lisans Öğrenimi : Uşak Üniversitesi SBE Maliye Anabilim Dalı

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

İletişim

E-posta Adresi : alperyaman10@gmail.com

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AMT	Alternatif Minimum Vergi
AMTI	Alternatif Minimum Vergilendirilebilir Gelir
ARDL	ARDL Sınır Testi veya Gecikmesi Dağıtılmış Oto regresif Sınır Testi
BK	Bakanlar Kurulu
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
ÇUŞ	Çok Uluslu Şirketler
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IRS	İç Gelir İdaresi
KDV	Katma Değer Vergisi
KEYKK	Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançları
KV	Kurumlar Vergisi
NOL	Net İşletme Zararları
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
OKHE	Ortalama Kar Haddi Esası
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
TCK	Türk Ceza Kanunu
TTK	Turizmi Teşvik Kanunu
TVS	Türk Vergi Sistemi
VUK	Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
JÜRİ- ENSTİTÜ ONAYI	v
ÖNSÖZ	vi
ÖZGEÇMİŞ	vii
KISALTMALAR	viii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
I. GİRİŞ	1

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ VE VERGİ PLANLAMASININ TÜRK VERGİ SİSTEMİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER ÖRNEĞİ

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİ GÜVENLİĞİ VE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ	4
1.1. Vergi Güvenliği Kavramı	5
1.2. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sınıflandırılması	7
1.2.1. Tarhiyat Öncesi Vergi Güvenlik Önlemleri	7
1.2.2. Tahsilat Aşamasındaki Vergi Güvenlik Önlemleri	8
1.3. Vergi Güvenliğini Belirleyen Unsurların Vergi Güvenlik Önlemleri Bakımından Değerlendirilmesi	8
1.3.1. Vergi Güvenliği Bakımından Verginin Konusu	8
1.3.2. Vergi Güvenliği Bakımından Vergi Yükümlüsü ve Vergiyi Doğuran Olay	11
1.3.3. Vergi Güvenliği Bakımından Verginin Matrahı	13
1.3.3.1. Matrahın Saptanmasına İlişkin Usuller ve Vergi Güvenliği	14
1.3.3.1.1. Beyan Usulü ve Vergi Güvenliği	15

1.3.3.1.2. Götürü Usul ve Vergi Güvenliği	17
1.3.3.1.3. Basit Usul ve Vergi Güvenliği	18
1.3.3.1.4. İdarece Takdir Usulü ve Vergi Güvenliği	20
1.3.3.2. Vergi Güvenliği Bakımından Tarh Şekillerinin Değerlendirilmesi	21
1.3.3.2.1. Beyana Dayanan Tarh ve Vergi Güvenliği	21
1.3.3.2.2. İkmalen Vergi Tarhı ve Vergi Güvenliği	22
1.3.3.2.3. Re'sen Vergi Tarhı ve Vergi Güvenliği	23
1.3.3.2.4. Verginin İdarece Tarhı ve Vergi Güvenliği	23
1.3.3.2.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolu ile Tarh ve Vergi Güvenliği	24
1.3.4. Vergi Güvenliği Bakımından Verginin Oranı	24
1.3.5. Vergi Güvenliği Bakımından Verginin Tahsili	26
1.3.5.1. Kaynakta Kesinti/ Tevkif Usulü (Stopaj)	29
1.3.5.2. Geçici(Peşin) Vergi	30
1.3.5.3. Tahakkuk Aşamasında Tahsil	32
1.3.6. Belge Düzeni ve Muhasebe Sisteminin Vergi Güvenliği Bakımından İncelenmesi	32
1.3.6.1. Belge Düzeninin Vergi Güvenliği Bakımından Etkinliği	33
1.3.6.2. Muhasebe Sisteminin Vergi Güvenliği Bakımından Etkinliği	35
1.4. Vergi Sistemleri ve Vergi Güvenlik Önlemleri Uygulamaları Bakımından Ülke Örnekleri	38
1.4.1. ABD Vergi Sistemi'nde Yer Alan Gelir Vergileri ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri	38
1.4.2. Almanya Vergi Sistemi'nde Yer Alan Gelir Vergileri ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri	43
1.4.3. Fransa Vergi Sistemi'nde Yer Alan Gelir Vergileri ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri	46

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI, ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI VE ARAÇLARI	52
2.1. Vergi Planlaması Kavramı ve Kapsamı	52
2.1.1. Mikro Ölçekte Vergi Planlaması	53
2.1.2. Makro Ölçekte Vergi Planlaması	54

2.1.3. Vergi Planlamasının Avantajları ve Dezavantajları	55
2.2. Vergi Planlaması İle Benzer Kavramlar	58
2.2.1. Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması Farkı	58
2.2.2. Vergi Kaçırma ve Vergi Planlaması Farkı	59
2.2.3. Peçeleme ve Vergi Planlaması Farkı	60
2.2.4. Muvazaa ve Vergi Planlaması Farkı	61
2.3. Uluslararası Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi ve Yöntemleri	62
2.3.1. Uluslararası Vergi Planlaması Kavramı ve Kapsamı	63
2.3.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Amacı	66
2.3.3. Uluslararası Vergi Planlama Yöntemleri	67
2.3.3.1. Vergi İndirimi Uygulamaları	69
2.3.3.2. Vergi Teşvik Uygulamaları	70
2.3.3.3. Vergi Arbitrajı	72
2.3.3.4. Yurtdışı Vergilerin Mahsubu	73
2.4. Uluslararası Vergi Planlaması Süreci ve Araçları	75
2.4.1. Uluslararası Vergi Planlaması Süreci	75
2.4.1.1. Uluslararası Kuruluşlarda Vergi Planması	76
2.4.1.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Avantajları ve Dezavantajları ..	77
2.4.2. Uluslararası Vergi Planlama Araçları	78
2.4.2.1. Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Vergi Planlaması	79
2.4.2.2. Vergi Cennetlerine Kazanç Aktarımı Yoluyla Vergi Planlaması	.81
2.4.2.3. Tercihli Vergi Rejimleri Yoluyla Vergi Planlaması	82
2.4.2.4. Olumsuz Vergi Rekabeti Yoluyla Vergi Planlaması	83
2.4.2.5. Diğer Vergi Planlama Araçları ile Vergi Planlaması	84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ VE VERGİ PLANLAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Gelir Vergisi'nde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Vergi Planlaması

3.1.1. Gelir Vergisi'nde Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri	87
3.1.1.1. Gelirin Tanımı ve Vergi Güvenliği	89
3.1.1.2. Gelirin Unsurları ve Vergi Güvenliği	92

3.1.1.2.1. Ticari Kazançlarda Vergi Güvenlik Önlemleri	92
3.1.1.2.2. Zirai Kazançlarda Vergi Güvenlik Önlemleri	94
3.1.1.2.2.1. Çiftçi Belgesi Düzenlemesi	97
3.1.1.2.2.2. Mütessesil Sorumluluk	97
3.1.1.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Güvenlik Önlemleri	98
3.1.2. Gelir Vergisi'nde Vergi Planlaması Şekilleri	100
3.1.2.1. Gelir Vergisi Stopajı Desteği	101
3.1.2.2. Şahıs Sigorta Primleri	105
3.1.2.3. Hazine Bonosunda Vergi Avantajı	108
3.1.2.4. Gıda Bankacılığına Yönelik Düzenlemeler	110
3.1.3. Gelir Vergisi'nde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi	112
3.2. Kurumlar Vergisi'nde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Vergi Planlaması.	115
3.2.1. Kurumlar Vergisi'nde Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri	115
3.2.2.1. Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye Uygulaması	116
3.2.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	118
3.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	120
3.2.2.4. Vergi Cennetlerine Yönelik Düzenlemeler	122
3.2.2. Kurumlar Vergisi'nde Vergi Planlaması Şekilleri	124
3.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsaallere Uygunluk İlkesi ve Peşin Fiyatlandırma	125
3.2.2.2. Örtülü Sermaye Uygulamasının Kapsamı ve Geçerli Sayılmayacak Durumlar	128
3.2.2.3. Özsermaye Üzerinden Borçlanma ve Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı	130

3.2.2.4. Dar Mükelleflere Vergi Tevkifatı ve Finansman Gider Kısıtlaması	132
3.2.3. Kurumlar Vergisi'nde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi	133
3.3. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Vergi Planlamasını Etkileyen Faktörler	136
3.3.1. Vergi Güvenliğini Etkileyen Faktörler	137
3.3.2 Vergi Planlamasını Etkileyen Faktörler	139
SONUÇ	142
KAYNAKÇA	147

TABLÖLÄR LİSTESİ**Tablo 1. Alternatif Minimum Vergi (AMT) Hesaplanması40****Tablo 2. Gelir Vergisi Stopajı Desteği103**

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Uluslararası Vergi Planlama Aşamaları	65
------------------------------------------------------	----



GİRİŞ

Vergi, devletlerin kamu hizmeti sunma görevini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu en önemli finansman kaynağını oluşturmaktadır. Günümüzde benimsenen sosyal devlet anlayışı, artan toplumsal ihtiyaçlar ve nüfus ile birlikte vergi gelirlerine olan ihtiyaç daha da artmıştır. Devletler için önemli bir finansman kaynağı olan vergiler, işletmeler için ise katlanılması gereken bir maliyet unsurudur. Bundan dolayı mükellefler ile devlet arasında her zaman için sorun oluşturmuştur. Çünkü mükellefler vergi planlaması yaparak, çeşitli sebeplerle ödeyecekleri vergi miktarlarını minimize etmek isterken, devlet en önemli finansman kaynağını oluşturan verginin miktarını maksimize etmek istemektedir.

Dolayısıyla mükellefler, daha az vergi ödemek ve vergi sonrası kârlarını arttırmak için elde ettikleri gelirlerinin bir kısmını veya tamamını kayıtlara geçirmeyerek, elde edikleri gelirler üzerinden ödemeleri gerekenden daha az vergi ödemek istemektedirler. Devletler ise vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplamak ve vergi gelirlerini arttırmak arzusu taşımaktadır. Bu etkinliğin sağlanması içinse günümüzde modern vergi anlayışı sonucunda benimsenen ve Türk Vergi Sistemi (TVS)'nde de yerini alan beyan usulü dolayısıyla vergi mükellefleri ve sorumlularının üzerine düşen görevleri tam olarak yerine getirmeleri gerekmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergiler bakımından beyan usulünün geçerli olduğu Türkiye'de mükellefler, kâr maksimizasyonu sağlamaya yönelik hareket ederek çeşitli yöntemlerle gelirlerinin bir kısmını vergi idaresine bildirmemek suretiyle beyan dışı bırakmaktadırlar. Kendilerinin beyan ettikleri gelirleri üzerinden vergi ödeyen mükelleflerin kâr maksimizasyonu ile hareket ederek gerçek gelirlerinin bir kısmını beyan dışı bırakmaları hem mümkün hem de tabiidir. Bu nedenle de mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğunu araştırmak vergi idaresinin asli görevlerinden birisidir. İdare bu görevlerini vergi denetimleri ile yerine getirmeye çalışmaktadır.

Ancak milyonları bulan mükellef sayısı karşısında idarenin yeterli denetim personeli istihdam etmesi mümkün değildir. Ayrıca kanunlardaki düzenlemeler ile hüküm altına alınan bazı cezai yükümlülükler ve vergi ahlakına sahip olan mükelleflerin gelirlerini beyan dışı bırakmak istememeleri dolayısıyla vergi güvenliğine katkı sağlanmaktadır. Bunların dışında vergi sisteminin içerisinde yer alan bazı vergi güvenlik önlemleri ile de vergi kayıp ve kaçağı önlenmektedir.

Küreselleşmenin de etkisi ve uluslararası kuruluşların tavsiyeleri ile TVS’de yapılan değişikliklerin yer aldığı 5520 sayılı kanun ile vergi güvenlik önlemlerine katkı sağlanmıştır. Vergi planlaması, mükelleflerin vergi yüklerini düşürmek için vergi kanunlarının sağladığı hakları en akılcı şekilde kullanmaktır. Devletin sunduğu indirim, istisna ve muafiyetlerden yararlanarak vergi yüklerini azaltmak olarak da tanımlanabilir. Uluslararası rekabet ortamının da etkisiyle, vergi planlaması farklı bir boyut kazanmış ve uluslararası vergi planlaması kavramının doğmasına sebep olmuştur.

Devletler ekonomilerini geliştirmek ve refah düzeylerini arttırmak amacıyla sundukları vergisel avantajlarla sermaye ve yatırımları kendi ülkelerine çekmek istemektedirler. Devletlerarasındaki bu rekabet işletmeler açısından avantaj sağlamaktadır. İşletmeler bu avantajlardan yararlanarak vergi yüklerini azaltmak ve kârlarını arttırarak rekabet etme gücü elde etme amacıyla vergi planlaması yaparak yatırımlarını daha çok avantaj sağlayan ülkelere aktarmaktadırlar.

Ancak avantajların cazibesıyla işletmeler bazen devletlerin sunduğu avantajlardan yasal çerçevede kalarak yararlanırken bazen de yasal olmayan yollar tercih etmektedirler. Bu süreçte, hazineye aktarılması gereken verginin işletmeler tarafından çeşitli yöntemlerle ödenmesi gerekenden daha az ödenmesi veya hiç ödenmemesi sorunu ortaya çıkmakta ve oluşan vergi kayıp ve kaçakları sonucunda devlet büyük bir gelir kaybına uğramaktadır.

Dolayısıyla devlet bu tür kayıp ve kaçakların önüne geçebilmek ve görevlerini gerçekleştirebilmek için bazı vergi güvenlik önlemleri almaktadır. Devletin görevlerini eksiksiz ve etkin olarak yapabilmesi için, en önemli gelir kaynağı olan verginin tam ve eksiksiz tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle verginin kaçırılmasına imkân sağlayan yolların önüne geçilmesi, gerekli tedbirlerin zamanında alınması ve vergi güvenlik müesseselerinin etkin bir şekilde kullanılması gerekmektedir.

Bu çerçevede çalışmanın amacı, teorik ve hukuksal altyapıdan hareketle Türk Vergi Sistemi’nde yer alan gelir üzerinden alınan vergiler açısından vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlamasının değerlendirilmesidir. Bu doğrultuda, çalışmanın birinci bölümünde, vergi güvenliği kavramı, vergi güvenliğinin sınıflandırılması, vergi güvenliğinin unsurları ve vergi güvenliği uygulamaları açısından ülke örnekleri ele alınmıştır. İkinci bölümde, vergi planlaması kavramı ve kapsamı, vergi

planlaması ile ilişkili kavramlar, uluslararası vergi planlamasının teorik çerçevesi ve yöntemleri ile uluslararası vergi planlaması araçları değerlendirilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan Gelir ve Kurumlar Vergisi'nde mevcut vergi güvenlik önlemleri ile vergi planlaması değerlendirilerek Türk Vergi Sistemi'nde vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlamasını etkileyen faktörler incelenmiştir. Çalışma kapsamında uluslararası örnekler ve uygulamalar dikkate alındığında Türk Vergi Sistemi'nde yer alan mevcut vergi güvenlik önlemlerinin, vergi planlaması ve uluslararası uygulamaları açısından yetersiz olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu doğrultuda gerek Gelir Vergisi gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde yapılan düzenlemelerin ve uluslararası mevzuat düzenlemelerine uyum çabalarının gelişim göstermekle birlikte yetersiz kaldığı gözlenmektedir.

Mükelleflerin, özellikle hiç vergi yükü doğmayacak ölçütte vergi planlaması yapma yoluna gitmeleri genellikle çok uluslu şirketlerin faaliyetleri kapsamında tespit edilmekte ve söz konusu durum uluslararası vergi planlaması araçları dikkate alınarak güvenlik önlemleri geliştirilmesini gerektirmektedir. Bu kapsamda geliştirilen vergi güvenlik önlemleri ile vergi planlaması arasında kişisel gelir ve kurum kazancı açısından etkileşim olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Türk Vergi Sistemi'nde gelir üzerinden alınan vergiler açısından Gelir ve Kurumlar Vergisi düzenlemeleri değerlendirildiğinde, vergi güvenlik önlemleri tesis edilebildiği ölçüde vergi planlamasının agresif uygulamalarının önlenildiği ve vergi kaybına yol açmadan kontrol altına alınabildiği gözlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

Vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlamasının Türk Vergi Sistemi açısından incelendiği çalışmanın bu bölümde vergi güvenliğinin kavramsal çerçevesi, vergi güvenliğini belirleyen unsurlar ile vergi sistemleri ve vergi güvenlik önlemleri uygulamaları açısından ülke örneklerine yer verilecektir. Bu kapsamda vergi güvenliği ve vergi güvenlik önlemleri matrah usulleri, tahsil usulleri, belge düzeni, muhasebe kayıt sistemi gibi başlıklar özelinde değerlendirilecektir.

1. VERGİ GÜVENLİĞİ VE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Devletlerin, kamu hizmeti sunma görevlerini yerine getirmeleri açısından karşılaştıkları kamu giderleri ve kamu gelirleri olmak üzere iki temel sorun bulunmaktadır. Hukuk devleti ilkesinin gereği olarak, bu iki temel sorunun hukuk kurallarına bağlı olarak düzenlenmeleri gerekir. Devlet egemenlik gücüne dayanarak gelir toplarken yükümlülerin de haklarının gözetilmesi gerekir. Bu açıdan devlet ile yükümlü arasındaki mali yükümlülük kapsamındaki ilişkileri ve bu ilişkilere uygulanacak kuralları belirlemek vergi hukukunun amacını oluşturmaktadır (Bayraklı, 2005: s. 2). Günümüzde kamu maliyesinde birçok köklü değişiklik olmuştur. Bu değişikliklere rağmen kamu harcamalarının karşılanmasında en büyük payı yükümlüler tarafından ödenen vergiler oluşturmaktadır. Ancak vergilerin kamu giderlerini karşılama şeklindeki mali amacının yanında ekonomik istikrarı sağlama, gelirin yeniden dağılımı ekonomik kalkınma ve büyüme gibi başka amaçları da vardır (Turhan, 1993: s. 24). Bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için devletin kamu gelirleri içerisinde en büyük paya sahip olan vergi gelirlerini etkin bir şekilde tahsil etmesi gerekmektedir.

Modern vergi sistemlerinde uygulanan ve kabul görmüş bir yöntem olan matrahın yükümlü tarafından hesaplanması ve beyan edilmesi vergilendirmeye esas teşkil etmektedir. Beyan yönteminin uygulandığı vergi sistemlerinde beyanın doğruluğunu araştırma görevi vergi idarelerine bırakılmıştır. Yükümlüler vergi matrahlarını daraltarak ya da yok ederek vergi yükünden kurtulmak yoluna başvurmayı seçebilmektedirler. Yükümlü beyanlarının doğruluğunun tespiti açısından vergi idareleri tarafından yapılan vergi incelemeleri ile vergi denetimi şüphesiz en etkili yöntemdir (Yeniçeri, 2005: s. 3). Ancak yükümlüleri doğru

beyanda bulunmaya zorlayacak bazı önlemlerin de alınması vergi güvenliği açısından önemlidir. Vergilemede etkinliğin bir başka boyutu da yükümlülerin gönüllü uyumudur. Bunu sağlamak ise yükümlülerin vergi bilincine ve vergi ahlakına sahip olmaları ile mümkündür. Ayrıca vergi yasalarının karmaşıklığı ve yükümlüler tarafından anlaşılabilmesi de vergiye gönüllü uyumunu zorlaştırabilmektedir.

1.1. Vergi Güvenliği Kavramı

Vergilemenin mali ve mali olmayan (sosyal ve ekonomik) amaçları vardır. Ancak temel amacı mali amaçtır. Yani kamu hizmetlerini ve faaliyetlerini finanse etmektir (Turhan, 1993: ss. 35-41). Bu amacın gerçekleşebilmesi için vergi yükümlülerinin vergilerini yasalarda öngörülen biçimde eksiksiz ödemeleri gerekir. Bir başka deyişle vergi yasaları etkin uygulanıp vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve optimal vergi hasılatının sağlanması gerekmektedir (Aksoy, 1982: s. 299). Beyan esasına dayanan modern vergi sistemlerinde vergilemede güvenliği sağlamanın en sağlıklı yolu denetimdir. Ancak milyonlarca beyanın tek tek kontrol edilmesi hiçbir ülkede mümkün değildir. Bu nedenle vergi güvenliğini sağlamak için; belge düzeninin iyi işlemesi, bilgi toplama, vergilerin açıklanması, ceza uygulamaları, stopaj, sorumluluk uygulaması gibi genel güvenlik önlemleri ve gerçek gelire ulaşmayı sağlayıcı; servet beyanı, gider bildirimini, ortalama kâr haddi, asgari vergi, emsal kira bedeli, hayat standardı esasları gibi özel güvenlik önlemleri geliştirilmiştir (Şanver, 2013: s. 6).

Vergi güvenliği, vergilerin konulmasındaki amaca uygun olarak optimal verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümüdür (Aksoy, 1999: s. 262). Paralel bir tanım ile vergilerin konulmasındaki amaca uygunluk açısından vergi güvenliğini tanımlayan Saral'a göre vergi güvenliği, eşitlikle uygulanacak ve optimal hasılayı sağlayacak önlemlerin tümüdür (Saral, 1980: s. 115). Öncel'e göre ise vergi güvenliği, vergilerin sadece hasılat boyutuyla ilgilenen dar anlamda vergi güvenlik önlemleri ve vergilerin hem hasılat hem de vergi yönetimi maliyetleri boyutuyla ilgilenen geniş anlamda vergi güvenlik önlemleri olarak iki ayrı şekilde açıklanmıştır. Dar anlamda vergi güvenliği, vergi yasalarının konulmasındaki amaca uygun olarak vergi gelirlerinin optimal hasılayı

sağlayacak koşulların gerçekleşmesi ve hasılatın düzenli bir şekilde tahsilini sağlayan önlemlerdir (Öncel, 2001: s. 39).

Geniş anlamda vergi güvenliği kavramının bir boyutunu oluşturan vergi hâsılatı, Prest (1960)'a göre; yasalar çerçevesinde, vergilendirme kapasitesi sınırları içinde öngörülen vergi hasılatına ulaşmayı ve vergi hasılatının belirli sınırın altına inmemesini amaçlamakta böylelikle de vergide güvenlikte optimaliteye ulaşılması sağlanmaktadır. Kavramın diğer boyutunu ise vergi idaresi maliyetleri oluşturmaktadır. İdari maliyetlere vergi yönetiminin vergiyi toplamak için katlandığı giderler ve vergi mükelleflerinin vergilerini ödeyebilmeleri için muhasebe, defter ve belge benzeri sorumlulukları yerine getirmek için katlandıkları harcamalar eklenebilir (Öncel, 2001: s. 39). Yapılan tanımlar ışığında vergi güvenliği kavramı, bir ülkede var olan yasalar çerçevesinde vergilerin konulmasındaki amaca uygun olarak eşit biçimde uygulanabilen, vergileme tabanının tüm ekonomik faaliyetleri kapsadığı ayrıca maliyet ve hasıla açısından optimal etkinlik sağlayan önlemlerin bütünü olarak açıklanabilmektedir.

Etkin bir vergi sistemi için vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarını yerine getirebilmeli ve bu sistemi oluşturan unsurlar arasında sağlam organik bağların bulunması ve uyumlu işleyişini sağlamasının yanında sistemin kendi güvenlik önlemlerini içermesini de zorunlu hale getirir. Ayrıca Saral (1979)'a göre; vergilemedeki amacın gerçekleşmesi için vergilerin etkileri bakımından birbirlerini tamamlamaları ve vergilerin her bir verginin verimlilik ve uygulama bakımından diğer vergileri denetlemesi ayrıca bazı öz denetim araçlarına sahip olmaları gereklidir (Yeniçeri, 2005: s. 23).

Modern vergi sisteminin esasını oluşturan ve TVS'nin de benimsediği matrahın ve ödenecek verginin yükümlü tarafından beyan edilmesinin başarılı olabilmesi yükümlü beyanlarının gerçeği yansıtmadıklarının denetimine bağlıdır (Müezzinoğlu, 1980: s. 6). İleri batı ülkelerinde mükelleflerin denetim oranı yüksek iken ülkemizde bu oran çok düşük düzeydedir. Vergi denetim kurulu 2017 faaliyet raporuna göre 2017 yılında ülkemizdeki mükellef sayısı 2.636.370 iken incelenen mükellef sayısı 44.182'dir. Yani incelenen mükellef oranı %1,68 gibi çok düşük düzeydedir (Vergi Denetim Kurulu (VDK), 2017: s. 43). Vergi denetim düzeyinin bu denli düşük olmasının yanında vergi kaçakçılığına karşı Vergi Usul

Kanunu (VUK)'da yer alan yaptırımların yetersizliği, yargı organlarının yavaş işlemesi ve toplumumuzun bu konudaki enformasyon eksikliği dolayısıyla beyanların doğruluğunun tartışılır hale gelmesi, vergi güvenlik önlemlerinin gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Vergi güvenliğinin sağlanabilmesi için öncelikle tahakkuk ettirilmeyen ya da tahakkuk ettirildiği halde tahsil edilmeyen ve hazineye aktarılmayan vergilerin hazine dışında kalma nedenleri araştırılmalıdır. Araştırmaya göre vergilendirmenin hangi aşamasında aksaklık varsa tespit edilmeli hangi aşamada daha çok aksaklık varsa güvenlik önlemleri ağırlıklı olarak o aşamaya kaydırılmalıdır (Şanver, 2013: s. 8). Bu nedenle çalışmada vergi güvenlik önlemlerinde sınıflandırılmaya gidilmiş ve hangi aşamada vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç duyulduğunun tespiti yapılmıştır. Sınıflandırılma yapılırken dar anlamda vergi güvenliği esas alınmıştır.

1.2. Vergi Güvenlik Önlemlerinin Sınıflandırılması

Vergi güvenlik önlemleri, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmaktadır. Ancak çalışmada gelir üzerinden alınan vergilerde vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlaması ele alındığından, vergi güvenlik önlemlerinin sınıflandırılması sadece vergi planlaması ile ilişkilendirilmesi açısından ele alınacaktır.

1.2.1. Tarhiyat Öncesi Vergi Güvenlik Önlemleri

Tarhiyat öncesi vergi güvenlik önlemleri; Vergi Denetimi, Yoklama, Arama, İnceleme, Aramalı İnceleme, Bilgi Toplama, Vergi Kimlik Numarası Uygulaması, Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP), Vergilerin Açıklanması, Vergi Levhası, Vergi İstihbarat Arşivi, Nakit Ödemelerin Sınıflandırılması, Veri Tabanı Oluşturulması, Uluslararası İşbirliği, İhbar İkramiyesi, Stopaj, Belge Düzeninin İşletilmesi ve Kayıt Nizamıdır. Çalışmanın konusunu oluşturan gelir üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirildiğinde; özel güvenlik önlemleri asgari vergi ve emsal kira bedeli uygulamaları önem taşımaktadır. Ayrıca geçmişte uygulanmış ancak şu an yürürlükte olmayan bazı özel güvenlik önlemlerine de ihtiyaç duyulduğu ölçüde başvurulmaktadır. Bunlar; Hayat Standardı Esası, Ortalama Kâr Haddi, Asgari Gayrisafi Hâsılat Esası, Asgari Zirai Vergi, Asgari Zirai Kazanç, Servet Beyanı ve Gider Esasıdır.

1.2.2. Tahsilat Aşamasındaki Vergi Güvenlik Önlemleri

Tarhiyat sonrası yani tahsilat aşamasına gelmiş ve verginin tahsilatının gerçekleşmesini sağlayan vergi yasaları ve diğer yasalarda yer alan vergi güvenlik önlemleri; Cebri İcra, İhtiyati Haciz, Teminat Uygulaması, İhtiyati Tahakkuk, Rüçhan Hakkı, Sorumluluk Uygulaması, Yurtdışına Çıkma Yasağı, Vergi Alacağı'nın Uluslararası Alanda İzlenmesi ve Tahsildir.

1.3. Vergi Güvenliğini Belirleyen Unsurların Vergi Güvenlik Önlemleri Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi güvenliğini belirleyen unsurlar; verginin konusu, verginin yükümlüsü ve vergiyi doğuran olay, verginin matrahı, verginin oranı ve verginin tahsilatı gibi genellikle vergi yükümlülüğüne ilişkin unsurlardır. Bu unsurların her birinin vergi güvenliğini sağlamadaki etkileri farklıdır. Dolayısıyla yasalar düzenlenirken ülkenin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik ve kültürel özelliklerinin yanı sıra vergi güvenliğini belirleyen unsurlar arasındaki uyum da göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi takdirde vergi güvenliğine etkileri olumsuz olabilir. Örneğin verginin konusu belirlenirken vergilendirilecek konuların tamamını kapsayacak şekilde vergi yasaları hazırlanmaz ve vergi tabanı geniş tutulmaz ise vergi yasalarındaki boşluklardan faydalanmak isteyebilecek kişilere uygun şartlar sağlanmış olur.

1.3.1. Vergi Güvenliği Bakımından Verginin Konusu

Kural olarak bir verginin konusunun genişliği ile vergi güvenliği arasında diğer şartlar veri iken pozitif bir ilişki bulunmaktadır (Öncel, 2001: s. 45). Vergi konusunun genişliği, vergi sisteminde yer alan vergilendirilebilir gelir konularının tamamının vergileme yetkisine sahip olan otorite tarafından düzenlenen vergi yasalarında yer alması ile sağlanabilir. Bu yasal düzenlemeler ile vergi tabanı vergilendirilebilir tüm ekonomik faaliyetleri kapsar ise vergi güvenliğini olumsuz etkileyebilecek durumlar engellenmiş olur.

Vergi güvenliğinin sağlanması için öncelikle vergilerin neler üzerinden alınacağı ve hangi konuların vergiye tabi olacağı önemlidir. Devletin üstlendiği görevleri yerine getirebilmesi için topladığı vergilerin kaynağı ülkenin milli geliridir. Devletin ihtiyaç duyduğu fonları hangi kaynaktan sağlayacağı ve amaçladığı sosyo-ekonomik çözümleri hangi vergi ve iktisadi unsurlara dayandıracağı vergi

bakımından konu seçiminin önemini ortaya koymaktadır (Akdoğan, 2011: s. 141). Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı; ekonomik bir değer, hukuki bir muamele, fiziki bir varlık, bir olay ve maddi ya da gayri maddi unsurlardır (Pehlivan, 2016: s. 43). Bir başka deyişle; verginin konusu üzerine verginin konulduğu, vergiye kaynak oluşturan iktisadi unsurlardır (Bilici, A. ve Bilici, N. 2015: s. 134). Bu unsurlar; üretim, tüketim veya hizmetlerin konusunu oluşturan mal ve bedeller olabileceği gibi bir mal veya eşya ya da kişi ve kurumların gelirleri de olabilir.

Verginin konusu, verginin en asli unsurudur (Pehlivan, 2016: s. 43). T.C Anayasası 73. maddesi hükmüne göre, vergi ve benzeri mali yükümlülükler yasalar ile belirlenmektedir. Verginin hangi mal, hizmet, olay, işlem ya da fiilin üzerinden alınabileceği yasa koyucu tarafından belirlenmektedir. Yasalarda düzenlenmedikçe herhangi bir unsur ya da işlem üzerinden vergi alınmaz.

Verginin konusunun seçimi vergilemede adaleti sağlamak açısından büyük önem taşımaktadır (Şenyüz, ve Tathioğlu, 2012: s. 90). Seçilen vergi konuları, vergi adaletini zedelemeyen, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştıracak ve ülke ekonomisinin gelişimine uygun olarak seçilmelidir. Aksi takdirde vergi yükümlülerinin vergiye bakışı olumsuz etkilenebilmektedir. Ayrıca vergi konusunun seçimi belirlenirken vergilendirilmesi gereken bazı vergi konularının kısmen veya tamamen devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında bırakılmasını ifade eden istisnaların belirlenmesi de sağlanmaktadır. İstisnalar siyasal, iktisadi, sosyal, kültürel, teknik ve benzeri kriterler dikkate alınarak tanınmaktadır.

İstisnaların, bir diğer deyişle objektif vergi yükümlülüğü ile ilgili sınırlandırmaların geniş tutulması vergi matrahında aşınmaya yol açmasının yanında, vergi sisteminin içsel bütünlüğünün bozulmasına ve yatay ve dikey eşitlik ilkelerinin uygulama etkinliğinin azalmasına sebep olabilir. Bu nedenle vergi tekniğine düşen en önemli görevlerden biri vergi yasalarının tutarlılığını bozmayacak şekilde ve siyasal baskıların ürünü olamayacak şekilde istisnaların düzenlenmesini sağlamaktır (Turan, 1993: s. 44,45). Vergi matrahının aşınmasına yani matrahın daralmasına neden olan istisna ve muafiyet benzeri uygulamaların vergi sisteminde yer alması vergilemede etkinliği azaltır. Bu sebeple de vergi güvenliği açısından istisna ve muafiyet benzeri uygulamalar olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.

Vergi konuları seçilirken siyasal otorite çeşitli ölçüler doğrultusunda karar verirler. Birinci ölçü, düşük idari maliyetler karşılığında yüksek gelir elde etmeyi amaçlayan *mali verim* ilkesidir. İkinci ölçü, siyasal iktidarın dayandığı güçlerin çıkarları ile çatışmayan kaynakların vergilendirilmesi olan *siyasal uygunluk* ilkesidir. Vergi adaleti ilkesinin zamanımızda yukarıdaki etkenlerden sonra gelmesi vergi güvenliği bakımından ciddi bir risk oluşturmaktadır. Ayrıca vergilerin iktisadi hayatın akışını etkilememesi yani iktisadi uygunluk ilkesi de vergi güvenliği açısından dikkat edilmesi gereken bir konudur. Vergi konuları saptanırken bu ilkelerden sadece birine ağırlık verilir ve diğer ilkeler göz ardı edilirse vergi güvenliği tehlikeye gireceğinden vergi hâsılatı da olumsuz yönde etkilenebilir. Örneğin, sadece devlete yüksek gelir sağlamak için mali verim ilkesine ağırlık verilir ise ya da vergi adaleti göz ardı edilip bir kesim aşırı vergi yükü altında bırakılır ise yükümlülerin vergi ahlakı ve vergiye uyumları olumsuz yönde etkilenecektir. Bu da vergi kaçakçılığına veya vergiye karşı başka tepkilerin gelişmesine olanak sağlayıp vergi güvenliğini olumsuz yönde etkileyecektir (Aktan, 1990: s. 33).

Vergi konuları seçilirken dolaylı ve dolaysız vergiler arasında oluşturulacak dengenin sağlanması da vergi güvenliği açısından önemli bir meseledir (Turan, 1993: s. 44). Bu mesele ‘vergi güvenliğini sağlamadaki etkinlik açısından hangi vergilere önem vermek gerekir’ sorununu ortaya çıkarmaktadır. Bu konuda bir yargıya varabilmek için dolaylı ve dolaysız vergilerin bazı kriterler açısından karşılaştırılması gerekmektedir. Bu kriterler; vergi adaleti, tahsil kolaylığı, vergilerin verimliliği ve yükümlü psikolojisi olarak sıralanabilir. Vergi adaleti açısından bakıldığında, günümüzde dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil oldukları, buna karşın dolaylı vergilerin, vergi verimliliği, yükümlü psikolojisi ve idari maliyetler açısından daha uygun oldukları savunulmaktadır. Tahsil kolaylığı açısından, dolaylı vergiler daha hızlı bir şekilde tahsil edilmektedir. Vergi tahsilatında etkinlik açısından dolaylı vergilere ağırlık vermek vergilerin daha kolay tahsil edilmesini sağlayarak vergi hasılatını arttırsa da vergi adaleti açısından uygun düşmemektedir. Bu nedenle dolaylı vergiler dolaysız vergilere göre daha az adildir (Aktan, 1990: s. 33). Örneğin dolaylı vergilerden olan Katma Değer Vergisi (KDV) bu kriterler ışığında değerlendirildiğinde vergi güvenliğine katkısı açısından bir takım sonuçlar doğurmaktadır:

Bazı vergiler kendi içinde doğrudan bir güvenlik önlemidir. KDV açısından bakıldığında yükümlüleri arasında bir menfaat zıtlaması doğurması dolayısıyla; KDV'ye tabi mükellef, indirim yapabilmek için kendisine mal tesliminde bulunan satıcılardan belge talep edecektir. Bu şekilde bütün alımlar ve satışlar belgeye tabi olacaktır. Ayrıca mükelleflerin KDV ile talep ettikleri bu belgeler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahının tespitinde de kullanıldıkları için bu vergilere ait hasılatlarının da garantiye alınması mümkün bulunmaktadır (Özcan, 2015: s. 43).

Mükelleflerin alış verişleri karşılığında belge almaları verginin tam ve gerçekçi bir şekilde hesaplanabilmesini sağlar. Belge düzeninin bu şekilde sağlanması ve KDV'nin de belge düzenine bağılı bir vergi olması vergicilikte etkin bir otokontrol sisteminin kurulmasını sağlar ve vergi kaçırma olanağını azaltır. Ayrıca KDV'nin fiyatın içerisine gizlenerek tahsil edilmesi yükümlü psikolojisi açısından uygun bir vergidir. Çünkü yükümlü çoğu zaman vergi ödediğinin farkında bile olmaz. Dolayısıyla mükellefin vergiye karşı direnci azalır (Edizdoğan, Çetinkaya, ve Gümüş, 2012: ss. 315-317). Sonuç olarak, vergi konularının belirlenmesi vergi güvenliği açısından son derece önem taşımaktadır. Dolayısıyla seçilen vergi konuları vergi sistemi içerisinde tamamlayıcı bir niteliğe sahip olmalı ve bu sayede vergi sisteminin kendi içerisinde otokontrolü sağlanmalıdır.

1.3.2. Vergi Güvenliği Bakımından Vergi Yükümlüsü ve Vergiyi Doğuran Olay

Vergi yasalarında verginin konusu belirlendikten sonra diğere unsurlarında belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü vergi konusunun varlığı ve yasalarda düzenlenmesi tek başına bir sonuç ifade etmemektedir. Bu yüzden vergi yasaları vergi konusundan sonra vergi yükümlüsünün tanımını yapmışlardır. Vergi yükümlüsü, vergi yasalarına göre kendilerine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişilerdir. Vergi, yükümlüler için bir borç olarak ifade edilirken yönetim için ise bir alacaktır. Vergi yönetimi açısından alacağın doğabilmesi için, yasada öngörülen bazı ilişkilerin verginin konusu ile yükümlüsü arasında gerçekleşmesi gerekir. Bu ilişkilerin gerçekleşmesi, vergiyi doğuran olay olarak ifade edilmektedir (Şanver, 2013: s. 13). Vergi borcunun ortaya çıkması açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi şarttır ancak tek başına vergi borcunun doğması için yeterli değildir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, devletin vergi alacağının miktar açısından

belirlenmesine olanak sağlamamaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra tamamlayıcı idari işlemlerin de gerçekleşmesi halinde vergi alacağı ortaya çıkmaktadır (Kızılot, ve Taş, 2011: s. 67).

Vergileme sürecinin ilk adımını oluşturan yükümlülerin belirlenmesi ve takibi vergi güvenliğinin temel koşulunu oluşturur. Bundan dolayı vergi yönetimi yükümlüleri zamanında ve eksiksiz belirlemek için her türlü önlemi almak zorundadır. Ayrıca Eritmez (1978)'e göre; vergilendirmede diğer önemli bir mesele de vergilemeye ilişkin işlemlerin ya da vergiyi doğuran olayın anında saptanması, vergisel sonuç doğuran işlemlerin izlerinin ortadan kaldırılmasının önlenmesidir. Bu nedenle yükümlülere ait sicillerin ilgili vergi örgütlerinde tutulması ve bu sicile vergilemeyle ilgili başka kaynaklardan sağlanan bilgilerin de işlenmesi gerekir. Bunun için, kamu kuruluşlarının (tapu kadastro daireleri, noterler ve trafik sicil büroları gibi) vergi borcu doğuran olaylar hakkında verecekleri bilgilerin yanında bazı gerçek ve tüzel kişilerden alınacak bilgilerden de yararlanılabilir. Günümüz teknolojilerinin ulaştığı noktada, vergiyi doğuran olayın en çok gerçekleştiği bankalar, finans sektörü, tapu idaresi, gümrükler ve noterler ile vergi idaresi arasında bilgisayar ağı oluşturulmalıdır (Yeniçeri, 2005: s. 32). Bu sayede yükümlülerin vergi borcunu doğuran işlemleri, gelir kaynakları, kişisel ve ailevi durumları gibi vergilemeye etki eden durumları, gerçeğe yakın şekilde vergi yönetimince yakından izlenmiş olur.

Yükümlüler, vergi konusuna ilişkin faaliyetlerini vergi yönetiminin etkin olarak çalışmadığını düşünerek gizleme yoluna gidebilirler. Bu nedenle vergi hukukunda kanun koyucunun amacı, vergiyi doğuran olayları kaçınılması olanaksız bir biçimde formüle etmek ve mümkün olduğu kadar eksiksiz ve sürekli olarak gerçekleşmesini sağlamaktır. Bu sayede başarılı, güvenli ve verimli bir vergileme yapılmış olur. Bu nedenle bu sahada sadece hukukçulara özgü bir ifade sanatı yeterli olmayacaktır. Çünkü yükümlüler normal şekilde yapılması halinde yükümlülük doğurucu olayın meydana gelmesine neden olacak bir hukuki muameleyi yasa boşluklarından yararlanarak şu veya bu şekle dönüştürebilmektedir. Bu sayede vergiden tasarruf etme hususunda birçok olanaklara sahip olabilmektedirler. Bu yüzden vergi yükümlülüğünün sınırlandırılmasına ilişkin hükümleri ve muhtemel etkilerini de dikkate alabilmek için vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde

hukuksal tecrübenin yanında özellikle iktisadi hayat hakkında da yeterli bilgiye sahip olmak zorunludur (Turhan, 1993: s. 48).

Sonuç olarak vergi yükümlüsünün belirlenmesi ve vergiyi doğuran olayın doğru olarak saptanması vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir. Aksi halde yani vergi yükümlüsünün yanlış belirlenmesi ve vergiyi doğuran olayın yanlış saptanması durumunda vergi idaresine güven azalacaktır. Dolayısıyla vergi idaresine güvenmeyen yükümlülerin vergiye gönüllü uyumu yerine vergiye karşı tepki olan vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi vergi gelirlerini azaltacak durumlara yöneltecektir.

1.3.3. Vergi Güvenliği Bakımından Verginin Matrahı

Verginin matrahı, verginin hesaplanmasına esas teşkil eden bir madde, bir değer, bir miktar ya da olaydır. Bir başka tanımlamaya göre ise, vergi konusunun vergi borcunu hesaplamak amacı ile döndürüldüğü teknik ya da ekonomik miktardır (Edizdoğan vd., 2012: s.149). Verginin matrahı, vergi konusunun indirildiği teknik ve ekonomik miktar olduğuna göre, matrahın sınırları da vergi güvenliğini belirleyici rakamsal faktörler olarak ifade edilebilir. Verginin konusuna oranla matrahın genişlik ölçüsü, hesaplanma yöntemleri, muafiyet ve istisnalar ile indirimleri yükümlülük sınırları açısından belirleyici olmaktadır. Yükümlülüğün sınırları ise vergi güvenliğinin belirleyici öğelerindendir (Öncel, 2001: s. 46).

Nüfus artışı, vergi konusunun genişliği ve teknolojik gelişmeler sonucu mükellef sayısı geçmişe oranla önemli ölçüde artmıştır. Vergi matrahının muafiyet ve istisnalar ile aşındırılması vergi uygulamalarını güçleştirmektedir. Ayrıca vergilerin doğruluğunun araştırılmasını amaçlayan denetim faaliyetlerini de zorlaştırmakta ve vergilerin güvenliğini olumsuz yönde etkilemektedir (Due, 1963: s. 105, Şanver, 2013: s. 15). Vergi yükümlülerinin bu denli fazla olması vergi idaresi tarafından yapılacak denetimler açısından olumsuzluklar doğurabilir. Bu açıdan etkin bir vergileme için vergi matrahı titizlikle belirlenmelidir. Bu sayede vergi yükümlüleri önceden yapacakları ayarlamalar ile vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yollarına başvurma imkânı bulamamalıdır.

Muafiyet ve istisnaların geniş tutulması sonucu bildirilecek vergi matrahının daraltılması vergi güvenliğini olumsuz yönde etkiler (Özer, İlhan, 1977: s. 105, Yeniçeri, 2005. s. 34). Vergi sisteminde yer alacak muafiyet, istisna ve çeşitli

indirimlerin fazla olması belge düzenini bozar ve işlemlerin bütünlüğüne zarar verir. Özellikle beyana dayanan vergilerde piyasa işlemlerinin çıkar çatışması sonucu oluşturduğu özdenetim en önemli vergi güvenlik önlemidir. Vergi yasaları ile bu denge ne kadar iyi sağlanabilirse vergi güvenliği de o derece etkin olur. Oysa teşvik veya sosyal amaçlı sağlanan muafiyet ve istisnalar bu dengenin bozulmasına sebep olmaktadır.

Teşvik ve sosyal amaçlı vergi konusuna göre matrahının daraltılması ve bunun sonucunda belge düzeninin olumsuz etkilenmesi vergi güvenliği açısından belirtilen olumsuz etkileri artıracaktır. Kuşkusuz buradaki değerlendirmeler vergi kapasitesi ve vergi optimumu sınırları ile yakından ilgilidir. Vergi kapasitesi ve vergi optimumu sınırları içerisinde vergi yükümlülerini arttıracak şekilde vergi matrahının genişletilmesi vergi hâsılatını ve güvenliğini pozitif yönde etkileyecektir. Vergi yükümlülüğünün genişletilmesi halinde vergi hâsılatı başlangıçta artma eğiliminde olsa da vergi optimumu dolayısıyla yükümlülükteki genişletmeler bir noktadan sonra vergi hâsılatı açısından daha düşük oranda artış sağlayacaktır. Vergi optimumunu aşacak şekilde vergi yükümlülüğünün genişletilmesine devam edilmesi ise bir noktadan sonra vergi hâsılatının azalma eğilimi göstermesine sebep olur (Öncel, 2001: s. 46).

Yapılan tanımlamalar ve değerlendirmeler sonucunda vergi matrahının belirlenmesinin vergi güvenliği açısından en az verginin konusunun belirlenmesi kadar önemli olduğu görülmektedir. Bu açıdan vergi yasaları düzenlenirken gerek verginin konusu ve yükümlüsü gerek verginin matrahı titizlikle ele alınmalı ve vergi yükümlülerinin önceden yapacakları bir takım ayarlamalar ile vergiden kaçınma veya vergi kaçırmalarına olanak vermeyecek şekilde düzenlenmelidir.

1.3.3.1. Matrahın Saptanmasına İlişkin Usuller ve Vergi Güvenliği

Vergi matrahının yasalardaki ilke ve kurallara göre saptanması yükümlülerin vergi borcunun hesaplanmasına temel teşkil etmektedir ve vergi güvenliği açısından büyük önem taşımaktadır. Çağdaş gelişmelere uygun olarak Türkiye’de de vergi matrahının belirlenmesi işlemi gelişme göstermiştir. Türkiye’de uygulanmakta olan vergilerin tamamına yakınında matrahın saptanmasına ait işlemler, beyan ilkesi gereği yükümlü ya da vergi sorumluları tarafından yerine getirilmektedir. Ancak bazı durumlarda özellikle beyan esaslı uygulamasının güçlük çektiği durumlarda ve beyan

esasının zaman zaman aksayan yönlerini tamamlamak amacı ile matrahın götürü usulde, basit usulde ve vergi idaresi tarafından saptandığı durumlar olmaktadır (Günter, 1976: s. 76, Yeniçeri, 2005: s. 35).

Bu usuller kullanılarak vergi idaresine bazı haklar tanınmakta ve vergi denetimleri açısından kolaylık sağlanmaktadır. Ayrıca vergi yükümlülerinin kendileri açısından daha verimli olan beyan usulüne uymaları sağlanmış olur. Çünkü beyan usulüne uymayan yükümlülerin vergileri idarenin tek taraflı hükmüne bırakılması bazen vergi yükümlülerini açısından sorun teşkil edebilir ve ödemeleri gerekenden daha fazla vergi ödemeleri istenebilir. Beyan usulünün aksayan yönlerinin tamamlanmasının yanında vergi tabanının da genişletilmesini sağlayarak vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlanmaktadır. Ayrıca bu usullerin kullanılmasının başka bir boyutu da vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve vergi güvenliğine katkı sağlanmasıdır.

1.3.3.1.1. Beyan Usulü ve Vergi Güvenlik Önlemleri

Çağdaş vergi sistemlerinde beyan usulü temel hesaplama yöntemi olarak kabul edilmektedir. Verginin hesaplanması için gerekli tüm bilgilerin yazılı olarak yükümlü tarafından vergi idaresine verilmesi ve bu bilgilere dayalı olarak verginin hesaplanması beyan usulüdür (Edizdoğan vd., 2012: s. 150). Vergiye tabi unsurların en iyi yükümlüler tarafından bilinebileceği varsayılmakta ve bunların değer ya da miktarlarının yükümlüler tarafından vergi dairelerine bildirilmesi öngörülmektedir. Burada amaç yükümlülerin vergiye tabi unsurlarını ve vergiye esas oluşturacak değer ve miktarlarını yürürlükteki yasalara uygun olarak bildirilmesidir (Akdoğan, 2015: s. 144). Bu durum vergi güvenlik önlemlerinin önemini ortaya koymaktadır.

Vergi yükümlülerinin veya beyanname vermek zorunda bulunanların bu yükümlülüklerini her zaman doğru bir şekilde yerine getireceklerini ileri sürmek olanaksızdır. Bundan dolayı oto kontrol uygulamaları ve vergi incelemeleri yoluyla sorumluluklarını gerektiği gibi yerine getirmeyen yükümlülerin kontrolü ve denetlenmesi gereklidir (Akdoğan, 2011: s. 145). Beyan usulünün en önemli yanı olan vergi adaletini ve beyan usulünde etkinliği sağlamak için yükümlülerin denetlenmesi ve ihtiyaç halinde yaptırımların uygulanması bir gerekliliktir.

Yükümlülerin gerçek vergilendirilecek gelirlerini beyanda bulunabilmeleri için yükümlülük ile ilgili yerine getirmeleri gereken bazı ödevleri önceden yerine

getirmeleri koşuluna bağlıdır. Bu ödevlerin başında, vergi borcunun hesaplanmasına dayanak oluşturacak olan vergi matrahının doğru olarak ortaya çıkartılması gelir. Bunun için yükümlülerin vergilemeye ilişkin bilgi ve belgeleri düzeni olarak tutmaları, vergi idaresinin kendilerine yüklediği diğer şekli ödevlerini ve bildirimleri zamanında ve eksiksiz yerine getirmeleri gerekir (Şanver, 2013: s. 16).

Vergi yasaları ve muhasebe sistemi, vergileme ile ilgili bilgi ve belgelerin toplanması, kayıtlara geçirilmesi ve sonuçların doğru olarak ortaya çıkartılması bazı bilgi ve tekniklerin bilinmesini sağlar. Bu bilgi ve tekniklerin yükümlüler tarafından bilinmediği ülkelerde vergi matrahının doğru olarak hesaplanması için vergi idarelerine büyük görev ve sorumluluk düşer. Çünkü yükümlüler vergilemeye ilişkin ödevlerini yerine getiremeyecek olurlarsa bu ödevleri yerine getirilmesi görevi vergi idaresine düşecektir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 4. maddesinde; "Vergi daireleri, mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir." şeklinde tarif edilmiş ve görevli kılınmıştır.

TVS'de yer alan gelir, kurumlar, katma değer, emlak, veraset ve intikal gibi birçok vergi alanında beyan esaslı uygulanmaktadır. Yükümlüler tarafından yapılan beyanların ve bu beyanların dayanağını oluşturan defter ve belgelerin, vergi idareleri tarafından sürekli olarak inceleme altında tutulması yani denetlenmesi gereklidir. Bu incelemeler sonucunda gerçeğe aykırı beyanda ve yasalara aykırı davranışlar yasalarda öngörülen cezalara çarptırılmaktadır (Yeniçeri, 2005: s. 36).

Yükümlülerin matrahlarının tespiti için vergileme sürecinde meydana gelen gelişmeler sonucu, idareye geniş yetki veren yöntemler terk edilerek bunun yerine yükümlülerin beyanlarından geniş ölçüde yararlanma yöntemine başvurulmaktadır. Beyan usulüyle vergilendirmede verginin eksiksiz, adil ve güvenli biçimde uygulanabilmesi için yükümlülerin, şahsi durumları, gelir ve giderleri, iş hacimleri, yaşayış seviyeleri ile vergi idarelerinin yakından ilgilenmesi gerekmektedir. Böyle bir durumun yükümlüler ile idare arasında münakaşalara yol açabileceği şüphesizdir. Bu açıdan yükümlülerin beyanlarının doğruluğunun objektif esaslara dayanan belge ve ölçüler ile ispat edilmesi zorunluluğu doğmaktadır (Çelenoğlu, 1967: s. 188). Ancak vergi güvenliğinin sağlanması ve beyan usulünün başarılı olabilmesi vergi idaresinin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir vergi denetimi sayesinde yükümlülerin vergi beyanlarını doğru ve eksiksiz yapabilmeleri sağlanabilir.

1.3.3.1.2. Götürü Usul ve Vergi Güvenlik Önlemleri

Götürü usul, vergilendirmeye esas oluşturan değer veya miktarın tek tek belirlenmesi yerine, aynı durumdaki tüm konu ve vergi yükümlülere için bütünlük içinde ve genel olarak belirlenmesidir (Akdoğan, 2011: s.147). Götürü usulde matrahın tespiti, beyan yönteminin uygulanmasının güç olması, yükümlülerin bilgi düzeylerinin yetersiz olması ve bazı teknik zorlukların bulunması halinde matrahın benzer yükümlülerin tümünü kapsayacak şekilde bütün olarak tespit edilmesidir (Bayraklı, 2009: s. 82). Götürü usul, kazanç ve gelirlerin saptanmasının güç olduğu hallerde ya da politik nedenlerle bazı karinelere yararlanılarak matrahın tespitine yardımcı olur. Götürü usul, formaliteleri önemli ölçüde azaltması, mükellefin ihmal ve hatalarını gidermesi, mali yönetimin var olan sorunlarını hafifletmesi ve siyasi etkenlerden dolayı tercih edilmekte ve uygulanmaya devam edilmektedir (Özbilen, 2012: s. 229). Aynı durumdaki tüm konulara ve yükümlülere aynı şekilde muamele edilmesinden dolayı götürü usul diğer tespit usullerine göre daha objektif ve daha geneldir.

Götürü usulde vergilendirme, bazı yükümlülerin lehine bazı yükümlülerin ise aleyhine sonuç doğurabilir. Bu yüzden vergi adaletini bozabilir. Götürü usul, gerçek vergi matrahına ulaşılması halinde hiç vergi ödemeyecek veya bu usulün öngördüğünden daha düşük vergi ödeyecek yükümlülere, genel olarak belirlenen matrahlar üzerinden vergi ödemek zorunda bırakabilir. Aynı durum, götürü matrahlara kıyasla daha yüksek gelir elde edenler açısından da ters yönde geçerlidir. Gerçek usul uygulandığı takdirde, götürü usule kıyasla daha yüksek tutarda vergi ödemeleri gereken yükümlülerin, sabit, sınırlı ve düşük tutarda vergi ödemelerine olanak verebilir. Dolayısıyla vergi erozyonuna sebep olur ve vergi ödeme gücünün dikkate alınmaması sonucunu doğurur. Sonuç olarak vergide adalet ilkesine ters düşer (Akdoğan, 2011: s. 148).

Ayrıca götürü usule tabi yükümlüler fatura ve benzeri belgeleri almak ve muhafaza etmek zorunda olsalar da bu tür belgeleri düzenlemek, defter tutmak ve beyanda bulunmak gibi zorunlulukları bulunmadığından dolayı belge düzeninde kopmalara neden olmaktadır. Belge düzenindeki kopmalar nedeniyle, gelir vergisinin milli gelir içerisinde oturtulduğu tabanda büyük boşluklar yaratmakta ve vergi denetiminin etkinliğini engelleyerek bu kesimle iş ilişkisinde bulunan

yükümlülerin vergi kaçırmalarına fırsat vermektedir (Saral, 1980: s. 119). Bir diğer deyişle; götürü usulde vergilendirilen yükümlüler, kendi faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri kayıt dışında bırakmalarının yanında iktisadi ilişkide buldukları diğer yükümlülerin de belge düzenlerini bozarak onların faaliyetlerinin kayıt dışında kalmasına sebep olmakta dolayısıyla kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olmaktadır (Dızman, ve Yanık, 2016: s. 354).

TVS’de 22.07.1988 tarihli ve 4369 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeler sonucunda, götürü usulde vergilendirilmenin kapsamı daraltılmıştır. Ancak örneklerine rastlamak mümkündür. Gelir vergisinde diğer ücret matrahının tespiti ve yabancı ulaştırma kurumlarında matrah tespiti gibi. Bunların yanı sıra kanunlarda çeşitli götürü gider hükümlerine de yer verilmektedir (Oktar, 2013: s. 91). Götürü usul ile vergi matrahının belirlenerek vergilendirilmenin yapılması, belge düzenine dayanmadığından vergilendirilmeye etki eden işlemlerin kayıt dışı kalmasına neden olabilmektedir. Ayrıca gerçek gelir üzerinden vergi alınması yerine götürü usulde vergi alınması vergi adaletini bozmaktadır. Dolayısıyla kayıt dışı işlemlere açık yapısı, belge düzenini engellemesi, vergi kaybına neden olması ve vergi tabanını aşındırma rolü dikkate alındığında uygulamanın kapsamının daraltılmasının vergi güvenliği açısından fayda sağlayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

1.3.3.1.3. Basit Usul ve Vergi Güvenlik Önlemleri

TVS’de gerçek kişilerin gelirlerinin beyanı 4369 sayılı yasadan önce gerçek ve götürü usulde vergilendirme olmak üzere bir ayrıma tabiydi. 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 4369 Sayılı Kanununun 31. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın “Götürü Usulde Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 46. maddesinin yerine “ Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı yeni bir düzenleme getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre GVK’nın 47 ve 48. maddelerinde sayılan şartları taşıyan mükelleflerin ticari kazançları basit usulde tespit edilecektir. GVK 46. maddesinde düzenlenen basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır şeklinde tanımlanmıştır. Bu fark yapılan faaliyetlerle ilgili olmalı ve VUK hükümlerine göre alınması ve verilmesi zorunlu olan alış, giderler ve hâsılatlar ile ilgili belgelerde yazılı olan tutarlara göre hesaplanır. Tespit edilip beyan edilen kazançlar vergi tarhının esasını oluşturur.

Basit usulde vergilendirme kapsamındaki mükelleflere, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden farklı olarak bir takım kolaylıklar sağlanmıştır. Bu kolaylıklar; defter tutmamak, vergi tevkifatı yapmamak, muhtasar beyanname vermemek, geçici vergi ödememek, engellilik indiriminden faydalanmak vb. olarak sıralanabilir (Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), 2018: s. 1). Basit usul, düşük hasılat elde eden yükümlüleri karışık mevzuat yükü ile karşı karşıya bırakmamak, çok fazla olan vergi ödevleri ile yormamak ve ayrıntılı hesaplar ile uğraştırmamak için getirilmiş kolay anlaşılır bir usuldür. Bazı yükümlülerin, ticari kazançlarının bilanço ve işletme hesabı esasına göre tespit edilmesinin zor olması ve mali güçlerinin sınırlı olması, okuma yazma bilmemeleri, bilgi düzeylerinin düşük olması nedeniyle gerçek usulün gerektirdiği defter ve hesapları tutamamaları sebebiyle basit usule göre vergilendirilmeleri öngörülmüştür. Esnaf muafiyetini kaybeden ve vergiye tabi olan en düşük geliri elde eden ticari kazanç sahipleri bu usule göre vergilendirilirler. Başka bir ifadeyle; gerçek usulde vergilendirme ile esnaf muafılığı sınırları arasında kalan ticari kazanç elde eden yükümlüler basit usulde vergilendirilirler (Arslan, ve Biniş, 2012: s. 55).

Basit usulde vergilendirilen yükümlülere sağlanan kolaylıkların yanı sıra bazı sorumluluklar da yüklemektedir. Basit usule tabi olan yükümlüler defter tutmamakla birlikte, VUK hükümlerine göre fatura, perakende satış vesikaları ve diğer belgeleri düzenlemek ve bu belgeleri kullanmak zorundadırlar. Ayrıca basit usule tabi olan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar (Yıldız, Yılmaz ve Akbulut, 2016: s.25). Kayıt dışı ekonomik faaliyetleri önlemeye ve kayıt altına alınmasına yönelik etkin bir denetim mekanizması kurularak belge düzeninin tam anlamıyla yerleşmesi önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. 4369 Sayılı Kanun bu amaç doğrultusunda götürü usulde vergilemeye son vermiş, bunun yerine belirli şartları taşıyan yükümlülerin ticari kazançlarının basit usulde vergilendirilmesini öngörmüştür. Daha önceki sistemden farklı olarak basit usulde vergilendirmeyle belge alıp verme zorunluluğu getirilmiştir. Ancak götürü usulde vergilendirilme uygulamadan kaldırılınca, ticari hayatta belge alınıp verileceği böylece belge düzeninin yerleşeceği öngörülmüştü. Sonuç olarak yapılan harcamalar için belge alınacak, bu da hâsılatı ve nihai olarak beyan edilecek matrahları arttıracaktı. Nihai olarak yapılan bu düzenlemeler olumlu sonuç vermemiş, vergi sisteminde oldukça adaletsiz ve boşluk yaratan bir işleve sebep olmuştur (Gümüş,

2013: s. 81). Götürü usul yerine vergi sistemimize dahil edilen basit usul uygulaması istenilen sonuçları vermemiştir. Mükellefin gerçek gelirinin vergilendirilmesi ve belge düzeninin yerleşmesini amaçlayan bu düzenleme amaçlarını gerçekleştirememiş ayrıca belge düzeninin işleyişini daha da bozan bir yapıya bürünmüş ve vergi sisteminin kavrayamadığı alanı artırmıştır (Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), 2007: s. 25).

Çağdaş vergileme anlayışının gereği olarak vergilemede beyan usulü benimsenmesi ile mükelleflerin gerçek gelirlerinin vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Beyan usulü ile beraber basit usulde vergilendirme uygulamasının belge düzeninin oluşması açısından önemli bir basamak olması öngörülmüştür. Ancak mükellefler açısından öngörülen bu durumun farklı sonuçlar doğurduğu görülmektedir. Basit usulde vergilendirme uygulamasının etkin bir şekilde yürütülmesi için öncelikle vergi bilincinin oluşmasının gerekliliği görülmektedir. Vergi bilincinin oluşması sayesinde belge düzeni de sağlanacağı ve dolayısıyla mükelleflerin gerçek gelirlerinin vergilendirilmesi sağlanmış olacaktır. Bunun dışında kanunda yapılacak düzenlemeler ile belge alıp verme zorunluluğunun sağlanması için cezaların caydırıcı olması da vergi güvenliğinin sağlanması açısından önemli bir adım olarak görülmektedir.

1.3.3.1.4. İdarece Takdir Usulü ve Vergi Güvenlik Önlemleri

İdarece takdir usulü, matrahın belirlenmesi konusunda çeşitli dış göstergeler yerine, idarenin takdir yetkisini kullanmasıdır (Akdoğan, 2011: s. 149). Bir başka tanıma göre; yükümlülerin matrah ve vergilerini beyan etmemeleri ya da beyan edilmesi gerekenden daha düşük olarak beyan etmeleri durumunda matrahın idarece tespit edilmesi usulüdür. Bu yöntem ile beyan esasının pekiştirilmesi sağlanırken, ortaya çıkacak vergi kaçaklarının da tespit edilmesi amaçlanmaktadır (Bayraklı, 2009: s. 82). İdarece takdir usulü, vergi idaresine çok geniş yetki vermektedir. Kuramsal olarak gerçek vergi matrahını saptamayı amaçlayan bu usulün uygulama açısından çeşitli sakıncaları bulunmaktadır. Yükümlülerin her çeşit kişisel ve mesleki bilgilerinin görevlendirilen komisyonların keyfi ve öznel takdirlerine bırakılması kötü sonuç doğurabilir (Akdoğan, 2011: s. 149). Ayrıca görevlendirilen komisyonlar keyfi ya da yönetim veya mükellefi kayırcı takdirde bulunmaları vergi adaletini bozabilir.

Oktar'a göre ise; geçmişte yaygın olarak kullanılan idarece takdir usulü, idarece görevlendirilen komisyonların öznel değer yargılarının etkisine açık olması, yükümlülere ait gizli kalması gereken bilgi ve belgelerin açıklanmasına yol açması dolayısıyla vergi psikolojisine aykırıdır. Ayrıca vergilemede kesinlik, eşitlik ve adaleti sağlamada yetersiz kalmaktadır (Oktar, 2013: s. 90). Vergi matrahının idarece takdir edilmesi; beyan esasına katkıda bulunması ve ortaya çıkacak vergi kaçaklarını engellemesi, idarenin vergi matrahını yükümlüye bırakmadan kendisinin belirlemesi açısından idareyi güçlü kılması yönleriyle vergi güvenliğine katkı sağlamaktadır. Ancak yükümlüler arasında oluşmuş otokontrolü kaldırması açısından vergi güvenliği tehdidi oluşturabilmektedir.

1.3.3.2. Vergi Güvenliği Bakımından Tarh Şekillerinin Değerlendirilmesi

Verginin tarhı, kanunlarda yazılı matrah ve oranlar üzerinden yükümlünün ödeyeceği vergi borcunun hesaplanması ve ödenecek miktarının belirlenmesidir (Edizdoğan, vd., 2012: s. 164). VUK'un 20. maddesinde verginin tarhı, "vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi borcunun doğması için başlıca dört etkenin olması şarttır. Bu etkenler; Vergi kanunu, bütçe kanunu, vergiyi doğuran olay ve tarh işlemidir. Vergi kanunu ile genel ve objektif şekilde konulan yükümlülük, tarh işleminin yapılması ile belli bir kişiden istenebilecek bir alacak şeklini alır (Edizdoğan vd., 2012: s. 164). VUK'da düzenlenen ve uygulanan tarh şekilleri; beyana dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı, idarece vergi tarhı ve hataların düzeltilmesi yoluyla tarh olmak üzere beş başlık altında ayrıca vergi güvenliği açısından incelenecektir.

1.3.3.2.1. Beyana Dayanan Tarh ve Vergi Güvenliği

İdeal bir vergi sisteminin yöntemlerinden biri olan beyana dayalı tarh işleminde vergi matrahı yükümlü tarafından saptanıp bildirilir. Beyan usulünde, matrah bizzat yükümlü tarafından saptanmış olduğundan, yükümlünün kendi saptaması üzerine yapılacak tarh işlemine ilke olarak bir itirazının bulunmayacağı gerekçesiyle vergi tarhiyat ile birlikte tahakkuk da etmiş sayılır ve tahakkuk fişi kesilir. Bu işlemler sonucunda vergilendirme sürecinin ayrı birer teknik aşaması olarak düşünülen tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olur (Öncel,

Kumrulu, ve Çağan, 2015: s. 96). Beyan esasında, yükümlüler tarafından idareye bildirilen vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu Vergi Dairesi tarafından kontrol edilmektedir (GİB, 2007: s. 3).

Beyanın doğru olmaması durumunda yükümlüye ilave vergi tarhı ve ceza uygulaması yoluna gidilir. Görüldüğü üzere beyan usulünde vergi idaresi yükümlünün bildirimine dayanarak önce vergi tarhı yapmakta fakat bu bildirimlerin incelenmesi sonucunda eksik kalmış matrahlar bulunursa bu eksikler için de ek tarhiyat yapma hakkını bir güvenlik önlemi olarak elinde bulundurmaktadır. Ayrıca beyan esasının yükümlüler arasında oluşturduğu karşılıklı denetim de vergi güvenliğine katkı sağlamaktadır.

1.3.3.2.2. İkmalen Vergi Tarhı ve Vergi Güvenliği

Beyan usulünde belli bir tarhiyattan sonra ortaya çıkan, ek ya da tamamlayıcı vergi tarhı olarak da adlandırılan bu işlem idarece saptanan matrah farkı için yapılan bir vergilendirmedir (Öncel vd., 2015: s. 97). VUK' a göre "ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir". İkmalen vergi tarhının yapılabilmesi için kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere iki koşul gereklidir. Birincisi, daha önce aynı vergi için bir tarhiyat yapılmış olması. İkincisi, ikmalen tarhiyata ilişkin matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olmasıdır (GİB, 2007: s. 4).

İkmalen vergi tarhı aslında vergi güvenliğini sağlamaya yönelik tamamlayıcı nitelikte bir tarh usulüdür (Yeniçeri, 2005: s. 43). Vergisini kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun beyan etmeyen yükümlülerin vergi idaresi tarafından yapılan incelemeler sonucunda bulunacak matrah farkları üzerinden cezalı bir tarhiyat ile karşılaşacaklarını bilmeleri yükümlüleri doğru beyanda bulunmaya yöneltmektedir. Dolayısıyla ikmalen vergi tarhiyatı dolaylı da olsa vergi güvenliğini olumlu yönde etkilemektedir.

1.3.3.2.3. Re'sen Vergi Tarhı ve Vergi Güvenliği

VUK' un 30. Maddesine göre; "Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır" şeklinde tanımlanmıştır. Kızılot' a göre VUK' un 30. maddesinden anlaşılacağı üzere, re'sen vergi tarhının amacı, Vergi Dairelerinin bilgisi dışında bırakılan matrahın gere en yakın miktarının saptanmasıdır (Yakar, 2011: s.143). Bu sayede vergi kaybı azaltılarak vergi hâsılatı artırılması sağlanabilir.

Vergi kanunlarında açıkça belirtildiği gibi kanunda aksine bir hüküm olmadıkça esas uygulanması gereken tarh yöntemi beyana dayalı tarh yöntemidir. Kızılot' a göre; beyan yönteminin sonucu olarak yükümlülere beyanın doğruluğunu gösteren belge ve kanıtları bulundurma görevi yüklenmiştir. Yükümlü yasa ile verilmiş olan bu devi yerine getirmemezse yani yükümlünün belge, defter ve kayıtları idarenin denetimi için elverişli değilse beyana dayalı tarhın esas almış olduğu yükümlü beyanının doğruluğu karinesi dikkate alınamayacağı için vergi idaresi matrahı re'sen takdir ederek vergiyi de re'sen tarh eder (Yakar, 2011: s. 143). Re'sen vergilendirme bu yönü itibariyle beyan esasıyla vergilendirilemeyen vergi alacağının tespiti açısından bir güvenlik önlemi niteliği taşımaktadır.

1.3.3.2.4. Verginin İdarece Tarhı ve Vergi Güvenliği

VUK'un mükerrer 30. maddesine göre; "Verginin idarece tarhı, ikmalen ve re'sen vergi tarhları dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir". İdarece verginin tarh edilmesinde, VUK'un 131. maddesi gereğince düzenlenecek yoklama fişine dayandırılması gerekir.

İdarece tarhta, yükümlüler kanunun öngördüğü bazı görevleri yerine getirmemek suretiyle tarhiyatın zamanında yapılmamasına neden olmaktadır veya beyannamelerini vermeleri gereken srelerde vermemektedirler. Bu durumda vergi

idaresi tek taraflı olarak tarh işlemini gerçekleştirmek durumunda kalmaktadır. Dolayısıyla olağan yol olan beyan esasına dayalı tarh edilemeyen vergilerin güvenliğini sağlamak amacıyla vergi idaresi, ikmalen veya re'sen tarh edilen matrahların dışında kalan durumlarda vergi kaybı yaşanmaması için idarece tarhiyat yoluna gitmektedir.

1.3.3.2.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yolu ile Tarh ve Vergi Güvenliği

Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK. md. 116). Vergi hatası, vergiye ilişkin hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. VUK 117. maddesine düzenlenen hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olmasıdır. VUK 118. maddesinde düzenlenen vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak sıralanmaktadır.

Vergi idareleri veya yükümlüler tarafından vergilendirme işlemleri sırasında yapılan hataların fark edilmemesi vergi güvenliği açısından sakıncalı bir durumdur. Haksız bir şekilde fazla ya da eksik vergi istenmiş veya alınmış olabilir. Bu gibi durumlarda vergi idaresi eksik tarh edilen kısmı tamamlamak ve fazla ödenen kısmı da iade etmek durumundadır. Böylece yükümlülerin idareye olan güvenlerinin yanında vergi adaleti ve vergi güvenliği de sağlanmış olacaktır.

1.3.4. Vergi Güvenliği Bakımından Verginin Oranı

Vergi politikası belirlenirken devletlerin dikkate alması gereken en önemli etkenlerden biri vergi oranlarıdır. Vergi oranları belirlenirken ise devletler bazı sınırlamalar ile karşılaşmaktadır. Bu sınırlamalar; hukuki, iktisadi, mali ve siyasi sınırlamalar şeklinde sıralanmaktadır. Vergilemede hukuki sınırlamayı, anayasa, yasa ve mevzuattaki diğer düzenlemeler oluşturur. Türkiye'de hukuki vergi sınırlaması Anayasa ile başlar. T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde temsilsiz ve kanunsuz vergi olmaz prensibi benimsenmiştir ve açık bir şekilde belirtilmiştir. Bu maddelerde yükümlülerin mali güçlerine göre vergilendirileceği ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılacağı hükme bağlanmıştır. Ayrıca vergi oranlarına ilişkin kanunun

belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği hükmüne de yer verilmiştir.

Devletlerin karşılaştıkları sınırların bir diğeri iktisadi sınırdır. İktisadi sınır, vergi kapasitesinin en etkin biçimde kullanılabileceği nokta şeklinde ifade edilmektedir. Birey için gelirinin tümü iktisadi sınırının son noktasıdır. Ancak bireylerin vergi iktisadi sınırı dikkate alınmadan, gelirinin tümü ya da tümüne yakın vergilendirme politikası uygulanması ekonomiye zarar verir (Sağbaş, 2013: s. 30). Bireylerin gelirlerinin tümü itibariyle vergi olarak alınması halinde devletin ekonominin bütün fonksiyonlarını üstlenmesi zorunlu olurdu (Turhan, 1976: s. 102). Dolayısıyla devletler vergi politikasının başarılı olabilmesi için vergi alırken bireyin vergi iktisadi sınırını dikkate almalıdır.

Mevcut bir verginin oranının artırılmasına rağmen vergi gelirlerinde herhangi bir artışın olmadığı nokta mali sınır olarak nitelendirilmektedir. Swift'in vergi çarpım tablosu olarak adlandırılan teorisine göre, vergi tarifesinde yapılacak % 100' lük bir artış vergi gelirlerinde aynı oranda değil, daha az bir artış sağlamaktadır. Hatta bazı durumlarda vergi gelirinin mutlak olarak azalmasına yol açabilmektedir (Turhan, 1993: s. 349). Kaynaklarda vergi oranlarıyla vergi hâsılatı arasında pozitif bir ilişki olmadığı konusu Laffer Eğrisi ile açıklanmaktadır. Bu eğriye göre, vergi oranı 0 ve % 100 iken vergi hâsılatı sıfırdır. Vergi oranı artarken belli bir maksimum noktaya ulaşıncaya kadar vergi hâsılatı da artmakta ancak, bu nokta aşılsa vergi oranının artmasına rağmen vergi hasılatı düşmeye başlar (Çukurçayır, 2011: s. 330). Aynı görüş Laffer'den yıllar önce İbn-i Haldun tarafından 14. yüzyılda Mukaddime adlı eserinde; "Toplumun oluşumunun başlangıçta küçük matrahlar yüksek vergi hasılatı sağlarken toplumun genişlemesi ile vergileri büyük matrahlara rağmen düşük vergi hasılatı sağlanmaktadır" şeklinde açıklanmıştır (Öztürk, 2012: s. 75).

Vergilendirmede devleti sınırlayan bir diğer etken ise vergilemenin siyasal sınırıdır. Siyasal sınır, vergi nedeniyle oyların düşmeye başladığı noktadan bir önceki fiili durum olarak ifade edilmektedir. Devleti yöneten siyasal iktidarlar vergi oranlarını düzenlerken oy kaybı yaşamamak için bireylerin psikolojik sınırlarına göre hareket ederler. Downs'a göre seçmen kendisi için daha fazla fayda sağlayacağına inandığı partiye oy verir (Sağbaş, 2013: s. 32). Dolayısıyla siyasal sınırlama

açısından iktidardaki partiler oy kaygısı nedeni ile vergi oranlarını düzenlerken dikkatli davranmak zorunda kalmaktadırlar.

Vergi oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında pozitif bir ilişki vardır (Demircan, 2004. s. 540). Nitekim birçok yükümlü tarafından kayıt dışılığın sebebi olarak vergi oranlarının yüksekliği gösterilmektedir. Yükümlülere göre vergi oranlarının yüksekliği, gelirin büyük oranda elden çıkmasına ve sermayenin azalmasına neden olmakta bunun sonucunda ise ticari faaliyetlerin büyütülmesinin engellendiği kanısına varılmaktadır. Dolayısıyla az vergi ödenerek kayıt dışına çıkmanın yolları aranmaktadır (DPT, 2001: s. 33). Vergi oranları, yaygın bir şekilde özellikle gelir vergisi kaçakçılığının birincil belirleyicisi olarak kabul edilmiştir (Carene, ve Nourzad, 1990: s. 189). Vergilemenin belirli bir sınırı vardır ve bu sınır aşıldıktan sonra yükümlülerin tepkileri ile karşılaşılır. Özellikle vergi erozyonunun, vergi oranlarının yüksek olmasının sonucu olduğu ve vergi oranlarındaki artışın sonuçları sonrasında gelen vergi düşüşleri ile bile telafi edilemeyeceği, yapılan araştırmalarda gösterilmektedir (Ay, Sugözü, ve Erdoğan, 2014: s. 27).

Vergi kayıp ve kaçaklarının sebebi olarak gösterilen yüksek vergi oranları vergi güvenliğini de tehlikeye sokabilmektedir. Yükümlüler tarafından kayıt dışılığın nedeni olarak vergi oranlarının yüksekliğini göstermesi, bunu doğrular niteliktedir. Ayrıca vergileme sınırının aşılması da vergi güvenliği açısından sakıncalı durumlar ortaya çıkarmaktadır. Bu sınır aşılarak yükümlülerin gelirlerine büyük oranda el konulması halinde yükümlülerin vergiye karşı direnişleri ile karşılaşılabilir. Yükümlüler yüksek vergi oranları karşısında kayıt dışılığa yönelebilir ve bunun sonucunda vergi gelirlerinde büyük oranda düşüş yaşanabilir. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin büyümesinin sebebi olan yüksek vergi oranlarının düşürülmesi, kayıt dışı ekonominin boyutunu önemli ölçüde düşürecektir. Ayrıca belge düzeninin yerleştirilmesi ile yükümlülerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak olan vergilemede adalet ilkesinin vergi kayıp ve kaçagını önleyerek kayıt dışılığın önüne geçeceği açık bir şekilde görülmektedir. Bu sayede vergi güvenliği de önemli ölçüde sağlanmış olacaktır.

1.3.5. Vergi Güvenliği Bakımından Verginin Tahsili

Vergi tahsilatı kavramı, VUK'un 23. maddesine göre, "verginin kanuna uygun surette ödenmesidir" şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir ifadeyle ödenme

safhasına gelmiş olan vergilerin yükümlü veya onun adına hareket eden üçüncü kişiler tarafından hazineye intikal ettirilmesine tahsilat işlemi denilmektedir (Gerçek, 2003: s. 7). Vergiler, kanunlarında belirtilen süreler içerisinde ödenir. Ödeme süresinin son günü verginin vadesi tarihidir (VUK md. 111). Kanuna uygun olarak yükümlüler tarafından zamanında ödenmeyen vergiler, vergi idaresi tarafından zorla alınır. Ancak buradaki zorlama yürürlükteki mevzuata dayalı olarak yapılan ve hukuka uygun bir zorlamadır (Pehlivan, 2016: s. 74). Bu çerçevede vergi tahsilatının belirli ilkelere uygun olarak yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Vergilerin tahsilinde göz önünde tutulacak ilkelerin ilki tahsilatın devamlılığı ilkesidir. Bu ilke kamu hizmetlerinin kesintisiz ve sürekli bir şekilde sunulması gereğinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. İkinci ilke, vergi alacağının kesinleşmesi ilkesidir. Vergi alacağının kesinleşmesi ilkesine göre vergi alacağı kesinleşince veya ödenmesi gereken aşamaya gelince istenmektedir. Yasalarla belirli kurallara bağlanan verginin kanuna uygun surette ödenmesi vergi tahsilatının ne zaman gerçekleşeceğinin önemini göstermektedir. Üçüncü ilke ise tahsilatta iktisadilik ilkesidir. Vergi alacağının en az masraf ve en kısa sürede hazineye girmesinin sağlanması olarak ifade edilen bu ilke Adam Smith tarafından, halkın elinden çıkan miktar ile hazineye giren vergi miktarı arasındaki fark mümkün olduğunca az olmalıdır şeklinde tanımlanmaktadır. Bir diğer ilke vergi alacağının güvence altına alınması ilkesidir. Bu ilke gereği, yükümlülerin vergi borçlarından kurtulma yollarının kapatılması ve ödenmeyen vergilerin en az prosedür ile hızlı ve kolay tahsili öngörülmektedir. Vergilerin tahsilinde göz önünde bulundurulması gereken son ilke yükümlülere kolaylık sağlanması ilkesidir. Wagner'e göre, vergi yükümlü için en uygun zamanda, en uygun yerde ve en uygun şekilde alınmalıdır. Bu sayede vergi tahsilinden sonra borçlunun ekonomik durumu gözetilmiş ve devlet kendi gelir kaynağını kurutmamış olacaktır (Gerçek, 2003: ss. 11-17).

Vergi tahsilatının sağlanmasını gerçekleştirmek vergi kanunlarının temel amacıdır. Bunun için yükümlülere verginin ödenmesi için gereken kolaylıklar yasal olarak sağlanmaktadır. Yasalar vergi borcunun ödenmesinde gerek vadelerin gerekse tecil gibi ödemeye ilişkin kolaylıkları düzenlemiştir. Sağlanan bu kolaylıklara rağmen yükümlü tarafından vergi borcunun ödenmemesi yönünde kayda değer deliller bulunması halinde vadesinde tahsilat sağlayabilmek ve vergi alacağını güvence altına almayı amaçlayan önlemler de yasalarda düzenlenmiştir (Karadağ,

2012: s. 239). Vergi tahsili, vergi alacağının zamana karşı değerinin korunması, güvenlik önlemleri ve zorla tahsile ilişkin düzenlemeler 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da yer almaktadır. İdarenin alacaklarının güvence altına alınmasının yanında yükümlülere verginin cebren tahsilinde bazı haklar verilmiştir. Bu haklar; olması gereken vergi miktarından fazlasını ödememe hakkı ve vergilerin cebren tahsilatında süre ve yardım haklarıdır (Egeli, ve Dağ, 2012: s. 134).

Bu sayede yükümlülerin vergilere gönüllü uyumu sağlanmaktadır. Ayrıca mükellefler, yükümlülüklerinin yanı sıra sahip oldukları haklar ile vergileme sürecine aktif katılımı göstermiş olacaktır. Tarh ve tahakkuk aşamasında olduğu kadar tahsil aşamasında da verginin güvenliği önem taşımaktadır. Vergilemeye ilişkin yükümlülere, yerine getirilmesi güç ve ağır görevlerin yüklenmesinden ziyade vergilemenin her aşamasında olduğu gibi tahsil aşamasında da kolaylıklar sağlanmalıdır. Vergileme ilkelerinde de yer aldığı gibi yükümlüler için, ödeme zamanı, ödeme şekli, ödeme yeri ve ödenecek tutar açısından kolaylıklar sağlanmalıdır. Ayrıca yasaların yükümlüler tarafından kolayca anlaşılacak şekilde hazırlanması vergi güvenliği açısından önemlidir. Vergi güvenliği açısından önemli bir diğer hususta gelirin doğması ile vergilendirilmesi arasında geçen sürenin mümkün olduğunca kısaltılmasıdır. Bu amaçla günümüzde çeşitli tahsil usullerinden yararlanılmaktadır.

Verginin en ideal tarh ve tahsili, toplam gerçek gelirin vergiye tabi tutulması ve vergiyi mümkün olduğunca gelirin elde edildiği dönem içerisinde ya da en yakın zamanda tahsil edilmesini sağlamaktır (Turhan, 1968: s. 295). Günümüzde devletin yaptırım gücü ve imkânlarının artmasına paralel olarak vergileme işleminin teknik yönü yükümlü veya sorumlulara ödev olarak verilmiştir. Vergi idaresi ise tespit, düzenleme, denetim ve takip çalışmaları işlemlerine yoğunlaşmıştır (Gerçek, 2003: s. 36). Yani vergi tahsilatında etkinlik sağlamak için, iyi bir vergi mevzuatı kadar, iyi işleyen ve organize çalışan bir vergi idaresinin varlığı da önemlidir (Doğanyığıt, 2004: s. 797). Vergi güvenliği açısından gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki zaman aralığının azaltılması ve verginin tahsil edilerek hazineye aktarılması önem taşımaktadır. Ekonomik, sosyal ve teknik gelişmelere paralel olarak gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki zaman dilimini daraltan çeşitli tahsil yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemler;

- Kaynakta tevkif (stopaj) usulü
- Peşin ödeme usulü
- Tahakkuku tahsile bağlı yöntemler olarak sınıflanmaktadır.

1.3.5.1. Kaynakta Kesinti / Tevkif Usulü (Stopaj)

Kaynakta tevkif, vergiye tabi bir kazanç ve iradın hak sahiplerine ödenirken ödemeyi yapanlar tarafından kanunda belirtilen orana göre vergi kesintisi yapılıp, vergiyi vergi dairesine ödemesidir (Edizdoğan vd, 2012: s.171). Örneğin; ücretliler için nihai vergilendirme niteliği taşıyan gerçek usule tabi ücretler, genel olarak stopaj usulü ile vergilendirilirler. İşverenler hizmet erbabının ücretini öderken bu ücrete isabet eden vergiyi hesaplayıp ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar (Bay ve İnneci, 2017: s. 44).

Kaynakta tevkif usulü, gelir vergisi başta olmak üzere, zirai kazançlarda, serbest meslek kazançlarında, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisinde dar yükümlülük kapsamına giren bazı kurum kazançlarının vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Bu usul, vergi idaresinin yükünü azaltmasının yanında vergi kaçakçılığını da önlemektedir. Vergi sorumlusu sıfatıyla kaynakta kesinti yapan kişi, asıl yükümlü olmadığından dolayı vergiyi kesmemesi veya eksik kesmesi halinde vergiyi ve cezasını kendisinin ödeyeceğini bildiğinden vergi kaçakçılığına kolayca başvuramayacaktır (Yeniçeri, 2005: s. 55).

Kaynakta tevkif usulünün vergi idaresi yönünden ucuz, süratli ve etkindir. Vergi kesme ve ödeme görevinin üçüncü bir kişi olan vergi sorumlusuna verilmiş olması vergi idaresinin işlerini büyük ölçüde azaltmaktadır. Vergi sorumluları sayesinde, yükümlüler şekli yükümlülüklerden kurtulmakta, diğer taraftan vergi idaresi milyonlarca yükümlüyü takip etmeden vergilerini tahsil etme imkânı sağlamaktadır. Bu durum vergilendirme formalitelerini ve maliyetleri azaltmaktadır. Ayrıca vergilemede etkinliği arttırmakta ve vergi idaresi ile yükümlü ilişkilerini olumlu yönde etkilemektedir (Gerçek, 2003: s.42). Bu usulün bir diğer faydası da verginin kaynakta kesilmesi dolayısıyla vergi yükünün hissedilmesini belli ölçüde engellemesidir (Berksoy ve Demir, 2004: s. 521). Bu usulde gelir doğduğu anda vergilendirilir, hatta ücretlerde olduğu gibi sahibinin eline geçmeden vergilendirilir.

Kaynakta tevkif usulünün faydalarının yanında bazı sakıncaları da mevcuttur. Turhan'a göre, gerçek bir global gelir vergisinde uygulanması söz konusu olunca bir takım tamamlayıcı tedbirlere gerek duymaktadır. Günümüzde modern ücret vergisi hesaba katılmazsa ancak geçici bir tahsil aracı olarak kullanılabilen ve gelir vergisinde normal tarh ve tahsil usulünün yerine geçmesine imkan olmayan bir metottur (Turhan, 1968: s. 296). Bu yöntem tabi olanlar, vergilerini daha gelirleri ellerine geçmeden öderlerken, olmayanlar örneğin gelir vergilerini bir veya bir buçuk yıl gecikme ile ve taksitler halinde ödeme avantajına sahiptirler. Bundan dolayı bu usule tabi olanlar ile olmayanlar arasında eşitsizliklere neden olmakta ve vergilemede adalet ilkesini zedelemektedir (Gerçek, 2003: s. 42). Ayrıca düşük beyan edilen gelirin ispat yükü vergi idaresindedir. Bu açıdan kaynakta tevkife tabi olmayan veya nakit paranın yoğun kullanıldığı işlerde denetim elemanlarının eksik bildirimini ortaya çıkarmaları oldukça zordur (Bayraklı, Saruç ve Sağbaş, 2004: s. 214).

Kaynakta tevkif usulü, vergi yükümlüleri arasında eşitsizliğe sebep olması ve vergi adaletini zedelemesi açısından vergi güvenliğini tehlikeye düşürebilir. Ancak bu usulün en önemli özelliği olan gelirin doğması ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi en aza indirmesi vergi güvenliği açısından olumlu bir etkiye yol açmaktadır. Ayrıca vergi kesme ve ödeme görevinin vergi sorumlularına verilmesi sayesinde kendiliğinden otokontrol sağlanmakta ve vergi kaçırma olasılığını da en aza indirmektedir. Bu özellikleri nedeniyle vergi güvenliği açısından kaynakta tevkif usulünün kapsamı genişletilebilmekte, yükümlüler arasındaki eşitsizlik giderilerek, vergilemede adalet ilkesi sağlanabilmektedir.

1.3.5.2. Geçici (Peşin) Vergi

Geçici vergi geniş anlamda, kazancı cari yıl içerisinde vergileme amacı taşıyan yöntemleri ifade eder. Dar anlamda ise, dönem sonunda tarh ve tahakkuk ettirilecek vergilere mahsuben, dönem içinde yapılan "alelhesap" ödemeler anlamında kullanılmaktadır. Dar anlamda geçici vergi bir vergilendirme yöntemi değil vergi tahsil yöntemidir (Arıkan, 1991: s. 214). Geçici vergide asıl amaç kaynakta tevkifte olduğu gibi gelirin en kısa sürede vergilendirilmesidir.

GVK'nun mükerrer 120. maddesinde düzenlenen geçici vergi, basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı

cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden tarifinin ilk dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler şeklinde tanımlanmıştır. Uygulanan geçici vergi işleminde yükümlünün gelecek dönemde ödeyeceği verginin bir bölümü cari dönemde tahsil edilir. Tahsil edilen bu tutar çifte vergilemeye sebep olmamak amacıyla gelecek dönem gerçekleşen vergiden mahsup edilir (Saraç, 2010: s.267). Bu sayede mükelleflerin vergisel yükümlülükleri hafifletilirken, devlet açısından da vergi hâsılâtında kayba sebep olması engellenmiş olur.

Bazı kazanç ve iratlar kaynakta tevkif yöntemi ile yıl içinde peşin olarak tahsil edilirken, diğer bir kısım gelir unsurlarının vergilerinin, gelirin elde edildiği yılı izleyen yılda tahsil edilmesi, yükümlüler arasında eşitsizlik oluşturmasının yanında hazinenin de zararına neden olmaktadır. Modern vergi sistemlerinde bu eşitsizliği ve zararı gidermek için geçici ödeme usulü getirilmiştir. Gelirin elde edilmesi ile verginin tahsili arasında geçen sürenin en aza indirilmesi devletin faaliyetlerini sürdürmesi açısından olduğu kadar yükümlünün üzerindeki vergi yükünü hissetmesi açısından da önemlidir (Yeniçeri, 2005: s. 57).

Yükümlülere yeni beyanname verme zorunluluğu yüklemesi, daha sonra kesin gelirin tespiti ve bu gelir ile ilgili esas verginin hesaplanmasından sonra ödenen geçici verginin mahsup edilmesi gibi yükler getirmektedir. Bunun yanında vergi idaresinin de işlerini fazlalaştırmakta, kırtasiyeciliği arttırmakta ve vergilerin tahsil maliyetini arttırmaktadır (Arıkan, 1991: s. 216). Ancak bu sayede gelir unsurlarının vergilerinin tahsilinde adalet ilkesi gerçekleşmektedir. Ayrıca devletin vergi gelirlerini daha düzenli ve güvenli şekilde toplaması sağlanmaktadır.

Geçici vergi, kaynakta tevkif usulünde olduğu gibi gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki zaman farkını asgari düzeye indirilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca kaynakta tevkif usulünün sakıncasını oluşturan vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerinin olumsuzluklarının ortadan kaldırılmasına yardım etmektedir. Bu sayede vergi güvenliğine olumlu katkı sağlamaktadır. Geçici vergi sayesinde gelir doğduğu yıl vergilendirilerek kamu alacağı süratle ve güvenli bir şekilde tahsil edilmiş olur.

1.3.5.3. Tahakkuk Aşamasında Tahsil

Tahakkuk aşamasında tahsile bağlı vergilerde vergilendirme süreci en kısa zaman diliminde gerçekleşir. Bu vergilerin tahakkukları tahsil edilmelerine bağlıdır (Bilici, 2015: s. 70). Bu tip vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır (VUK m. 24). Tahakkuku tahsile bağlı vergiler, vadesinde ödenmediği veya tahsil edilemediği takdirde bu niteliğini kaybeder. Söz konusu verginin önce ihbarname ile istenmesi, sonuç alınamaması halinde ise ödeme emri düzenlenmesi gerekir (Taşkan, 2005: s.). Tahakkuku tahsile bağlı vergilere, damga vergisi, harçlar, eğlence vergisi ve değerli kâğıtlar örnek olarak verilebilir. Sayılan vergilerde tarh, tebliğ, tahakkuk ve ödeme aşamalarının hepsi birden gerçekleşmiş olmaktadır (Bilici, 2015: s. 70).

Tahakkuk aşamasında tahsil, kaynakta tevkif ve geçici vergi gibi gelirin derhal vergilendirilmesi ilkesini gerçekleştirmede kullanılmaktadır. Bu özelliği sayesinde vergi kayıp ve kaçığının oluşması çok zordur. Bu da vergi güvenliği açısından bu tür tahsil usullerinin tercih edilmesi gereğini ortaya koymaktadır. Ancak yapısı itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerin uygulama alanı oldukça dardır.

1.3.6. Belge Düzeni ve Muhasebe Sisteminin Vergi Güvenliği Bakımından İncelenmesi

Vergilendirmede verginin, mükellef için borç, devlet için alacak olarak ifade edilmesi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve sonuçlarının gerçeğe uygun olarak defter kayıtlarına geçirilmesi ile mümkündür. Defter kayıtlarının gerçeği yansıtabilmesi ise vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman fatura ve benzeri belgelere bağlanması ile sağlanmaktadır. Dolayısıyla maddi sonuç doğuran olayın belgelendirilmesi doğru ve güvenilir bir vergilendirmenin temelini oluşturur (Kızılot, ve Taş, 2011: s. 14).

Muhasebeciler ve mali müşavirler meslekleri gereği bu defter ve kayıtların düzenlenmesi için mükelleflere yardımcı olmaktadır. Kıldış'e göre vergi idaresi ile mükellefler arasında köprü görevi üstlenmişlerdir (Şanver, 2013: s. 41). Vergi idaresinin denetim mekanizması üzerindeki yükü hafifletmek ve mükellefle idare arasındaki koordinasyonu sağlamak açısından büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda belge düzeninin ve muhasebe sisteminin vergi güvenliği açısından etkinliği ayrı ayrı ele alınmaktadır.

1.3.6.1. Belge Düzeninin Vergi Güvenliği Bakımından Etkinliği

Belge düzeni, kanunda yer alan veya kanunun verdiği yetkiyle Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şekildeki belgelere bağlanan vergilendirmeye ilgili işlemlerdir (Bayraklı, 2005: s. 137). Modern vergi sistemlerinde kullanılan beyan esasına dayalı vergilemede, defter ve belge düzeninin belirli kurallara dayanması beyanın doğruluğu açısından önemlidir (Saral, 1980: s. 112). Belge düzeninde bu kurallara uyulması, mükelleflerin gelir ve giderlerinin ayrıca bunlarla ilgili diğer işlemlerin belgelere dayandırılmasını gerektirir. Üçüncü kişiler ile olan ekonomik ilişkilerde, yapılan işlemlerin belgeye bağlanması vergi yükümlüleri açısından kural olarak zorunludur (Kızılot, ve Taş, 2011: s. 14). VUK'un 227. maddesine göre mükellefler belgelerini kanunun belirlediği kurallara göre hazırlamak, düzenli bir şekilde tutmak ve muhafaza etmek zorundadırlar. Vergi kanunları açısından, kullanılması zorunlu belgeler, belirlenen zorunlu bilgileri içermemesi durumunda hiç düzenlenmemiş sayılırlar. Vergi idaresi tarafından yapılan çapraz denetim açısından belgelerde yükümlülüğe ilişkin bilgilerin yer alması kolaylık sağlaması yönünden önemlidir.

Belge düzeninin yerleşmesi beraberinde hem devlet açısından hem de mükellefler açısından bazı işlevler görecektir. Vergi kaçacağını önleme bu işlevlerden biridir. Mükellef ve ekonomik ilişki içerisinde olan kişi, aralarındaki çıkar çelişkisi sonucunda vergi kaçığı önlenmiş ve güvence altına alınmış olacaktır. Bu çıkar çelişkisinin sebebi, ekonomik ilişkinin bir taraf için gelir kaynağını oluştururken diğer taraf için ise gider unsurunu oluşturmasıdır. Belge düzeninin bir işlevi de, vergi idaresi tarafından yapılacak olan vergi denetimini kolaylaştırmaktır. Belgelerin karşılıklı olması mükellefleri vergi kaçırmaktan alıkoyacaktır. Mükellef karşıt inceleme dolayısıyla kendisi incelenmese bile ilişkili olduğu tarafın incelenmesi sonucunda yakalanma duygusu içerisinde olacaktır. Yakalanma korkusuyla da vergi kaçırma eylemini gerçekleştirmekten sakınacaktır (Bayraklı 2005: s. 137).

Bu bir anlamda vergi sistemi açısından otokontrol işlevi sağlamaktadır. Belge düzeninin bir diğer işlevi de ispat edici belge olma niteliğidir. Mükellefler kendi kayıtlarını sadece belgelerle ispatlayabilmektedirler. Bundan dolayı belge düzeni, hem mükelleflerin işlemlerini ispat etmesine hem de idarenin mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu denetlenmesi sırasında büyük önem arz edecektir (Biyar,

2012: s. 28). Türkiye’de 1984-2007 yılları arasında uygulanan vergi iade sistemi de vergi müessesesi için bir otokontrol mekanizması niteliğindedir. Vergi güvenliği açısından bu uygulamanın kaldırılmasının yanlış bir gelişme olduğu düşünülmektedir. Uygulanan vergi iadesi sisteminde, kapsama girmeyen mal ve hizmetlerin belgesiz olarak işlem görmesi kayıtdışılığı artırırken belge düzenini de bozmaktaydı. Oysa sistemin etkinliği açısından vergi iadesi sisteminin kapsamı geliştirilerek her türlü mal ve hizmeti kapsayacak şekilde düzenlenmeli ve tüm mükellefler için yaygınlaştırılmalıydı. Ayrıca Türkiye’de 1985 yılında uygulamaya konulan KDV’ de gelir vergisi yapısında yer alan otokontrol müessesesine destek olmuştur (Şanver, 2013: s. 38).

Günümüzde teknolojik gelişmelerin de etkisiyle belge düzeninde önemli kolaylıklar meydana gelmiştir. Oluşturulacak bir merkezi bilgi sistemi, mükelleflerin kendi aralarında yaptığı her türlü ticari işlemi kaydederek mükelleflerin vergilemeye ilişkin bütün faaliyetlerinin takibini kolaylaştıracaktır. Böyle bir sistem sayesinde dolaysız denetim sağlamak ve belge düzeninin yerleştirilmesi açısından otokontrolün boşluklarını doldurularak vergi güvenliğine katkı sağlanabilir. Belge düzeninin yerleşmesi için kullanılacak belge ve formlar da önem arz etmektedirler. Mükellefler açısından rahat bir şekilde anlaşılabilmesi ve basit bir şekilde doldurulabilir nitelikte olmalıdırlar. Mükelleflerden vergilendirme için gerekli bilgilerden fazlası istenmemeli form ve belgelerde gereksiz bilgiler kullanılmamalıdır. İdare tarafından vergi mükelleflerine vergileme için kullanılacak defter, vesika, belge ve formlar ücretsiz verilmelidir. Formların kullanımı için gerekli bilgilendirilmeler de idare tarafından verilmeli ya da formların arkalarında kısa ve net şekilde yer almalıdır (Yeniçeri, 2005: ss.62-65).

Belge düzeninin yerleştirilmesi vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir. Belge düzenindeki aksamalar sonucu oluşan vergi kayıplarını önlemek için belge düzeninin etkinliği artırılmalıdır. Belge düzeninin etkinliği sonucunda mükelleflerin kendi aralarındaki anlaşmalarla belge düzenini bertaraf etmelerinin önüne geçilmiş olunacaktır. Bu sayede vergi kayıp kaçığının önlenmesi sağlanacaktır. Burada en önemli görev vergi idaresine düşmektedir. Belge düzenindeki aksamaları önceden belirlemek ve gerekli önlemleri almak vergi idaresinin görevidir. Ayrıca belge düzenine ve zorunlu olan belge alıp verme kuralına uymayanlar hakkında gerekli yasal yaptırımları uygulamak da vergi

idaresinin görevleri arasında yer almaktadır. Günümüzde meydana gelen teknolojik gelişmeler sayesinde vergi denetimi kolaylaşmış; vergi idaresinin yükü azalmış ve vergi güvenliğine katkı sağlanmıştır.

1.3.6.2. Muhasebe Sisteminin Vergi Güvenliği Bakımından Etkinliği

Vergi idaresi ile muhasebecilik ve mali müşavirlik müessesesi arasında vergi güvenliği açısından çok yakın ilişkiler olagelmıştır. Muhasebecilik ve mükelleflerin defterlerinin tutulma hizmeti dikkate alındığında bu ilişki daha çok belirginleşmektedir. Beyan esasının uygulamasının sonucu vergi yasalarının belge ve kayıt düzenine verdiği önem de artmıştır. Mükelleflerin beyanlarının doğruluğunu ispatlaması için belge ve defter kayıtları önemli bir kanıttır. Mükellefler kadar vergi idaresi için de bu kayıtların düzeni önem arz etmektedir. Vergi idaresinin vergi denetimi yapabilmesi yani mükellef beyanlarının gerçeği yansıtmadığının kontrolü için belge ve defter düzeni önemli bir işlev görmektedir (Cangir, 2001: s. 29). Kıldış'e göre; serbest muhasebeci ve mali müşavirler mükellefler ile vergi idaresi arasında köprü görevi görmektedir ve vergi kaybının önlenmesinde önemli bir role sahiptirler (Şanver, 2013: s. 41). Kayıt sisteminin geliştirilmemesi kayıt dışı ekonominin büyümesine olanak sağlamaktadır. Devlet açısından vergi kaybı gibi olumsuzlukları önlemenin pek çok yolu vardır. Muhasebecilik mesleğini yürüten meslek mensupları vasıtasıyla bu olumsuzluğu gidermek düşüncesi en etkili yollardan biridir (Kara, ve Öztürk, 2016: s. 26).

Ekonomik ve ticari hayatın gelişmesiyle beraber işletmeler büyümüş ve sayıları artmıştır. Bunun sonucunda ticari muhasebesi olgusu oluşmuş ve bu olgunun gelişmesiyle beraber de muhasebe alanının hukuk kurallarıyla düzenlenmesi gerekliliği doğmuştur. Muhasebe alanında hukuk kurallarıyla korunması gereken menfaatlerin artması da yasa koyucunun bu alana müdahalesi yoğunlaşmıştır (Bilen, 2007: s. 122). Türkiye'de VUK ve 3568 Sayılı Kanun ile muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleği konusunda düzenleme yapma yetkisi Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. VUK'un 175. maddesinde düzenlenen bu yetki ile muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme ve mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulatma ayrıca bunlara ilişkin diğer usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na geniş yetki verilmiştir.

Uluslararası standartlara ulaşmayı hedefleyen Maliye Bakanlığı kanundan aldığı yetki ile 1992 yılında 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni yayınlamıştır. Kişiler, işletmeler ve içerik açısından oldukça geniş bir alanı kapsayan tebliğ ile muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önemli bir adım atılmıştır. Bu tebliğ ile mükelleflerin uluslararası standartlara uygun çağdaş muhasebe temel ilkeleri ile tanışmaları ayrıca muhasebe kayıtları ve finansal tablolarını bu ilkelere göre hazırlamaları amaçlanmıştır (Cangir, 2001: s. 30).

Muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan hizmetler 3568 Sayılı Yasanın 2. maddesi gereğince; muhasebe ve defter tutma hizmetleri, denetim, müşavirlik ve tasdik olarak sıralanmaktadır. Bu yasayla ayrıca muhasebe meslek mensuplarına vergi beyannamelerinin imzalatılması yetkisi verilmiştir. İmzalanan beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların da dayanaklarını oluşturan belgelere uygun olmamasından doğacak olan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi ve cezalardan mükelleflerle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacakları hükmü yer almaktadır (Şanver, 2013: s. 43). Ayrıca yönetmelik ve tebliğlerden doğan sorumluluklar da mükellef ve serbest muhasebeci mali müşavir arasında tam teselsül şartlarının sağlanması halinde yine müşterek ve müteselsil olarak dağıtılacaktır.

3568 Sayılı Yasanın 2. maddesinde düzenlenen ve “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” de bu usul ve esaslar 48-60 maddelerinde belirlenmiş ancak 3568 Sayılı Yasa kapsamında denetim uygulama alanı bulamamıştır. Oysaki gelişmiş ülkelerde muhasebe mesleğinin en önemli yönünü denetim oluşturmaktadır. Denetime işlerlik kazandırılması hem vergi denetiminin sağlıklı yapılması açısından hem de muhasebe mesleğinin gelişimi açısından önem taşımaktadır. Denetimin bir ileri aşamasını oluşturan tasdik uygulaması ile Maliye Bakanlığı vergi inceleme yetkisini koşullarını ve sınırlarını kendisi belirlemek koşulu ile yeminli mali müşavirlere devretmiştir. Bu uygulamaya vergi denetiminin yaşadığı aksaklıklar ve yetersizlikler sebep olsa da vergi güvenliği açısından işlerlik kazandırılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir (Cangir, 2001: s. 32).

Gelişen teknoloji ekonomide, ticarete, vergilemede ve muhasebe mesleğinin de dâhil olduğu profesyonel mesleklerde mevcut yapılanmanın işeyişini

zorlaştırmaktadır. Ancak yeni olanaklar da sunmaktadır. Sağlıklı bir muhasebe sisteminin oluşturulması için bilgi ve bilişim teknolojilerinin iyi takip edilmesi gerekir. Teknolojinin gelişmesi ile iş yapma şekilleri ve örgütlenme biçimleri değişmekte, yeni iş ve meslekler ortaya çıkarken bazıları eski önemini yitirmekte ya da tamamen ortadan kalmaktadır. Yeni örgütlenme ve stratejiler geliştirilmesi sonucu muhasebe sisteminin de buna uyum sağlamasını zorunlu kılmaktadır (Yeniçeri, 2005: s.70).

Teknolojik gelişmeler sonucu işletmeler ticari faaliyetlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye başlamışlardır. Tüketicilere en uygun ve en hızlı şartlarda sunum yapma imkânı yakalamışlardır. İnternetin sağladığı uygun alt yapı sayesinde, e-ticaret olarak bilinen, firmaların elektronik ortamda bir birleriyle ya da son kullanıcılar ile yaptıkları ve ticari bir sonuç doğuran işlemler doğmuştur (Erbaşlar, 2011: s. 184). Gelişen bu yeni teknoloji ve ekonomiye uygun bir muhasebe sistemine de ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe mesleğinin bu değişimin dışında kalması vergileme konusunda ciddi sıkıntılar yaratabilir. Mısıroğlu'na göre sermaye piyasalarının ve işletmelerin küreselleşmesi uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır. Özellikle uluslararası şirketler faaliyet gösterdikleri her ülkenin kullanımı için farklı raporları uyumlaştırması, ekstra maliyet getirmektedir. Ayrıca bir sistemden başka bir sisteme geçilmesi yanlış yorumlanıp vergi güvenliğini tehlikeye atabilir (Şanver, 2013: s. 46).

Küreselleşme ile birlikte uluslararası ilişkilerdeki söz konusu gelişmeler ve uluslararası ekonomik entegrasyonlar bünyesinde taşınması istenen standartlar belirlenmesi, muhasebe alanında da belirlilik sağlanması açısından ülkelerin uyumunu zorunlu hale getirmiştir. Beyana dayanan vergilemede mükellef beyanlarının doğruluğu önem arz etmektedir. Mükelleflerin beyanlarının dayandığı belge ve defter kayıtlarının düzenlenmesinde mükelleflere yardımcı olan muhasebe meslek mensupları, idare ile mükellefler arasında köprü görevi görmektedirler. Bu görevleri dolayısıyla belge ve defter kayıtlarının düzenlenmesine olan katkıları vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerde kolaylık sağlamaktadır. Bu sayede vergi kayıpları da azalmaktadır.

Türkiye'de muhasebe mesleğinin, muhasebe, defter tutma ve tasdik uygulamasına yoğunlaştığı görülmektedir. Tasdik uygulaması, Türkiye'nin özel

koşullarından kaynaklanmakta ve bir tür vergi incelemesi niteliği taşımaktadır. Muhasebe ve defter tutma hizmeti ise beyannamelerin imzalatılması zorunluluğu gereği önemli bir işlev üstlenmektedir. Ancak uzun vadede özellikle tasdik uygulamasının görece öneminin azalması, denetim ve müşavirlik öğelerine önem verilmesi muhasebe mesleğinin gelişimi ve rekabet edebilirliği açısından gerekli görülmektedir. Küreselleşme ile birlikte ekonomik ve ticari hayatın etkilenmemesi olanaksız görülmektedir. Muhasebe mesleğinin de yeni durumun ihtiyaçlarına göre yeniden yapılanması gerekliliği doğmaktadır (Cangir, 2001: s.).

Bu değerlendirmeler ışığında kanun tarafından yetkilendirilen Maliye Bakanlığı başta olmak üzere kamu kuruluşlarına, meslek örgütlerine ve muhasebe meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir. Bu gruplar arasındaki koordinasyon ve işbirliği sağlanarak teknolojik gelişmelerin de katkısıyla etkin bir muhasebe sistemi oluşturulması amaçlanmaktadır. Bu sayede uluslararası standartlarda bir belge ve defter düzeni oluşturularak vergi kayıplarının önüne geçilmesi ve vergi güvenliğine de katkı sağlanması mümkün olacaktır.

1.4. Vergi Sistemleri ve Vergi Güvenlik Önlemi Uygulamaları Bakımından Ülke Örnekleri

Uluslararası mali ilişkilerin gelişmesi ile birlikte ülkelerin vergi sistemlerinin de birbirleri ile uyumlu hale gelmesi gerekliliği doğmuştur. Uluslararası kuruluşların gelişim ve değişim süreçleri ile vergi politikaları, yapısal uyum sağlayacak şekilde yeniden şekillendirilmiştir. Uluslararası boyutta mücadele gerektiren kayıp ve kaçak gibi vergi konusu başlıklarla yönetsel ve yapısal benzerlikleri özelinde ülkeler benzer politikalar benimseyebilmektedir (Korkmaz, 2015: s. 152). Bu kapsamda gelişmiş ülke uygulamalarından hareketle Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Almanya ve Fransa'nın vergi sistemlerinde yer alan vergi güvenlik önlemleri, gelir üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirilecektir.

1.4.1. ABD Vergi Sistemi'nde Yer Alan Gelir Vergileri ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

Kamu harcamalarının finansman ihtiyacını karşılayan vergiler, tüm ülkelerde olduğu gibi ABD'de de başvurulan temel kaynağı oluşturmaktadır. ABD vergi sistemi çeşitli ülkelerin sentezinden oluşturulmuş güçlü ve etkili bir sistemdir (Caldwell, 2000: s. 6). Uygulanan bu güçlü vergi sistemine rağmen kamu

harcamaları ve vergi gelirleri arasında denge oluşturulması için çözüm arayışları devam etmektedir (Jorgenson, 1993: s. 409). ABD Anayasa'sına göre federal hükümetin yanı sıra eyalet ve yerel yönetimlerin de vergi ihdas etme yetkileri bulunmaktadır (Erdal, 2013: s. 36). Eyaletler ve yerel yönetimler federal hükümetten bağımsız olarak oranlarını da kendileri belirledikleri gelir vergileri koymaktadırlar. Gelir vergisi ve maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler federal hükümetin en önemli gelir kaynağıdır. Eyaletlerde satış ve gelir vergileri yerel yönetimlerde ise servet vergileri en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır (Karyağdı, 2006: s. 13).

ABD vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Kişisel gelir vergisi bireylerin gelirlerinden alınırken kurumlar vergisi ise kurum kazançlarından alınmaktadır. Gelir vergisinde beyan esasını uygulayan ABD'de vergi yükümlüsü olan gerçek ve tüzel kişiler elde ettikleri gelir ve kazançları beyan etmek ve vergilerini hesaplamakla sorumludurlar (Öz, ve Akdemir, 2002: s. 3). Tüm vergilerin 2/3'e yakını federal hükümet tarafından tahsil edilirken 1/3'ü ise eyalet hükümeti ve yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir (Demir, 2008: s. 276). Merkezi hükümet, federe devletler ve yerel yönetim birimleri vergilendirmede tahsil yetkisini görev ve sorumluluklarıyla orantılı bir dağılım ile kullanmaktadır. Bu kapsamda etkin görev ve gelir bölüşümü kriterleri sağlanmış olmaktadır.

Güçlü ve etkili bir vergi sistemine sahip olsa da ABD'de de vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Alternatif minimum vergi uygulaması ve vergi denetimi ABD'de uygulanan vergi güvenlik önlemleridir. Alternatif minimum vergi gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin vergi yükümlülüklerinin belirli bir miktarın altına indirilmesini önlemek amacıyla uygulanmaktadır. Uygulanan alternatif minimum vergi oranı % 20'dir (Öz, Akdemir, 2002: s. 9). Ayrıca bu vergi Amerikan Gelir Vergisi Kanunu'nun bir hükmü niteliği taşımaktadır (Feenberg, ve Poterba 2003: s. 1). Alternatif minimum vergi, vergi yükümlülerinin indirim, iade ya da teşvikler nedeniyle vergi ödemekten kurtulmalarını önlemek amacıyla kullanılan bir vergi güvenlik önlemdir (Şanver, 2013: s. 50).

Tablo 1. Alternatif Minimum Vergi (AMT) Hesaplanması

<i>Çizgi(Hat)</i>	<i>Miktar(Birim)</i>
1.	Net Faaliyet Zararları (NOL)'den önceki düzenli vergiye tabi gelir
2.	+ Ayarlamalar (Düzeltilmeler) ve Tercihler (Düzeltilmiş Cari Kazanç (ACE) dahil)
3.	= Net Faaliyet Zararı (NOL)'den önce vergilendirilebilir gelir
4.	- AMT NOL (3. satırın yüzde 90'ına kadar)
5.	= Alternatif Minimum Vergilendirilebilir Gelir (AMTI)
6.	- Muafiyet tutarı
7.	= AMTI net muafiyetler
8.	× yüzde 20
9.	= Kredilerden önce AMT
10.	- İzin verilen AMT yabancı vergi kredileri
	(i) ABD(U.S) Vergi × (Yabancı gelir) / (Dünya çapında gelir)
	(ii) Yüzde 90 sınırlama
11.	= Geçici asgari vergi
12.	- Düzenli vergi (yabancı vergi kredisi ve mülkler vergi kredisi hariç tüm kredilerden önce)
13.	= AMT

Kaynak: Lyon ve Silverstein, 1995: s. 156.

AMT'nin hesaplanması için başlangıç noktası, net işletme zararları (NOL) için herhangi bir kesintiden önce firmanın düzenli vergiye tabi geliridir. Bu tutarda firma, AMT kapsamında kısıtlanmış bir dizi kesinti ve normal vergi kuralları (düzeltilmeler ve tercihler) altında vergilendirilemeyen belirli gelir kaynaklarını ekler. NOL kesintileri bu tutarın % 90'ına kadar telafi edilebilir. İzin verilen NOL kesintilerinin çıkarılması alternatif minimum vergilendirilebilir gelire (AMTI) neden olur. AMTI, daha sonra bir istisna tutarı (azami 40.000 \$'lık bir miktar çıkarılarak, AMTI' ye sahip firmalar için 150.000 \$ ile 310.000 \$ arasında kademeli olarak sıfırlandı) azalır. Vergi, bu net tutarı % 20 AMT vergi oranı ile çarpılarak hesaplanır. Vergi, aşağıda daha ayrıntılı olarak açıklandığı gibi sınırlı miktarda AMT yabancı vergi kredisi ile azaltılabilir. Bu, firmanın geçici minimum vergisini verir. Kesin minimum vergi, yabancı vergi kredisi ve mülkiyet vergi kredisi hariç tüm kredilerden önce, normal

gelir vergisiyle karşılaştırılır. Geçici vergi yükümlülüğünün bu geçici vergi yükümlülüğünü aşması halinde, şirketin normal vergi borcunun ödenmesine ek olarak fazladan AMT olarak ödenir. AMT ödemelerinin her bir doları, gelecek yıllarda sadece düzenli gelir vergisi yükümlülüğüne karşı kullanılabilir bir dolar AMT kredisi yaratır. AMT kredileri, normal vergi yükümlülüğünü geçici minimum vergiyi aşmamak için kullanılamaz (Lyon ve Silverstein, 1995: s. 156).

ABD’de alternatif minimum vergi ile ilgili yapılan bir ampirik çalışmada firmaların sermaye bütçelemesi ve finansal kararlar üzerindeki kurumsal AMT'nin yanı sıra firmaların sermaye ve ekonomik faaliyetlerinin tahsisi üzerindeki etkisi incelenmiştir. Hesaplamalar sonucunda, AMT'nin alternatif yatırım sınıfları ve finansman kaynakları üzerindeki etkin vergi oranlarını sıkıştırdığını ve böylece vergilerin bireysel firmaların aldığı kararlar üzerindeki çarpıklık etkisini azalttığını ortaya konulmaktadır. Buna ek olarak, AMT'nin görülme sıklığı çok eşit olmamakla birlikte, bu durum firmalar arasındaki efektif marjinal vergi oranlarının caydırıcılığına önemli ölçüde katkıda bulunmamaktadır. Tipik finansal yapıları ve yatırım profillerine sahip firmalar için, etkin vergi oranları neredeyse tamamen AMT yükümlülüklerine maruz kalmadan bağımsızdır. Ayrıca, AMT, atipik firmalar için etkili vergi oranlarını ortalamaya doğru hareket ettirme eğilimindedir. Böylece, vergilerin sermayenin firmalara tahsisi üzerindeki çarpıklık etkisini azalttığı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, AMT'nin verimlilik hususları ile motive edilmemesine rağmen, vergi bozulmalarının en aza indirilmesi ve ekonomik verimliliğin artırılması hedefleriyle uyumlu görünmektedir (Bernheim, 1989: s. 91).

ABD’de uygulanan bir diğer vergi güvenlik önlemi de vergi denetimidir. ABD’de vergi kanunlarının uygulanmasından ve yönetiminden Hazine Bakanlığı’na bağlı İç Gelir İdaresi (Individual Revenue Service-IRS) sorumludur (Öz, ve Akdemir, 2002: s. 15). 1 Temmuz 1862 tarihli yasa ile kurulan IRS federal yönetim adına, alkollü içkiler, tütün mamülleri, silah ve patlayıcı maddelerden alınan özel tüketim vergileri dışında dâhilde alınan tüm vergileri tarh ve tahsil etmektedir. IRS vergi tahsilatı, denetimi ve cezaların uygulanması açısından önemli derecede özerkliğe sahiptir (Demir, 2008: s. 278). Bunun yanında yükümlü beyannamelerinin doğru olarak verilmesi, vergisel yükümlülüklerinin yerine getirilmesi ve tahakkuk edecek vergilerini doğru olarak ödenmesini temin etmek ile görevlidir. Ayrıca vergi

kanunlarına uymayan yükümlülerin incelenmesi ve soruşturulmasıyla da yetkili ve görevlidir (Bilge, 2005: s. 191).

IRS yükümlülere yeterli bilgi temin etmekle sorumludur. Bunun yanında hatalı vergi ödemelerini tespit ederek tahsil usullerini etkin bir şekilde sağlamak ile yükümlüdür. IRS belirtilen bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi için, yayımlar yaparak ve formlar düzenleyerek vergi yükümlülerine bilgi sağlamakta ve seçtiği beyannameler üzerinden vergi denetimi gerçekleştirmektedir. Denetlenecek beyanname matematiksel formüller ile belirlenmekte ve öncelikle matematiksel doğruluk açısından denetlenmektedir. Bunun dışında, yapılan indirim ve uygulanan istisnaların hatalı olup olmadığı incelenmekte ve hatalı ise düzeltilen hesaplama yükümlülere gönderilmektedir. IRS ayrıca yerinde denetim adı verilen ve IRS elemanı tarafından dairede veya yükümlünün işyerinde gerçekleştirdiği bir denetim yapmaktadır. Bu denetim genellikle kurum beyannameleri için kullanılmakta ve yükümlü işlemleri daha kapsamlı olarak incelenmektedir (Öz, ve Akdemir, 2002: s. 17).

ABD’de IRS tarafından yapılan denetim oranı düşük olmasına rağmen başarılı ve etkin bir denetim sağlanması dolayısıyla vergi kaçakçılığının en az olduğu ülkeler arasında sayılmaktadır. Başarılı olmasının başlıca nedenlerini; modern teknolojinin kullanılması, denetimde uzmanlaşma, çapraz kontrol, yükümlü grupları itibarıyla risk analizlerinin yapılması, cezaların çok ağır ve istisnasız herkese uygulanması şeklinde sıralayabiliriz (Tekin, ve Çelikkaya, 2018: s. 48).

Bunların dışında ABD Vergi Sistemi’nde vergi güvenliği açısından önemli olan bazı önlemler daha mevcuttur. Örneğin; vergiden muaf tutulmadığı süreçte kurumlar vergisine tabi bir kurum, vergiye tabi bir geliri olmasa da beyanname düzenlemek zorundadır. Ayrıca yükümlülere ait bilgilerin işlenmesi ve tahsil işlemleri açısından bilgisayar teknolojilerinden yararlanılması dolayısıyla otomasyona geçiş ve vergi ödemelerinin bankalar üzerinden gerçekleştirilmesinin kolaylaştırılması da yükümlüler açısından kolaylık sağlamakta ve vergi denetimini de kolaylaştırmaktadır (Yeniçeri, 2005: s.95).

Vergi denetimi açısından rastlantısal olarak seçilen beyannamelerin incelenmesi, cezaların oldukça ağır olması ve istisnasız herkese uygulanması sayesinde vergilemede adalet duygusunun sağlanması dolayısıyla vergiye gönüllü uyumun sağlanması da vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir (Karyağdı, 2006: s. 88). Sonuç olarak beyana dayalı bir vergi sisteminin uygulandığı diğer

ülkelerde olduğu gibi etkin bir vergi denetimi sağlanmadan vergi güvenliği de tam anlamıyla sağlanmış olmayacaktır. Bunun sonucunda vergi tâhsilatı sekteye uğrayacak ve bu ülkelerde ekonomi de olumsuz etkilenecektir.

1.4.2. Almanya Vergi Sistemi'nde Yer Alan Gelir Vergileri ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

Almanya Vergi Sistemi, kaynağını 1949 yılında kabul edilen Alman Anayasa'sının X. bölümünde "Mali Rejim" başlığı taşıyan ve bütçe, vergi ve borçlanma konularını düzenleyen 104-115. maddelerinden almaktadır (Rumpf ve Schüller, 2014: s. 86). Almanya'da şu anda uygulanan Vergi Usul Kanunu ise 1977 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu kanundan önce "işletme denetimi" mahiyetinde olan vergi incelemesi bu kanun ile gerçek kimliğine kavuşmuştur. Bu kanunun yanı sıra teknik detayları düzenleyen yönergeler de çıkarılmıştır. Bunların içinde en önemlisi Alman Eyalet Temsilciler Meclisi'nin çıkarttığı "Allgemeine Verwaltungsvorschrift für die Betriebsprüfung- Betriebsprüfungsordnung - (BpO 2000)" idari işlem yönergесidir. Hem eyalet maliye makamlarını hem de Federal Merkez Vergi İdaresini bağlayıcı nitelikte olan BpO 2000 vergi incelemesiyle ilgili temel bağlayıcı kuralları içermektedir (Değirmendereli, 2014: s. 25). Alman vergi sistemi, Federal Başbakan tarafından belirlenen politika doğrultusunda Federal Maliye Bakanı tarafından yönetilmektedir. Vergi idaresi iki kısımdan oluşan Almanya'da bu kısımları Federal Maliye Bakanı ve Yüksek Maliye Başkanlıkları yönetmektedir. Vergi daireleri ise Eyalet Yüksek Maliye Başkanlıklarına bağlıdır (Şanver, 2013: s. 54).

Almanya Vergi Sistemi'nde gelir vergisi, iki şekilde uygulanmaktadır. Bunlardan birincisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan kişisel gelir vergisidir. Kişisel gelir vergisinde, yükümlülüğün türü ikametgâh esasına göre tespit edilmekte olup ikametgâhı Almanya'da olan kişiler ülke içerisinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin toplamı üzerinden hesaplanan vergi matrahından vergi öderler. Gelir vergisinde artan oranlı bir tarife uygulanan Almanya'da mükelleflerin kişisel özellikleri dikkate alınmaktadır (Ekinci, 2012: s. 192). Vergi oranları, belli bir tutara kadar olan gelire % 0 oranı uygulanmakta ve vergi dışı bırakılmaktadır. Vergi oranının üst sınırı ise 2000 yılında yapılan reform sonucunda alınan karar ile 3 adımda kademeli olarak % 51'den % 42'e kadar düşürülmesi planlanmıştır (Haan, ve

Steiner, 2004: s. 3). Ancak Şu anda % 45 olarak uygulanmaktadır (europa.eu, 2019; Ekinci, 2012: s. 192). Kişisel gelir vergisi oranı, kişilerin sahip olunan gelire ve medeni durumlarına göre deęiŐmektedir.

Almanya Vergi Sisteminde yer alan bir diğer gelir vergisi de kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi, sermaye Şirketleri, kurumlar, kooperatifler ve vakıfların gelirinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Ancak Almanya'da kurumlar vergisi mükellefleri Kurumlar Vergisi ile beraber ticaret vergisi de ödemek zorundadırlar. Kurumlar vergisi % 15 oranında tekdüze olarak alınır ve daha sonra % 5,5 (dayanışma eki) ek ücrete tabidir. Ticaret vergisi oranı, daimi kuruluşların bulunduğu yere bağlı olarak % 3,5 (taban oran) ve belediye vergi oranının birleŐimidir. Hlihazırda en az 80.000 kişiden oluşan belediyeler % 12,6 ile % 20,3 arasında bir oranda ticaret vergisi uygulamaktadır (Schmidt, 2018: s. 876).

Diğer ülkelerde olduğu gibi Alman Vergi Sistemi'nde de bazı vergi güvenlik önlemleri uygulanmaktadır. Ortalama kr haddi uygulaması bunlardan biridir. Bu uygulamada sektörlere göre kr oranları listeleri belirlenmekte ve bu oranların altında kr beyan eden yükümlüler vergi incelemesinden geçirilmektedir. İncelemede düşük beyanın açıklanması istenmekte ve eğer makul bir açıklamada bulunulmaz ise vergi takdirine gidilmektedir (Şanver, 2013: s. 55). Bir diğer vergi güvenlik önlemi servet beyanıdır. Alman Vergi Sistemi'nde gelir vergisi uygulamasından sonra etkinliği azalsa da düşük oranda alınmaya devam eden servet vergisi gelir vergisi denetimi açısından önemini korumaktadır. Servet vergisinin kapsamına hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler girmektedirler (Arslan, 1994: s. 125). Servet vergisi uygulaması bu haliyle bir yandan gelir kaynağı oluştururken diğer yandan gelir vergisinde denetim sağlamak açısından önemli bir yere sahiptir.

Alman Vergi Sistemi'nde yer alan bir diğer vergi güvenlik önlemi de vergi denetimidir. Geniş anlamıyla vergi denetimi, yasalar ile belirlenen ilkeler çerçevesinde yönetimin ve yükümlülerin hareket edip etmediklerinin belirlenmesidir. Vergi denetimi bu anlamda, vergi yönetiminin teftiŐi, vergi incelemesi ve vergi kontrollerini kapsamaktadır. Vergi yönetiminin teftiŐi niteliğindeki denetim Federal Sayıştay ve 16 Eyaletin SayıŐtayları tarafından gerçekleŐtirilirken, vergi incelemesi ise vergi dairelerinde bulunan inceleme elemanları tarafından yapılmaktadır (Beşel, ve Gürdal, 2017: s. 191). Türk Vergi Sistemi'ne kaynaklık eden Almanya'da

Türkiye'dekinden farklı olarak maliye müfettişleri, kontrolör veya kontrol memurları yoktur. Vergi denetimi Yüksek Maliye Dairesine bağlı sayıları az olan ve Vergi Dairesi kadrolarındaki çok sayıdaki denetim elemanları tarafından yürütülmektedir. Ayrıca yükümlü bildirimlerini kabul eden memurların da sınırlı da olsa hata ve eksiklikleri düzeltme yönünde yetkileri bulunmaktadır. Asıl incelemeler Vergi dairesine bağlı inceleme elemanları tarafından yürütülmektedir. Yüksek Maliye Dairesine bağlı memurlar ise vergi kaçakçılığı takip etmekte ve diğer inceleme elemanlarına göre daha geniş ve farklı yetkilere sahiptirler. Bunların dışında Federal Maliye Bakanlığı'na bağlı denetim elemanları da mevcut olup görevleri eyaletler arası incelemeleri yürütmektir (Çavuş, 2006: s. 29). Bu haliyle karmaşık bir görüntüye sahip olsa da görev tanımlarının belli olması ve her merciinin kendi görev alanında etkin bir şekilde denetim yapması dolayısıyla Almanya'da vergi denetimi ile vergi güvenliğine olumlu katkı sağlanmaktadır.

Almanya'da beyana dayalı vergilerde vergi incelemeleri yürütülürken, yükümlüler de büyük, orta, küçük ve en küçük işyerleri şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırmanın sebebi vergi incelemelerinin düzenini oluşturmaktır. Büyük işletmeler azami 5 yıl içinde orta işletmeler ise 12 yıla kadar tüm dönemler itibarıyla incelenmektedir. Vergi yönetiminin etkinliğinin yanında yükümlülerin de vergiye karşı duyarlılıkları sayesinde vergi kayıp ve kaçağı sorunu önemli ölçüde azalmıştır. Ayrıca vergilemenin etkinliği açısından Mali Müşavirlerin de önemli bir rol oynadıkları görülmektedir (Can, 2004: s. 30).

Denetimler ve güvenlik önlemleri dışında Almanya'da 2000 yılında yapılan vergi reformu ile hem kişisel gelir vergisi yükümlüleri açısından hem de kurumlar vergisi yükümlüleri açısından olumlu sonuçlar alınmıştır. Vergi reformunun net hane halkı gelirleri üzerindeki toplam etkisinin ortalama % 8,29'luk bir artışa işaret eden ortalama 850 € 'ya eşit olduğunu göstermektedir. Vergi reformunun yol açtığı pozitif işgücü arzı etkilerinin muhasebeleştirilmesi, vergi reformunun nakit kazanımlarını arttırmakta ve gelir dağılımının alt kısmında hane halkları için davranışsal etkiler görece olarak güçlü olduğu için gelir eşitsizliğini azaltmaktadır (Haan ve Steiner, 2004: s. 21). Ayrıca, 2001 yılından başlayarak Vergi İndirimi Yasası, KV oranını ve kademeli olarak en yüksek kişisel gelir vergisi oranlarını düşürmeyi öngörmektedir (Schreiber, 2000: s. 537). Vergi reformu ile yükümlüler açısından olumlu sonuçlar

doğuran kararların alınması ile yükümlülerin vergiye gönüllü uyumu ve vergi güvenliğine katkı sağlanmış olmaktadır.

Alman vergi idaresinin vergi incelemesi açısından, reel hayatın gerçeklerine uygun ve sonuç alıcı davrandığı görülmektedir (Değirmendereli, 2014: s. 65). Almanya’da yerli olsun yabancı olsun herkesin vergi dairesine kayıt yaptırması zorunludur ve ticari bir faaliyette veya serbest bir faaliyette bulunmak için tek bir makama başvurmak yeterli olmaktadır (Şanver, 2013: s. 54). Başvurudan sonra gerekli olan tüm formaliteleri başvuru makam yürütmekte ve ilgili tüm makamlar bilgilendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında makamlar arası gelişmiş bir koordinasyonun varlığından söz etmek mümkündür. Böylece yükümlüler için faaliyete başlamak da kolaylaşmış olmaktadır.

Alman Vergi Sistemi genel olarak değerlendirildiğinde bazı ilkelere sahip olduğu görülmektedir. Bunlar verginin yasallığı, kanun önünde eşitlik ve özel ayrımcılık yasağı ve verginin mali güçle orantılı olması ilkeleridir (Can, 2004: ss. 32-35). Bu ilkelerin gereği olarak, vergi idareleri kanunların emrettiği şekilde eşit bir vergilendirme süreci gerçekleştirmek ile görevlendirilmektedirler. Yükümlülere eşit ve adaletli yaklaşımı ve uygulanan vergi güvenlik önlemleri sayesinde Almanya’da vergi sistemi etkin bir şekilde yürütülmektedir. Devlet yapısından kaynaklanan karmaşık bir yapılanmaya sahip olsa da vergi idarelerinin bölgesel olarak koordineli çalışmaları ve yükümlülerin işlemlerini tek bir merkezden yürütebilmeleri sayesinde vergilendirmede etkinliğe ulaşılmaktadır. Uygulanan vergi güvenlik önlemleri arasında da bir otokontrol sağlandığı görülmektedir.

1.4.3. Fransa Vergi Sistemi’nde Yer Alan Gelir Vergileri ve Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemleri

Fransa Vergi sisteminin temeli, 1789 İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesine dayanmaktadır. İlk kanuni düzenlemenin yer aldığı bildirge ile verginin eşit orantılı ve ödeme gücüne göre dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak Fransa’da günümüz vergi sistemi 20. yüzyılda şekillenmiştir. Fransız Devrimi ile getirilen vergilerin en sonu 1974 yılında yapılan düzenleme ile kaldırılmış ve günümüz modern vergi sistemine geçiş sağlanmıştır (Aksümer, 2014: s. 64). Vergi sisteminin yönetilmesi ve vergi gelirlerinin toplanmasında Fransa’da Maliye ve Ekonomik İşler Bakanlığı sorumludur. Vergi faaliyetleri ise bu bakanlığa bağlı Vergiler Genel

Müdürlüğü ve Gümrük ve Gider Vergileri Genel Müdürlüğü sorumludur. Bu iki genel müdürlük, vergilerin ulusal ve yerel düzeyde yönetilmesinin yanında vergi politikasında da sorumludurlar. Bu iki genel müdürlük dışında dolaysız vergilerin tahsilatı ile görevlendirilen Muhasebat Genel Müdürlüğü de bakanlığa bağlı olarak görev yürütmektedir (Aslan, 1994: s. 131). Oluşturulan bu sistemin gayesi gelirlerin bir kasada toplanması ve yapılacak olan ödemelerin de bu kasadan yapılması ilkesini gerçekleştirmektir.

Fransa Vergi Sistemi'nde gelir üzerinden üç tür gelir vergisi alınmaktadır. Bu vergiler, kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve sosyal harçlardır. Kişisel gelir vergisi, kapsamlı bir vergidir ve kişinin toplam gelirinden alınmaktadır (Aksümer, 2014: s. 67). Ayrıca, kurumlar vergisi ödemeyi tercih etmeyen ortaklıklar söz konusu olduğunda, her bir ortak tarafından kişisel gelir vergisi ödenebilir (Scabrosetti, 2002: s. 8). Artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanan Fransa'da aksi belirtilmedikçe kişinin net geliri üzerinden tek bir vergi alınmaktadır. Vergi oranları % 0 ile % 45 arasında değişmekte olup belli bir miktara kadar olan gelirler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Ayrıca Fransa'da vergi kalkını uygulaması vardır. Bu uygulamaya göre, toplam vergiler tavan tutar olan gelirin % 50'sine ulaşırsa vergi yükümlüsü takip eden vergi yılında bu kısmı aşan tutarın iadesini talep edebilmektedir (Aksümer, 2014: s. 67). Böylece yükümlülerin vergi yüklerinin azaltılması ve vergi adaletine katkı sağlanmış olmaktadır.

Fransa'da da gelir üzerinden alınan diğer bir vergi kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi, anonim şirketler, limited şirketler, kooperatifler, dernekler, sınai ve ticari faaliyette bulunan iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları üzerinden alınmaktadır (Şanver, 2013: s. 58). Fransa'da uygulanan kurumlar vergisi oranı standart % 33.33'tür. Ancak Fransa Başbakanı'nın Eylül 2017 de yayınladığı eylem planına göre 5 yıllık bir süre boyunca (toplamı 7.3 milyon €'yu aşan tüm şirketler için) bu oranlar esnetilmiştir. Bu eylem planına göre: Vergi yılı 1 Ocak 2018'de başlayan şirketler (vergilendirilebilir geliri 500.000 €'ya kadar) için kurumlar vergisi oranı standart % 28, bu geliri aşan kısım için % 33.33 olarak belirlenmiştir. Eylem planının son yılı olan 2022 yılı için ise, vergi yılı 1 Ocak 2022'de başlayan şirketler için kurumlar vergisi oranı standart % 25 olarak belirlenmiştir (Combe, 2018: s. 809).

Fransa'da gelir üzerinden alınan bir diğer vergi ise sosyal harçlardır. Sosyal harçlar, sosyal güvenlik sistemini finanse etmek için kullanılmaktadır ve özellikle Ulusal Aile Ödeneği ve Emeklilik Dayanışma Fonu gibi sosyal güvenlik uygulamaları için tahsis edilmektedir. Genel sosyal güvenlik katkı oranı % 2.2'dir. Büyük kurumlar vergi mükellefi kurumlar % 3.3, çalışanların elde ettikleri ücretler üzerinden kesinti yolu ile % 7.5 ve yatırımlardan elde edilen gelir üzerinden % 8.2 oranında sosyal harç ödenmektedir (Aksümer, 2014: s. 67). Fransa'da uygulanan bu sistem diğer Avrupa ülkelerinden farklıdır. Çünkü diğer Avrupa ülkelerinde sosyal güvenlik bütçeleri vergiler ile finanse edilmektedir.

Fransa Vergi Sistemi'nde de diğer ülkelerde olduğu gibi bazı vergi güvenlik önlemleri uygulanmaktadır. Bunlardan ilki ortalama kâr haddi uygulamasıdır. Bu uygulamada, Maliye Bakanlığı'nca meslek gruplarına göre hazırlanan dokümanlar baz alınmaktadır. Beyan edilen gelirden şüphe duyulması durumunda başvuru bu uygulamada, perakende satış yapılan işletmenin yıl içinde yapılan satışların maliyet bedeline uygun görülen ve Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan dokümanda belirlenen yüzde oranı uygulanmak suretiyle vergi inceleme elemanı tarafından gayrisafi kâr yeniden hesaplanmaktadır (Yeniçeri, 2005: s. 113). Bu uygulama ile vergi matrahının doğru beyan edilip edilmediği araştırılmaktadır.

Fransa Vergi Sistemi'nde yer alan ikinci vergi güvenlik önlemi hayat standardı uygulamasıdır. Fransa vergi sisteminde yer alan yasalara göre yükümlü tarafından beyan edilen gelir ile yaşam tarzı arasında bir orantısızlık var ise vergilemeye esas oluşturan matrah, yükümlünün yaşam tarzını yansıtan unsurlara göre götürü bir miktara eşitlenmek sureti ile belirlenmektedir. Uygulanan bu yöntem göre, yükümlünün ikamet ettiği ev dışındaki evleri, otomobili, yatı ve yarış atı gibi yaşam tarzını yansıtan tüm belirtiler için ayrı ayrı asgari birer vergi matrahı belirlenmiştir (Güler, ve Karaca, 2017: s. 171). Bu uygulama ile yükümlünün yaşam standardına göre belirlenen miktarın altında bir vergileme yapılmaması amaçlanmaktadır.

Fransa'da uygulanan üçüncü vergi güvenlik önlemi servet beyanı uygulamasıdır. Bu yöntem tüm gelir vergisi yükümlüleri için uygulanmakta ve yükümlülerin servetleri hakkında ayrıntılı bilgilere dayanmaktadır. Vergi idaresi tarafından arşivlenen bu bilgilere, gerek duyulması halinde yükümlülerin gelirlerinin

belirlenmesinde karine olarak başvurulmaktadır (Şanver, 2013: s. 59). Fransa’da uygulanan vergi güvenlik önlemlerinin dördüncüsü ise vergilerin açıklanmasıdır. Fransa Vergi Sistemi’ne göre, yükümlüler tarafından bildirilen vergi matrahları ve bu matrahlar esas alınarak hesaplanan ödenen vergi ile birlikte yükümlülerin isimleri de açıklanmaktadır. Vergi kaçırancının isimlerinin resmi gazetede yayınlanması sayesinde, vergi yükümlülüğü dışında kalanlardan vergiye tabi olması gerekenlerin ayırt edilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır (Arslan, 1994: s.134).

Fransa Vergi Sistemi’nde yer alan bir diğer vergi güvenlik önlemi de vergi denetimidir. Fransa’da vergi denetimi Vergiler Genel Müdürlüğü’ne bağlı merkez ve taşra örgütleri tarafından yapılmaktadır. Denetim personeli, yükümlülerden beyannameleri alanlar, bölgeler ve iller arası inceleme yapanlar, ulusal inceleme yapanlar ve tüm vergi ve resimleri inceleme yetkisine sahip olanlar şeklinde sınıflandırılmıştır (Beşel, ve Gürdal, 2017: s. 195). Bunların dışında 2011 yılında uygulanmaya başlayan vergi polisi uygulaması ile etkin bir denetim sistemi sağlanmaya çalışılmıştır. Vergi polisi müessesesinin amacı ulusal ve uluslararası boyutta vergi kaçakçılığı suçu ile mücadeledir (Çakar, ve Saraçoğlu, 2014: s. 66).

Fransa’da denetim personeli tarafından yapılan vergi incelemeleri, şekli inceleme, belge üzerinde inceleme ve iş yerinde inceleme şeklinde yapılmaktadır. Şekli inceleme, beyanname üzerinden yapılmakta ve rakamsal hesaplamaların doğruluğu ve beyan edilen unsurların uyumu gibi hususlar incelenmektedir. Belge üzerindeki inceleme daha ayrıntılı olup, beyanname ile yükümlünün dosyasındaki bilgi ve belgeler karşılaştırılmaktadır. İş yerinde yapılan incelemede ise, derinlemesine bir inceleme söz konusudur. Yükümlünün tüm gelirleri ele alınarak yapılan bu inceleme yükümlünün iş yerinde yapılmaktadır. Ayrıca beyandan başlanarak yükümlünün defter, belge ve diğer dış kaynaklara varıncaya kadar ayrıntılı bir inceleme yapılmaktadır (Çavuş, 2006: s. 28).

Fransız vergi denetiminde bazı ilkeler benimsenmektedir. Bu ilkeler, denetim personeline profesyonellik, denetimin daha çok grup şirketlere odaklanması, uyumlaştırılmış yöntemlerin uygulanması ve en önemlisi denetimde yükümlü haklarının daima ön planda tutulmasıdır (Beşel, ve Gürdal, 2017: s. 195). Bu ilkelerin yanında mükellef haklarının korunması için 2005 yılında “mükellef

bildirgesi” yayınlanmıştır. Bu bildirge idare ve mükelleflerin sorumlulukları ve hakları hakkında bilgileri içermektedir (Durmuş, 2016: s. 112).

Fransa’da uygulanan vergi güvenlik önlemlerinin sonuçlarını hane halkı açısından ele alan bir ampirik çalışmada, finansal varlıklara uygulanan vergi önlemlerinin Fransız hane halkının yatırım davranışlarını nasıl etkilediği incelenmiştir. Beş çeşit finansal varlık (düzenlenmiş tasarruf hesapları, standart tasarruf hesapları, ev sahiplerinin tasarruf hesapları, borçlanma senetleri, hayat sigortası ve hisse senetleri) ve dört tür vergi önlemi (vergi matrahına ilişkin önlemler, vergi oranına ilişkin önlemler, azami mevduat limitleri üzerindeki önlemler ve düzenlenmiş faiz oranlarına ilişkin önlemler) seçilmiştir. Bir ARDL yaklaşımı kullanarak, finansal davranışları ve her bir finansal varlık için vergi önlemlerinin etkisi tahmin edilmiştir. Yatırım davranışının dikkate alınan finansal varlığa göre değiştiği tespit edilmiştir. Neredeyse tüm finansal varlıklar için, gelirin yatırılan miktar üzerinde olumlu bir etkisi vardır. Bununla birlikte, önceki mali kaynakların sadece uzun vadeli yatırımlar (borç senetleri, hayat sigortası ve hisseler) üzerinde olumlu etkisi olduğu gözlemlenmiştir. Reel faiz oranının, bireysel finansal varlığa göre yatırım tutarı üzerinde farklı etkileri (pozitif, negatif, önemli olmayan) mevcuttur (Schalck, 2017: s. 134).

Sonuçlar, vergi önlemlerinin yatırım davranışı üzerinde önemli bir etkisi olduğunu göstermektedir. Bu durum, hane halkının vergilendirmede meydana gelecek bir değişime tepkisinin göz ardı edilmemesi gerektiğini göstermektedir. Özellikle, vergi güvenlik önlemlerinin yayılma etkisi olduğu tespit edilmiştir. Örneğin, düzenlenmiş tasarruf hesapları üzerinde pozitif bir vergi önlemi, diğer finansal varlıkların yatırılan miktarı üzerinde olumsuz bir etkiye sahiptir. Ayrıca, asimetric bir etkileşim de tespit edilmiştir. Düzenlenmiş tasarruf hesapları üzerinde pozitif bir vergi önlemi, yatırılan miktar üzerinde olumlu bir etkiye sahipken, olumsuz bir eylemin hiç bir etkisi bulunmamaktadır. Bu bulgular hane halkının standart dışı tercihlere sahip olduğunu teyit etmektedir. Bu kapsamda sonuçlar bir likidite tercihi ve zarardan kaçınma etkisi ile açıklanabilir (Schalck, 2017: s. 134). Yapılan ampirik çalışmanın sonucunda da görüldüğü üzere bireyler rasyonel davranış sergileyerek zarardan kaçınmak istemektedirler. Dolayısıyla vergiden de kaçınmak istemekte ve yatırım tercihlerini de bu doğrultuda yapmaktadırlar. Söz konusu durum vergi güvenlik önlemlerine duyulan ihtiyacı vurgulamaktadır.

Fransız vergi mevzuatının karmaşık, vergi oranlarının çok yüksek olmasına rağmen vergi tahsilatında vergi idaresinin etkin olduğu görülmektedir (Beşel, ve Gürdal, 2017: s. 195). Vergi idaresinin etkin olması vergi güvenlik önlemlerinin başarısına, vergi güvenlik önlemlerinin başarısı ise kurumlar arası koordinasyon ve işbirliğinin etkin bir şekilde çalışmasına bağlıdır. Fransa’da bu koordinasyon ve işbirliğinin sağlandığı görülmektedir. Fransız vergi idaresi personelinin profesyonelleşmesi, kullanılan teknolojinin gelişen çağa uygun olması ve mükellef haklarına verdiği önem dolayısıyla vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde başarı sağlamaktadır. Ayrıca Fransa’da 2005 yılında kabul edilen mükellef bildirgesi ile yükümlüler ile idarenin görev ve sorumluluklarının belirlenmiş olması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştırmaktadır. Bu sayede etkin bir vergi sistemi uygulanmakta ve vergi güvenliği sağlanarak vergi kayıp ve kaçığı önlenmektedir.

Devletler kamu hizmeti sunma görevlerini yerine getirebilmek için mali kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Bu kaynağın en önemli finansmanını ise yükümlüler tarafından ödenen vergiler oluşturmaktadır. Günümüz modern vergi sistemlerinde kabul görmüş bir yöntem olan matrahın yükümlüler tarafından hesaplanması ve beyan edilmesi vergilendirmeye esas teşkil etmektedir. Beyan yönteminin uygulandığı modern vergi sistemlerinde beyanın doğruluğu önem arz etmektedir. Bu noktada beyanların doğruluğunun kontrolü vergi idarelerine bırakılmaktadır. Vergi idareleri tarafından yapılan vergi incelemeleri ve denetimleri beyanların doğruluğunu tespit etme açısından en etkili yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ancak var olan ve ekonomideki gelişmeye paralel olarak artan mükellef sayısı ve beyannamelerin denetlenmesi olanaksız görülmektedir. Nitekim Türkiye’de 2018 yılı itibariyle 1.920.586 GV mükellefi ve 806.622 KV mükellefi bulunmasına karşın, incelenen GV mükellefi sayısı 1.186 ve KV mükellefi sayısı 214 tür (GİB 2019). Dolayısıyla mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun denetlenmesinin yanında doğru beyanda bulunmaya zorlayacak bazı önlemlerin de alınması vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir. Vergilemede etkinlik sağlamanın bir diğer boyutu da mükelleflerin gönüllü uyumudur. Gönüllü uyumun sağlanması mükelleflerin vergi bilincine ve ahlakına sahip olmaları ile mümkündür. Ayrıca vergi yasalarının karmaşıklığı ve mükellefler tarafından anlaşılır olmaması da vergiye gönüllü uyumunu zorlaştırmaktadır. Vergi güvenliği açısından önem arz eden bir diğer konu ise işletmeler tarafından yapılan vergi planlamasıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

Çalışmanın bu bölümünde vergi planlaması kavramı ve kapsamı, vergi planlaması ile benzer kavramlar arası farklılıklar, uluslararası vergi planlaması yöntemleri ile uluslararası vergi planlaması araçları ele alınacaktır. Bu kapsamda uluslararası uygulamalardaki teorik gelişim değerlendirilecek ve vergi planlamasının ilişkili kavramlar ile kavramsal etkileşim ve gelişimine de alt başlıklar çerçevesinde yer verilecektir.

2. VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI, ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI VE ARAÇLARI

Devletlerin kamu hizmetlerini yerine getirmek amacı ile başvurduğu en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturur. Ancak vergiler, bireyler ve işletmeler açısından maliyet unsurudur. Dolayısıyla gerek gerçek kişiler gerekse tüzel kişiler katlanacakları vergi maliyetlerini azaltmak için çeşitli yollara ve yöntemlere başvurumaktadırlar (Gökten, ve Karabudak, 2017: s. 548). Mükelleflerin vergi ödemesine karşı başvurduğu bu yol ve yöntemler, verginin yansıtılması, vergiden kaçınmak, vergi kaçırmak ve benzeri olarak sıralanabilir (Kalenderoğlu, 2015: 181). Ancak vergi yükünden kurtulmaya çalışırken vergisel açıdan cezalı duruma düşmemek için kanuni yollardan vergiden kurtulmak mümkündür. Vergi planlaması olarak adlandırılan vergiden kaçınma başvurulan yöntemlerden biridir (Taşkın, 2012: s. 100). Başvurulan bu yöntem ve yollar ile ödenecek vergilerin azaltılması ve maliyetlerin minimize edilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıca söz konusu yöntemler, mükellefler üzerinde oluşan vergi baskısına karşı geliştirilen bir sistem olarak da kabul edilmektedir.

2.1. Vergi Planlaması Kavramı ve Kapsamı

Vergi planlaması, mükelleflerin vergi yükünü en aza indirmek için vergi kanunlarının sağladığı hakları akılcı şekilde kullanarak azalmasıdır (Şişman, 2003: s. 33). Bir başka tanıma göre ise vergi planlaması, bir takvim yılı içinde vergi avantajını maksimize edecek veya en az vergi ödenmesini sağlayacak çabalardır. Vergisini düzenli ve eksiksiz tahakkuk ettirip ödeyen yükümlüler tarafından bilinçli olarak tasarlanan, geçmişteki ve geleceğe yönelik tahmin edilen genel işlemler, faaliyetler, prosedürler ve araştırma çabaları olarak tanımlanmaktadır (Saraçoğlu, ve Çakır, 2017: s. 96). Akdoğan'a göre vergi planlaması; mükellef açısından yasal

boşluklardan yararlanmak, işlem ve faaliyet olarak vergiye tabi olanlardan kaçınmak, istisna ve muafiyet kapsamındaki işler ile uğraşmak gibi faaliyetler ile vergiyi doğuran olaya sebep olmamak veya asgari tutarda vergi ödenmesine yol açacak olan işlem ve faaliyetler ile vergi yükünün azaltılması biçiminde tanımlanmıştır (Akdoğan, 2011: s. 191).

Vergi planlaması kavram olarak düşünüldüğünde sadece işletmeler için yapıldığı düşünülse de aslında bireyler ve devletler de vergi planlaması yapmaktadırlar. Mükellefler yani bireyler ve işletmeler vergi planlaması ile vergi yüklerini ve vergilerini asgari bir düzeye indirmek için uğraşırlar iken; devletler ise mükellefler ile çatışmaya düşmeden vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışırlar (Eroğlu, ve Eftekin, 2015. s. 240). Bu sebeple sadece Kurumlar Vergisi (KV) üzerinden sağlanabilecek bir avantaj olmadığı beraberinde Gelir Vergisi (GV) üzerinden gerçek kişi mükellefler açısından da önem taşıyan bir müessese olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bu açıklamalar ışığında vergi planlaması kavramını; bireysel nitelik taşıyan mikro vergi planlaması ve devlet açısından ise makro vergi planlaması olarak iki şekilde ele almak gerekmektedir.

2.1.1. Mikro Ölçekte Vergi Planlaması

Mikro vergi planlaması, yükümlülerin ve vergi sorumlularının sahip oldukları mali imkânları ile ödemek zorunda oldukları vergi arasındaki ilişkiyi belirleyerek, yasalara aykırı olmayan işlem ve faaliyetleri ile ödemeleri gereken vergi miktarını olabildiğince azaltma çabalarıdır (Akdoğan, 2011: s. 191). Bu açıdan mükellefler için bilgi düzeyleri, ekonomik durumları ve danışmanlardan yararlanma olanakları gibi faktörler etkili olabilmektedir.

Vergi planlaması mükellefler açısından, bireysel, kurumsal ve uluslararası nitelikte olmak üzere üç düzeyde ele alınmaktadır. Bireysel olarak vergi planlaması ile yerel gelir vergisi (bordo- sosyal güvenlik), emlak vergileri ve gayrimenkul alım satımı gibi konularda vergi planlaması kastedilmektedir. Kurumsal olarak vergi planlaması, şirketlerin bir yandan nakit akışlarından kazanç sağlarken diğer yandan ortaklara dağıtılan kâr paylarının vergilendirilmesinden elde ettikleri önemli avantajlar olarak ifade edilmektedir. Uluslararası vergi planlaması ise, küresel anlamda vergi yapıları hakkında bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir. Özellikle ihracat ve ithalatta gümrük vergileri, transfer fiyatlandırması, yabancı mukimlere

yönelik hak ve menfaatler, KDV, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) mevzuatı gibi pek çok vergisel alanda kazançlı çıkabilmek için vergi planlaması gerekmektedir (Nar, 2015: s. 926). Dolayısıyla mükellefler için vergi yükünün asgariye indirilmesi açısından vergi mevzuatları hakkında bilgi sahibi olmak önemlidir. Günümüzde bunun sağlanması için mükelleflerin danışmanlara başvurdukları da görülmektedir.

Planlama, işletme yönetiminin temel fonksiyonudur. İşletmeler genel amaçlar belirler ve bu amaçları doğrultusunda genel planlar yapmaktadırlar. İşletmenin alt birimleri ise bu amaçlar doğrultusunda satış, üretim ve finansman gibi alt planlar yapmaktadırlar. Bu açıdan bir maliyet unsuru kabul edilen verginin işletmelerin kârlarını arttırmaları için az maliyetli olması gerekmektedir. Bu amaç doğrultusunda işletmeler genel hedefleri açısından asgari vergi ödemeyi sağlayacak davranışı araştırmak ve ortaya çıkacak sonuçlar arasından en uygun olanı belirleyerek vergi planlaması yaparlar. Mikro vergi planlaması, hem gerçek kişi mükellef hem de işletmeler açısından önemli olan ve kurumsal sosyal sorumluluk oluşumunda önemli işleve sahip bir süreçtir. Bu doğrultuda bu sürecin vergi yükünün asgariye indirilmesi ve asgari düzeyde vergi ödenmesi şeklinde iki yönü vardır (Eroğlu, 2014: s. 5).

İşletmeler ve gerçek kişiler açısından düşünüldüğünde vergi planlaması, maliyetlerin düşürülmesi noktasında olumlu sonuç doğurmaktadır. Vergilerden yapılan tasarruflar ile işletmeler rakipleri karşısında avantaj elde etmekte ve işletmelerinin devamlılığına katkı sağlamaktadırlar. Bu kapsamda mikro vergi planlaması uygulaması öncelikli başvurulan uygulama şekli olarak önem taşımaktadır.

2.1.2. Makro Ölçekte Vergi Planlaması

Devletlerin kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla başvurdukları en temel gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Bu vergiler, servet, tüketim, tasarruf ve üretim gibi fiili ekonomik faaliyetler üzerinden alınmaktadır. Bu faaliyetler ise ekonominin periyodik süreçlerine göre değişim göstermektedir. Dolayısıyla vergi gelirleri de bu periyodik süreçlerin yarattığı koşullar açısından artışlar ve azalışlar gösterebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergilerin de bu konjonktüre uygun olabilmesi için planlanması gerekmektedir. Sonuç olarak, iyi bir vergi planlaması yapabilmek için iyi bir vergi sisteminin tasarlanması gerekmektedir. Tasarlanacak olan bu vergi sistemi belirli özelliklere sahip olmalıdır. Bu özellikler; vergi yükünün

dağılımı açısından yükümlülerin mali gücü ile orantılı olmasını gerektiren eşitlik, vergilemenin ekonomideki kısıtlı kaynakların etkin bir dağılımını teşvik etmesini gerektiren etkinlik ve vergi sistemi için uyum ve yönetim maliyetlerini minimize edilmesini gerektiren basitliktir (Bahçe, ve Gümüş, 2017: s. 3). Vergi sisteminin sayılan bu özellikleri barındırması vergi planlamasının sağlam temellere dayanmasını sağlayacaktır. Makro ölçekte sağlanacak söz konusu planlama uygulamaları ile genel bütçe vergi gelir paylarında da aynı ölçüde artış sağlanması amaçlanmaktadır.

Makro vergi planlaması, kamu harcamalarının finansmanı için ihtiyaç duyulan vergi gelirlerini, toplumun hassasiyetlerini gözetenek en uygun kaynaklardan ve verginin konulmasındaki amaca uygun olarak en fazla hizmeti sağlayacak şekilde maksimize etme çabaları olarak tanımlanmaktadır (Edizdoğan, vd. 2012: s. 226). Devletin vergi planlaması yaparken, vergi gelirini azaltan ya da sınırlayan konuların farkına varması ve bunları önlemek için yasal önlemlere başvurması, bu çalışmaları yapacak personellerin alanlarında uzman ve donanımlı olmalarının sağlanması vergi planlamasına açısından belli başlı konuları oluşturmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatının basit ve anlaşılır olmasını sağlamak, mükelleflere yasalarda belirtilen ödevlerinin ve vergi kolaylıklarının anlatılarak vergi ödemelerinin arttırılmasını sağlamak devlet açısından diğer vergi planlaması faaliyetleridir (Eroğlu ve Eftekin, 2015: s. 241).

Devletin vergi planlaması ile sağladığı bu kolaylıklar sayesinde mükellefler sahip oldukları avantajların farkına vararak hukuki sınırlar içerisinde vergi yüklerini asgari düzeye indirebilirler. Dolayısıyla mükellefler vergi kaçırma yolundan ziyade vergi planlaması yaparak yasal çerçevede hareket etme yolunu seçerler ve bu davranışları ile devletin otoritesi de sarsılmamış olacaktır. Uygulamalar kapsamında yasaların anlaşılabilirliği kolaylaştığı gibi mükelleflerin gönüllü uyumu da aynı ölçüde sağlanmış olmaktadır.

2.1.3. Vergi Planlamasının Avantajları ve Dezavantajları

Hem devlet hem de mükellefler açısından bakıldığında vergi planlamasının birçok avantajının olduğu görülmektedir. Vergi yönetimlerini vergi planlaması yolu ile yapan işletmeler, satış politikalarını daha esnek düzenlemeleri, stok değerlendirme avantajlarından yararlanarak krizlere karşı önlem alabilmeleri sayesinde rakiplerine karşı bir adım önde olmalarını sağlayabilmektedir. Şirketler açısından bakıldığında,

vergi yüklerini dikkate alan şirketler kurumsal bir vergi politikası izlenerek, yıllarında kâr/kazanç/vergi hesapları yerine gelecek yıl planlamaları ile vergi yüklerini önceden hesaplayabilecekleri vergi yönetimleri ile vergiden tasarruf edebilmektedirler (Edizdoğan, vd. 2012: s. 226). İşletmeler bu sayede hem rakipleri karşısında güçlü bir konum elde ederler hem de işletmelerini gelecek dönemlere hazırlamış olurlar.

Vergi planlaması, işletmeler ve bireylerin vergi yüklerini azaltması ve daha az vergi ödemelerini sağlaması açısından büyük veya küçük ölçekli tüm işletmeler için önem arz etmektedir. Planlı bir vergi yönetimine sahip işletmeler ekonomik ve ticari faaliyetlerinde sahip oldukları farklı politikalardan en uygun olanını izleyerek fırsatları değerlendirebilir. Beklenmedik krizlere dirençli olurlar ve rakiplerine karşı kazançlı olabilirler. Ayrıca herhangi bir cezai müeyyide ile karşılaşmadan vergi yüklerini azaltabilirler (Eroğlu, ve Eftekin, 2015: s. 241). Vergi planlaması çerçevesinde işletmelerin rekabet açısından avantaj sağlayabilmeleri, yasalardaki vergisel avantajlardan mümkün olduğunca çok yararlanmalarına bağlıdır. Aksi bir durumda, benzer özellikler taşıyan işletmeler katlandıkları vergiler açısından benzerlik oluşturmuyor ise haksız rekabet durumu oluşabilecektir. Ayrıca, vergi planlaması yapan bazı yükümlüler bundan tam anlamı ile bir avantaj sağlamayabilirler. Aksine bazı yükümlüler ise farkında olmadan avantaj elde edebilmektedirler (Kılıçer, 2017: s. 113). Bu kapsamda mesleki ehliyeti olan ve alanında uzman kişilerden destek alınması mükellefler tarafından tercih edilen bir uygulamadır.

Devlet açısından vergi planlaması, vergi kaçakçılığını önlemesi dolayısıyla yardımcı olmaktadır. Vergi planlaması yapmayı öğrenen vergi yükümlüleri, vergi yükünü azaltma amaçlarını gerçekleştirmek için yasa dışı yolları tercih etmek yerine yasal yolları tercih ederek vergi kaçakçılığına sebep olan yolları kapatabilmektedirler. Devlet açısından bir diğer fayda ise, vergi mevzuatındaki öngörülme boşlukların idare tarafından görülebilmelerini sağlamasıdır. Kanun boşluklarından yararlanılarak yapılan vergi planlamaları sayesinde kanun yapıcının iradesi dışında oluşmuş olan kanuni boşlukların görülmesi ve bu sayede doldurulması imkânı sağlanmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 9). Böylece yükümlüler vergi yüklerini azaltırken devlet açısından da vergi kaçakçılığının önlenmesine katkı sağlanmış olur. Ayrıca mükellefler başvurdukları yasal düzenlemeler sayesinde vergi

planlaması yapmak için belge alıp verme yükümlülüklerine de önem göstermekte ve belge düzeninin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

Vergi planlamasının yukarıda sayılan ve hem mükellefler hem de devlet açısından sağladığı birçok avantajın yanında az sayıda da olsa dezavantajları mevcuttur. Vergi planlaması, vergi mevzuatına hâkim uzman personel istihdamı ve danışmanlık hizmeti gibi bazı masraflar ayrıca birtakım vergiye uyum maliyetleri gerektirmektedir. Vergi planlamasının ortaya çıkardığı bir diğer olumsuzluk, işletmelerin kârlarını arttırma çabalarının gereği geliştirdikleri vergi planlama stratejilerinin Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından belirlenen ve işletmelerin tavsiye niteliğinde uymalarını gerektiren Kurumsal Yönetim İlkeleri ile çelişen yanları bulunmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 12). OECD'nin kabul ettiği Kurumsal Yönetim İlkeleri; Etkin kurumsal yönetim çerçevesinin temelini sağlanması, Pay sahiplerinin hakları ve adil muamele görmeleri ile temel ortaklık işlevleri; kurumsal yatırımcılar, pay senedi piyasaları ve diğer araçlar; menfaat sahiplerinin rolü; kamuyu aydınlatma ve şeffaflık ile yönetim kurulunun sorumlulukları şeklinde sıralanmaktadır (OECD, 2015). Bu ilkeler çerçevesinde hareket etmeyen işletmeler ile ortaklar arasında çatışmalar meydana gelebilmektedir. Bu sebeple uluslararası standartlara uygunluğun da yol açacağı bir maliyet söz konusu olacaktır.

Devlet açısından vergi planlamasının sebep olduğu olumsuzluk ise, vergi gelirlerinin azalması şeklinde gerçekleşmektedir. Gerek bireylerin gerekse işletmelerin yaptıkları vergi planlaması dolayısıyla daha az vergi alacağı oluşan devletin bu şekilde vergi geliri azalmaktadır. Özellikle çok uluslu işletmeler tarafından yapılan uluslararası vergi planlaması faaliyetleri dolayısıyla vergi gelirlerinin yanında ekonomik kayıplara da neden olduğu belirtilmektedir (Eroğlu, 2014: s. 12). Ayrıca vergi planlaması, önemli oranda gelir kaybına sebep olmasının yanında belirli amaçlar doğrultusunda sunulan vergisel teşviklerin maliyet-etkinlik arasındaki etkileşim açısından etkileşimi azaltabileceği düşünülmelidir (Nar, 2015: s. 927). Amaç mükelleflerin vergileme sürecine uyumunu sağlamak iken vergi gelirleri üzerinde azaltıcı bir etkiye de yol açabilmektedir.

Sonuç olarak vergi planlamasının, mükellef ve devlet olmak üzere iki tarafı bulunmaktadır. Mükellefler vergi planlaması yöntemine başvurarak vergi yüklerini

azaltmayı ve ödenecek verginin azaltılması ile maliyetlerini düşürmeyi amaçlamaktadır. Devlet ise mükellef haklarını da gözeterek ve mükellefler ile çatışmaya düşmeden vergi gelirini arttırmayı amaçlamaktadır. Vergi planlaması sayesinde, mükellefler yasalara aykırı davranarak vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasına sebep olmak yerine yasal çerçevede hareket ederek vergi yüklerinden kurtulabilmektedir. Devlet açısından da vergi kaçakçılığının önlenmesi sağlanmaktadır.

2.2. Vergi Planlaması ile Benzer Kavramlar

Günümüzde vergisel konuların nicelik ve içerik açısından karmaşık bir hal alması dolayısıyla bu alanda vergi kirliliğinin yaşanmasına olanak sağlamaktadır (Nar, 2015: s. 927). Mükellefler açısından öngörülmez zararlara yol açan bu durum karşısında vergi yükü farklı yollara başvurularak azaltılmaya çalışılmaktadır. Başvurulan bu yollar benzer amaca yönelik olsalar da yasal olduğu kadar yasal olmayan yollardan da gerçekleşebilmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi planlaması ile benzer amaç güden vergiden kaçınma, vergi kaçırma, peçeleme ve muvazaa gibi kavramların açıklanarak anlam kargaşasının önüne geçilmesi gerekmektedir.

2.2.1. Vergiden Kaçınma ve Vergi Planlaması Farkı

Vergiden kaçınma, vergi yasaları çerçevesinde davranarak vergiyi doğuran olaya neden olunmaması ya da mevzuattaki boşluklardan yararlanılarak vergi yükünün dışında kalmak amacıyla gösterilen çabalardır (Yusufoğlu, 2016: s. 147). Bir diğer tanıma göre vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya sebep olmamak yolu ile vergi borcundan kurtulmak olarak ifade edilmektedir (Şişman, 2003: s. 37). Vergiden kaçınma dolayısıyla mükelleflerin devlet açısından vergi kaybına sebep oldukları muhakkaktır. Ancak yasal sınırlar içerisinde hareket edilmesi dolayısıyla herhangi bir yaptırıma tabi olmaları söz konusu değildir.

Vergiden kaçınmanın birçok sebebi bulunmaktadır. Bu sebepleri; elde daha fazla likit fon bulundurabilmek, yüksek vergi oranları, vergi yasalarının tanıdığı haklardan yararlanabilmek ve rakipler karşısında rekabet edebilmek şeklinde sıralanabilir (Şişman, 2003: s. 37). Bunu yanında vergiden kaçınmanın da birçok yolu bulunmaktadır. Ancak genel olarak; vergi avantajlarından yararlanmak, gelir aktarımı, vergi erteleme, vergi arbitrajı ve matrah kaydırılması yolu ile vergiden

kaçınmak şeklinde sıralamak mümkündür (Taşkın, 2010: s. 78). Mükellefler bu yolları kullanabilmek ve vergi yükünü asgariye indirmek için profesyonel danışmanlardan, uzmanlardan ve muhasebecilerden yararlanabilir (Işık, Organ, Karayılmazlar, ve Işık 2005: s. 122).

Vergiden kaçınma kavramı ile vergi planlaması kavramları yasal boşluklardan yararlanma açısından birbirine yaklaşımaktadır. Ancak vergiyi doğuran olayla ilişki kurulmaması açısından birbirlerinden ayrılmaktadırlar. Çünkü vergi planlaması kavramında vergiyi doğuran olay ile gerçek manada bir ilişki kurularak gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler üzerinden verginin asgariye indirilmesi amaçlanmaktadır (Nar, 2015: s. 927). Vergiden kaçınma yolu mükellefler açısından bir suç oluşturmamak ile birlikte devlet açısından vergi kaybına sebep olmaktadır. Dolayısıyla kamu harcamasının finansmanını oluşturan vergilerdeki azalmalar sonucu sosyal ihtiyaçlar ve alt yapı harcamaları gibi devletin üstlendiği hizmetler sekteye uğrayabilir. Bu açıdan devletin vergisel avantajları, istisna ve muafiyetleri azaltmalı ayrıca yasal boşlukları doldurarak gelir kaybını azaltması beklenmektedir.

2.2.2. Vergi Kaçırma ve Vergi Planlaması Farkı

Vergi kaçırma, vergi yasalarına aykırı davranmak ve idarenin aldığı önlemlere karşı gelmek dolayısıyla vergi ödememek ya da az vergi ödemek şeklinde gerçekleşmektedir (Özbilen, 2012: s. 278). Vergi kaçakçılığı genel anlamda, vergi yasalarına aykırı olarak mükelleflerin vergi dışında kalma çabalarıdır (Yusufoğlu, 2016: s. 148). Vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınmanın aksine, kanuna karşı bir hilenin bulunması dolayısıyla kanuna aykırıdır (Şahiner, 2011: s. 86). VUK' un 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu dolayısıyla hürriyeti bağlayıcı caza verilmesi hükme bağlanmakta ve vergi suçlarının en ağır niteliğini taşımaktadır.

Vergi kaçırma sebepleri incelendiğinde aslında vergiden kaçınma sebepleri ile aynı olduğu görülmektedir. Ancak vergiden kaçınma yasal çerçevede gerçekleşirken vergi kaçırma yasal olmayan yollardan yapılmaktadır. Vergi kaçırma işleminde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ancak mükellef vergiye konu bu olayı beyan etmemekte veya eksik beyan etmektedir. Dolayısıyla, yükümlü ya hiç vergi ödememekte ya da eksik ödemektedir. Sonuç olarak vergi yükü de düşük olmaktadır. Hiç şüphesiz bu tür bir olay suç niteliği taşımaktadır ve idarece yapılacak denetim sonucu vergiyi doğuran olayın beyan dışı bırakıldığı ya da eksik beyan

edildiği saptanırsa cezai işlem yapılacağı kesindir. Vergiden kaçınma işleminde ise bu durumun aksine suç teşkil eden herhangi bir işlem yoktur (Şişman, 2003: s. 41). Vergi kaçırma işleminde vergi ödenmemesi için çaba harcanırken vergiden kaçınma işleminde yüksek vergili alan yerine düşük vergili alanın tercih edilmesi söz konusudur. Çoğu zaman da indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarından şartlarını taşımadığı halde yararlanmak isteyen mükellefler tarafından kullanılmaktadır.

2.2.3. Peçeleme ve Vergi Planlaması Farkı

Peçeleme, özel hukukta yer alan sözleşme biçimlerinin vergi kaçırmak amacıyla olağan sayılmayacak şekilde kötüye kullanılmalarına denir. Bu amacı gerçekleştirmeye yönelik sözleşmeler ise peçeleme sözleşmesi olarak tanımlanmaktadır (Öncel, vd. 2015: s. 26). Peçelemde vergilendirme kapsamından çıkmak amacıyla vergiyi doğuran olay gerçekte olduğundan farklı olarak gösterilir. Vergi yükünün azaltılması ya da tamamen kaldırılması amacıyla özel hukukta kullanılan sözleşmeler kullanılır. Dolayısıyla bu tür bir sözleşmenin peçeleme sözleşmesi olarak nitelendirmek için yükümlülerin vergi hukuku dışında özel hukuk müessesesini olağan dışı bir şekilde kullanması ve maddi ya da manevi olarak haksız yarar elde etmeleri gerekmektedir. Ayrıca söz konusu müessese yükümlü veya vergi sorumlusu tarafından vergi kaçırma amacıyla kullanılmalıdır (Ateşagaoglu, 2011: s. 116). Bu kapsamda vergi hukuku kapsamında da vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini gizlemek amacıyla sıklıkla kullanılan bir müessese olduğu dikkat çekmektedir.

Vergi kanunlarının peçelenip peçelenmediğinin tespit edilmesi, vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi olan ekonomik yaklaşım ilkesi ile yapılmaktadır. Bu yorum yöntemi ile gerçek ekonomik ilişkinin çeşitli hukuki kılıflar kullanılarak gizlenmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır. Bu sayede vergiyi doğuran olay meydana gelmesine rağmen gizlenmesine yönelik amaç ve davranışların ortaya çıkartılması ekonomik yaklaşımın ispat aracı olması ile mümkün olmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 15). Peçelemde, vergiyi doğuran olay vardır. Ancak bir özel hukuk sözleşmesi ile vergiyi doğuran olay gizlenerek görüntüsü değiştirilmek sureti ile vergi borcunun ortadan kaldırılması veya azaltılması amaçlanmaktadır. Bu işlem esas değer küçük gösterilmesi ya da işlemin mahiyetinin farklı aksettirilmesi ile yapılmaktadır. Peçeleme işlemine örnek olarak, bir gayrimenkulün satışı sırasında değerinin düşük

gösterilmesi ya da satılan gayrimenkulün bağışmış gibi gösterilmesi işlemleri gösterilebilir. (Yılmaz, 2013: s. 1763). Bu bilgiler ışığında peçelemeye, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş görünmektedir. Ancak gerçek vergiyi doğuran olay özel hukuk sözleşmesi ile farklı gösterilmektedir. Dolayısıyla bu işlem özel hukuk açısından geçerli bir işlemdir ancak vergi hukuku açısından geçersizdir. Peçelemeye amaç ise vergi yükünün azaltılması hatta tamamen kaldırılmasıdır.

2.2.4. Muvazaa ve Vergi Planlaması Farkı

Muvazaa, bir sözleşmede tarafların gerçek iradeleri ile açıklanan iradeleri arasında kasıtlı bir uygunsuzluğun olmasıdır (Öncel, vd. 2015: s. 28). Bir diğer tanıma göre ise, sözleşmede tarafların gerçek amaçlarını gizleyerek gerçekten rızaları olmadığı sözleşmeyi üçüncü şahıslara karşı mevcutmuş gibi göstermek için uzlaşmaya varmaları olarak tanımlanmakta ve bu konuda yapılan işleme de muvazaalı işlem adı verilmektedir (Aras, 2015: s. 163). Vergi hukuku açısından muvazaa, yükümlülerin kendi aralarında göstermelik olarak yaptıkları bir anlaşma ile vergiden kurtulmak amacıyla vergi idaresini yanıltmaktır. Bu işlem için görünürde hukuki kurallara uygun ancak gerçekte vergiden kurtulmayı hedefleyen sözleşmeler yapılmak suretiyle vergiyi doğuran olayın amacından saptırılarak ödenecek olan verginin konusu ve matrahını ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır (Yusufoğlu, 2016: s. 148). Muvazaanın var olması için muvazaa anlaşması gerekli şarttır. Bu anlaşma sözlü ya da yazılı herhangi bir şekilde yapılabilir. Resmi şekilde yapılan bir sözleşmede muvazaa anlaşmasının da resmi bir şekilde yapılması şart değildir. Yani asıl sözleşme gibi şekle tabi değildir (Tugay, 2016: s. 89). Muvazaa, mutlak muvazaa ve nisbi muvazaa olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. İstenilen görünürdeki değil gizlenen sözleşmenin ortaya çıkmasını sağlamaktır.

Mutlak muvazaa, üçüncü kişileri aldatmak amacıyla gerçekte hiçbir işlem yapmayı düşünmedikleri halde işlem yapmış gibi görünmek için görünüşte bir işlem yapılmasına denir. Burada görünürdeki sözleşme şeklinde tek bir işlem söz konusudur. Bu durumda görünürde bir hukuki işlem varken gerçek işlem yoktur (Aras, 2015: s. 165). Sonuç olarak ortada bir sözleşme yoktur sadece üçüncü kişileri aldatmaya yönelik bir sözleşme varmış gibi davranılmaktadır.

Nisbi muvazaa ise, sözleşme tarafları aralarında yaptıkları görünürdeki işlem ile gerçek hukuki işlemi gizlemek istemektedirler. Yani sanki görünürdeki hukuki

işlemi yapmış gibi görünmek konusunda anlaşılır (Şişman, 2003: s. 72). Nispi muvazaada tek bir işlem değil iki işlem vardır. Yani görünürdeki sözleşmenin dışında gizlenmek istenen gerçek bir sözleşme söz konusudur. Bu haliyle mutlak muvazaadan ayrılmaktadır.

Sonuç olarak vergi planlaması kavramı ile benzer kavramlarda amaç aynı olsa da aralarında farklılıklar bulunmaktadır. Bu kavramların hepsinde amaç vergi yükünün azaltılmasıdır. Ancak vergi yükünün azaltılması amacına yönelik yöntemler farklılık göstermektedir. Temel belirleyici bu kavramların yasal olup olmadığıdır. Vergi planlaması ve vergiden kaçınma kavramları yasaldir. Ancak vergi kaçırma, peçeleme ve muvazaa kavramları yasal olmayan kavramlardır. Yasa dışı yollara başvurarak vergiyi doğuran olayı gizlemek, matrahın eksik tespitine sebebiyet vermek vergi hukuku açısından da vergi planlaması uygulamalarının dışında tutulmakta ve bir takım yaptırımlarla sonuçlanmaktadır.

2.3. Uluslararası Vergi Planlamasının Teorik Çerçevesi ve Yöntemleri

Uluslararası ilişkilerde kapalı ekonomik yapılar dolayısıyla 1950’li yıllara kadar mali politikalar açısından fazla bir çalışma yapılamamıştır. Ancak belirtilen yıllardan itibaren mali olayların uluslararası boyutunun ele alındığı çalışmalar gündeme alınmaya başlamıştır. Özellikle 1957 Roma Anlaşması ile Avrupa Birliği (AB)’nin temellerinin atılması sonucunda uluslararası ekonomik etkinliklerin serbestleştirilmesi çalışmalarında ve uluslararası bütünleşme hareketlerindeki artış ile birlikte mali olayların bu boyutunun gelişimine ve önem kazanmasına sebep olmuştur (Pehlivan ve Öz, 2015: s.13). Bu gelişmeler ışığında ticaret ve sermaye üzerindeki kontrollerin gevşetilmesi ve teknolojik gelişmeler dolayısıyla globalleşme olgusunun önemi artmıştır. Globalleşme ile birlikte çok uluslu şirket(ÇUŞ)’lerin vergi planlamasını daha agresif boyutlarda gerçekleştirdikleri gözlenmektedir. Bu durum, ülkelerin içinde buldukları vergi rekabeti ortamını daha da güçlendirerek rekabet araçlarının çeşitlenmesine yol açar (Grubert, 2000: s. 113). Söz konusu aşırı vergi planlaması eğilimleri ve uygulamanın ileri seviyede geliştirmesi sonucu uluslararası vergi rekabeti değişkeni de vergi planlamasının uluslararası boyutunu tetikleyici bir unsur haline gelmektedir.

Globalleşmenin etkisiyle daha fazla rekabet etmek isteyen şirketler vergi yüklerini azaltmak amacıyla iç pazarlardan dış pazarlara yönelmeye başlamıştır.

ÇUŞ'ların artmasına sebep olan bu gelişmeler dünya çapında ekonomik işlerin işleyişinde de büyük öneme sahip olmaya başlamıştır. ÇUŞ, ana şirketler ve ana şirkete bağlı değişik ülkelerdeki bir veya daha fazla bağlı şirket ile faaliyetlerini sürdürmekte oldukları için etkin bir vergi planlamasına sahip olmaları önem kazanmıştır. ÇUŞ yapacakları vergi planlaması ile, kârlarını yüksek vergi oranına sahip ülkelerden düşük vergi oranlı ülkelere aktararak ya da kazançlarını düşük vergi oranlı ülkelerden elde ederek vergi yüklerini azaltabilmektedirler (Çakır, 2016: s. 152) Ana şirket, bağlı şirket ya da merkez – şube ilişkilerinde ÇUŞ'ların sahip oldukları vergisel avantajları buldukları ülkeler üzerinden yürütmeleri de daha fazla vergi planlaması sağlayabilmeleri açısından önem taşımaktadır.

Tüm dünyada, hükümetler kendi sınırları içinde gerçekleşen, genellikle yabancı şirketler ve bireyler tarafından yerel olarak elde edilen herhangi bir geliri içeren ekonomik aktiviteyi vergilendirir. Ek olarak, bazı ülkeler sakinlerinin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirlerini vergilendirmeye çalışmaktadır. Uluslararası işlemler, yapısal olarak birden fazla ülkede gelir getirici faaliyette bulunulmasını gerektirdiğinden, ülkelerin vergi sistemlerine ve vergi borcunun hangi ülkede doğduğuna göre belirlemelidir. Ayrıca çeşitli gelir türlerini, kesintileri ve kredileri ayırt etmeleri gerekmektedir (Hines, 1996: s. 4). Ülkeler ekonomik faaliyetlerin kendi sınırları içerisinde gerçekleşmesini ve gerçekleşen bu faaliyetleri de vergilendirmek istemektedir. Bunun için de vergisel teşvikler, indirim ve istisnalar uygulamaktadırlar. Buna karşın ÇUŞ ise kendileri için büyük bir maliyet oluşturan vergileri azaltmak istemektedirler. Bu noktada ÇUŞ için vergi planlamasının önemi ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda uluslararası vergi planlaması yöntemleri vergi indirimi, vergi teşvik uygulamaları, vergi arbitrajı ve yurtdışı vergilerin mahsubu olarak sınıflanmaktadır.

2.3.1. Uluslararası Vergi Planlaması Kavramı ve Kapsamı

Uluslararası vergilendirme, çeşitli vergi bölgelerinde sınır ötesi işlemlere uygulanan kurallarla ilgilidir. Uluslararası vergi planlaması, bu işlemleri yasalar dâhilinde en verimli vergi yapısında birleştirir (Rohatgi, 2005: s. 6). Bir başka tanıma göre uluslararası vergi planlaması, şirketin ekonomik gelişimini bozmadan etkili vergi oranının en aza indirgenecek şekilde planlamak amacıyla, genel kurumsal planlama ve karar verme sürecine vergi etkilerinin sistematik olarak dâhil edilmesi

olarak tanımlanmıştır (Schafer, ve Spengel, 2004: s. 9). Bu tanımlamalardan yola çıkarak; uluslararası vergi planlaması, vergi yükünün en aza indirilmesini sağlamak amacıyla ulusal ve uluslararası vergi kanunları ve ülkelerin sağladığı vergisel avantajları akılcı bir biçimde kullanmak şeklinde ifade edilmektedir.

Uluslararası düzeyde vergi planlamasının temeli, birkaç ülkenin vergi sistemindeki mevcut farklılıklar ve vergi sistemlerinin birbirine bağlanma şekilleridir. Bir şirketin uluslararası alanda faaliyet göstermesi durumunda, şirketin mali hedeflerine ulaşmak için bu farklılıklardan yararlanılabilir. Ayrıca, özellikle uluslararası faaliyet gösteren bir şirket olması durumunda, bilgi maliyetleri veya uygunluk maliyetleri gibi vergilendirmeye ilgili maliyetler en aza indirilecektir. Uluslararası vergi planlamasının bu nicel hedeflerine ek olarak, bir de şirketlerin nitel hedefleri bulunmaktadır. Burada, uluslararası vergi planlamasının sadece belirli işlem veya yatırımlarla ilgili fırsatları göz önünde bulundurmadığı, aynı zamanda ilgili risklerin de göz önünde bulundurulması gerektiği unutulmamalıdır. Niteliksel amaçların olası örnekleri, belirli önlemlerin ertelenmesi ve iptali, niceliksel uyarlanabilirlik veya risklerin en aza indirilmesi ile ilgili geçici esnekliktir (Schafer, ve Spengel, 2004: s. 8).

Şirketlerin ülkeler arası ticari bağlantıları uluslararası vergi planlamasının kapsamını oluşturmaktadır. Bu kapsama dahil ülkelerde çeşitli türlerde oluşturulan ve ilgili ülkelerin yasalarına tabi olan tüzel kişiliklere bağlı olarak, bu ülkeler arasındaki ikili vergi anlaşmalarının sağladığı avantajlardan yararlanır. Şüphesiz oluşturulan uluslararası yapılarda temel amaç, uluslararası ticarete genel olarak katılan vergi oranlarından daha düşük vergi oranlarına ulaşmaktır (Gökten ve Karabudak, 2017: s. 549). Bu kapsamda vergi oranları üzerinden yapılacak olan indirimler en sık başvuru uluslararası vergi planlaması araçlarından birini oluşturmaktadır.

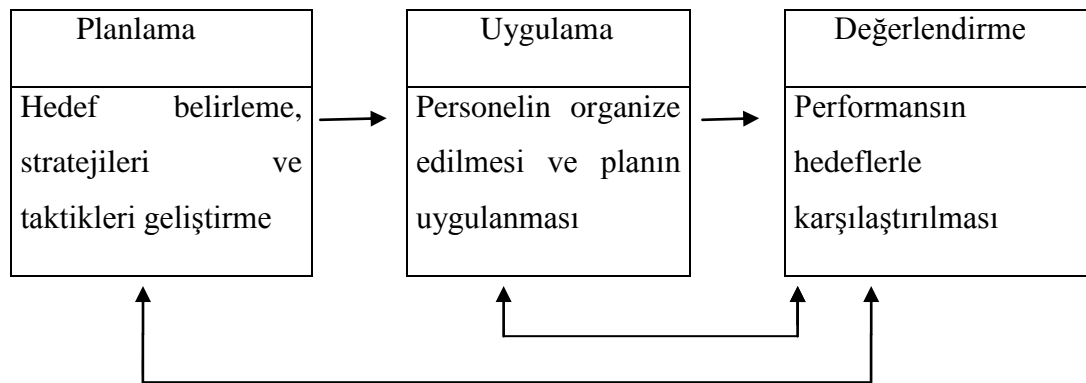
Uluslararası vergi planlamasının sınırlarını, vergi kanunları ve yasa dışılığın kötüye kullanılması arasındaki ince çizgi oluşturur. Bu nedenle, yasal vergi planlaması ile vergi hukukunun kötüye kullanılması ve yasadışı vergi dolandırıcılığı veya vergi kaçakçılığı arasında bir ayırım yapılması gerekmektedir. Herhangi bir dolandırıcılık olmadan vergi yükünün yasal olarak en aza indirilmesi bir idari görevdir. Bu nedenle, vergi mükellefin takdir yetkisi dâhilindedir ve mümkün olan

en düşük vergi oranına katlanmak amacıyla ticari işler düzenlemek yasaldır. Bununla birlikte, yasal hakların kötüye kullanılması anlamına gelen peçeleme, muvazaa ve vergi kaçırma, hatta vergi kaçakçılığı ve vergi dolandırıcılığı uluslar arası vergi planlamasının kapsamında değildir (Schafer, ve Spengel, 2004: s. 8). Agresif uygulamaların örnekleri ve söz konusu hukuka aykırılıkların doğmasını önlemek amacıyla uluslararası vergi planlamasına standart uygulamalar ve uluslararası belirleyiciler ile yön verilmektedir.

Sonuç olarak uluslararası vergi planlaması, yasaldır ve yasaların belirlediği çerçevede bir vergiden kaçınma aracıdır. Vergiden kaçınmak ve vergi yükünü azaltmak amacıyla uluslararası olanaklardan yararlanılmaktadır. Ülkelerin sunduğu bu olanaklar vergi teşvikleri, indirim ve istisna şeklinde çeşitlenebilir. ÇUŞ bu olanaklardan yararlanarak yapacakları vergi planlaması ile kârlarını düşük vergi oranına sahip ülkelere aktararak veya kazançlarını düşük vergi oranlı ülkelere elde ederek vergi yüklerini azaltmakta ve rekabet güçlerini arttırmaktadırlar.

Uluslararası vergi planlaması aşamaları, Amadasun ve Igbinsosa'ya göre üç safhadan oluşur. Bunlar; vergi programının planlanması, planlamanın uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesidir (Amadasun, ve Igbinsosa, 2011: s. 54). Şekil 1'de yer verilmektedir.

Şekil 1. Uluslararası Vergi Planlama Aşamaları



Kaynak: Amadasun ve Igbinsosa, 2011: s. 54.

Rohatgi'ye göre ise vergi planlama aşamaları beş safha olarak ele alınmaktadır. 1. Safha, Veri tabanlarının analizidir. Bu safhada verilerin, uygulanabilir vergi ve vergi dışı faktörler belirlenir. Ev sahibi ülke ve ana ülke işlemleri analiz edilir. Vergi yükümlülükleri ve diğer masraflar hesaplanır ve fayda

maliyet analizleri yapılır. 2. Safha olan vergi planlama alternatiflerinin belirlenmesinde ise global vergi planlaması yapılır, uygun olan dış aracı ülkeler belirlenir, işlem, uygulama ya da ilişki şekilleri belirlenir. Vergi dışı faktörler incelenir, vergi ile ilgili muktezalara uygulanabilirliği kontrol edilir ve vergi planlama alternatifleri listelenir. 3. Safha, planın değerlendirilmesi safhasıdır. Bu safhada; planın kabul edilmesi, planın başarılı olması ve başarılı olmaması gibi durumlar göz önünde bulundurularak vergi tasarrufları ve vergi dışı maliyetler belirlenir. Ev sahibi ülkeden ana ülkeye toplam maliyetlerin hesaplanması ve vergi alternatifinin en uygun olanının seçimi yapılır. 4. Safha olan planın düzeltilmesi safhasında ise vergi kanunları ve uygulanabilir vergi konusunda yerel işbirliği değerlendirilir, anlaşma ve protokollerin uygulanabilirliği kontrol edilir ve vergi ile ilgili muktezalar elde edilir (Rohatgi, 2002: s. 447).

Ayrıca vergi yetki alanlarındaki varlıkların yasallıkları kontrol edilir, riskler ve dezavantajlar değerlendirilir ve uzun dönem fayda maliyet analizleri yapılır. 5. ve son safha planın geliştirilmesidir. Bu safhada vergi kanunları ve vergi anlaşmalarının ve vergi uygulamalarındaki değişiklikler düzenli bir şekilde gözden geçirilmektedir. Ayrıca planın en uygun şekilde iyileştirilmesi yapılmaya çalışılmaktadır (Rohatgi, 2002: s. 447). Uluslararası vergi planlamasının Rohatgi, Amadasun ve Igbinsosa tarafından aşamalar halinde ele alınması vergi planlaması yapılmasını kolaylaştırmakta ve işletmelerin hangi aşamada ne yapmaları gerektiğini bilmelerini kolaylaştırmaktadır.

2.3.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Amacı

Uluslararası vergi planlamasının temel amacı, istenen işleri ve bu işlemlerin diğer amaçlarını yerine getirmek için yasal olarak küresel vergileri en aza indirmek veya ertelemektir (Rohatgi, 2005: s. 6). İşletmeler açısından vergi planlamasının amacı ise vergi sonrası kârlarını en üst düzeye çıkarmaktır (Schafer ve Spengel, 2004: s. 7). Buradan yola çıkarak geleneksel vergi planlamasının amacını ödenecek net verginin en aza indirilmesi olarak tanımlamak mümkündür (Bala, 2007: s. 9). İşletmeler vergi yüklerini minimize ederek kâr maksimizasyonu oluşturup işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlamak ve rekabet gücünü arttırmaktadır.

Uluslararası düzeyde vergi planlamasının temeli, birkaç ülkenin vergi sistemindeki mevcut farklılıklar ve vergi sistemlerinin birbirine bağlanma

şekilleridir. Bir şirketin uluslararası alanda faaliyet göstermesi durumunda, şirketin mali hedeflerine ulaşmak için bu farklılıklardan yararlanılabilir. Ayrıca, özellikle uluslararası faaliyet gösteren bir şirket durumunda, bilgi maliyetleri veya uygunluk maliyetleri gibi vergilendirmeye ilgili maliyetler en aza indirilecektir. Uluslararası vergi planlamasının bu nicel hedeflerine ek olarak, bir şirketin de nitel hedefleri bulunmaktadır. Burada, uluslararası vergi planlamasının sadece belirli işlem veya yatırımlarla ilgili imkânları göz önünde bulundurmadığı, aynı zamanda ilgili risklerin de göz önünde bulundurulması gerektiği unutulmamalıdır. Niteliksel amaçların olası örnekleri, belirli önlemlerin ertelenmesi ve iptali, niceliksel uyarlanabilirlik veya risklerin en aza indirilmesi ile ilgili geçici esnekliktir (Schafer, ve Spencgel, 2004: s. 8).

Bala'ya göre vergi planlaması yapılırken vergi avantajı sağlayan durumların maksimize edilmesi gerekirken vergi avantajı sağlamayan durumların minimize edilmesi gerekmektedir. Vergi avantajı sağlayan durumlar şöyledir (Bala, 2007: s. 8):

- Tam vergi muafiyeti
- Kısmi vergi muafiyeti
- Vergi indirimi, iadesi ve ayrıcalığı
- Varlığın ekonomik değerindeki düşüşe göre daha hızlı bir oranda vergi indirimi
- Vergilendirilebilir gelirin varlık nakit akımının ekonomik değerindeki artıştan daha düşük bir oranda değerlendirilmesi

Vergi avantajı sağlamayan durumlar ise özel vergi tahakkuku, varlığın ekonomik değerindeki düşüşten daha düşük bir oranda vergi indirimi ve vergilendirilebilir gelirin varlık nakit akımının ekonomik değerindeki artıştan daha yüksek bir oranda değerlendirilmesidir.

2.3.3. Uluslararası Vergi Planlama Yöntemleri

Uluslararası faaliyette bulunan şirketler ulusal faaliyet gösteren şirketlere göre birçok ülkenin kendilerine sunduğu avantajlardan daha fazla yararlanmaktadırlar. Faaliyette buldukları ülkelerin vergi indirimi, istisna ve

muafiyet gibi sağladığı bu avantajlar sayesinde vergi yüklerini yasal olarak azaltma imkânı bulmaktadırlar.

Geleneksel vergi planlaması, vergi borcunun yasal olarak düşürülmesi açısından vergi kaçınmaya eşdeğerdir. Jones ve Rhoads-Catanach vergi planlama yöntemi için dört ana planlama yöntemi önermektedirler. Bu yöntemler (Bala, 2007: s. 7);

- İşletme tarafından elde edilen gelir düşük bir vergi oranına tabi ise ödenecek verginin azalması
- Vergi ödemelerinin sonraki yıla ertelenmesi durumunda ertelenen vergi, vergi indirimi niteliği taşıyacağı için ödenecek verginin azalması
- Düşük vergi oranlı bir faaliyetten gelir elde edilirse ödenecek verginin azalması
- Gelirin tercihli bir tarifeye tabi olması durumunda ödenecek verginin azalması

Rohatgi'ye göre ise uluslararası gelirler üzerinden alınan vergilerin azaltılması için kullanılan yöntemler dört ilkeye dayanmaktadır. Bu ilkeler; yasal çerçevede vergiden kaçınmak, vergi oranlarındaki indirimler, vergi matrahında indirim ve vergi ödemelerinin ertelenmesidir (Rohatgi, 2002: s. 442). Bu ilkeler ışığında ÇUŞ'ların vergi yüklerini azalmak ve vergi sonrası gelirlerini arttırmak için başvurdukları birçok yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemleri aşağıdakiler gibi sıralamak mümkündür;

- Uluslararası Antlaşmalar
- En Uygun Finansman Seçimi
- Ulusal Mevzuat Hükümleri
- Vergi İndirimi Uygulamaları
- Vergi Teşvik Uygulamaları
- Vergi Arbitrajı

- Vergi Alacaklarının Ertelenmesi
- Vergi ile İlgili Muktezalar
- Vergi Danışmanlarından Yararlanma
- Yurtdışı Vergilerin Mahsubu
- Yasal Yapının Belirlenmesi
- Diğer Vergi Planlama Yöntemleri

Söz konusu yöntemlerden uluslararası vergi planlaması açısından öncelikli öneme sahip olan vergi indirimi, vergi teşviki uygulaması, yurtdışı mahsup, vergi arbitrajı sırasıyla değerlendirilecektir.

2.3.1.1. Vergi İndirimi Uygulamaları

Vergi indirimleri uygulaması özellikle arz yönlü iktisatçılar tarafından benimsenen “vergi indirimlerinin ekonomik büyüme açısından sağlayacağı katkı, ekonomik büyümeyi hızlandırması ve bununla beraber vergileme kapasitesini genişleterek vergi gelirlerini arttıracığı” görüşleri doğrultusunda birçok ülkede vergi indirimleri uygulamasına gidilmiştir (Armağan, 2007: s. 250). Vergi indirimleri ile devletlerin ulaşmaya çalıştığı en önemli hedeflerden biri ekonomik büyümeyi sağlamaktır. Nihai amaç ise ekonomik kalkınmadır. Ekonomik kalkınmanın sağlanması için tasarrufların yatırıma dönüştürülmesi önemlidir. Yapılan iç tasarruflar çoğu zaman yeterli olamamaktadır. Bundan dolayı devletler yerli yatırımları ülke içerisinde tutmanın yanında yabancı yatırımları da ülkeye çekebilmek amacıyla vergilerde indirimi bir araç olarak kullanmaktadırlar (Güngör, 2016: s. 144).

Ekonomik, sosyal ve bilimsel alanlardaki gelişmeler dolayısıyla kamu harcamaları sürekli olarak artış göstermektedir. Kamusal ihtiyaçların karşılanması için devletlerin başvurduğu en sağlıklı kaynağı vergiler oluşturmaktadır. Vergilerin bunun dışında ülke ekonomisine yön veren en önemli maliye politikası aracı olma özelliği vardır. Özellikle 1980’li yıllardan sonra bu politikalar doğrultusunda vergi indirimi uygulamaları devletler tarafından yaygın bir biçimde kullanılmaya başlanmıştır. Gelişmiş ülkelerde ekonomik durgunluğun önlenmesi için başvurulan

bu uygulamalar gelişmekte olan ÷lkelerde ise ekonomik kalkınmanın sağlanması için uygulanmaktadır (Armağan, 2007: s. 227). Kurumlar vergisinde uygulanan indirimler sayesinde doğrudan yatırımlar cazip hale gelirken, gelir vergisinde uygulanan indirimler ise kullanılabilir fonların kişiler üzerinde kalmasını sağlamaktadır. Bu gelirler tasarruf veya tüketime eğilimlerine göre yatırımlarda ya da tüketime yönlendirilerek ekonomiyi canlandırmaktadır (Güngör, 2016: s. 145). Devletlerin uyguladığı bu politikalar uluslararası şirketlerin yatırımlarını ÷lkelerine çekmeye yönelik olup bu sayede ekonomik durgunluğun önlenmesi ya da ekonomik kalkınmanın desteklenmesi amaçlanmaktadır.

Vergi indirimleri, devletlerin kalkınmasında yarar sağlamasının yanında ÇUŞ'ların vergi matrahlarının azaltılması ve vergi borcu sonrası kazançların artırılması açısından şirketler için yarar sağlamaktadır. ÷lkelerin kullandığı vergi indirimi gibi ayrıcalıklar etkin kullanıldığı takdirde şirketlerin vergi borçlarını azaltmaktadır. Örneğin, emekli aidatı, faiz giderleri, işçilere verilen ekstra ödenekler ve sabit varlıkların satış zararları vergiden indirilebilmesi gibi indirimler. Ayrıca, emeklilik geliri, faiz geliri ve sermaye kazançları gibi gelirlerin ise vergiden muaf olması (Tanzi, ve Zee, 2000: s.18). ÇUŞ'ların vergi matrahlarının azaltılması ve vergi sonrası gelirlerinin artırılması açısından önem arz etmektedir. ÇUŞ'lar bu tür indirimler dolayısıyla vergi planlaması yaparak yatırım kararları almakta ve bu indirimleri sağlayan ÷lkelere yatırımlarını yönlendirmektedirler.

2.3.3.2. Vergi Teşvik Uygulamaları

Kamunun çeşitli uygulamalarla bazı sektörlere hızlı gelişmesi için maddi olarak yardım etmesi ya da manevi olarak özendirilmesi ekonomik anlamda teşvik olarak adlandırılmaktadır. Vergisel anlamda teşvik ise, vergi politikalarının teşvik edici olması, belirli bir kazancın ya da iradın vergiden istisna edilmesi veya vergilerin çeşitli yollarla ertelenmesi olarak tanımlanmaktadır (Acinöroğlu, 2009: s. 149). Ayrıca vergisel teşvikler, belirli projelere veya sektörlere yatırım yapmaya teşvik etmek amacıyla şirketlerin vergi yükünü azaltan teşvikler olarak tanımlanmaktadır (Unctad, 2000: s. 12). Vergi teşviklerini genel olarak, düşük oranlı kurumlar vergisi ve gelir vergisi, vergi tatili, vergi cenneti, yatırım indirimi ve kredileri, hızlandırılmış amortisman, ihracat işletme bölgesi, indirimler ve giderler,

gümrük muafiyeti ve ar-ge vergisel teşvikler olarak sınıflandırılabilir (Acinöroğlu, 2009: s. 147).

Küreselleşmenin etkisi ve dış ticaretin de gelişmesi dolayısıyla ülkeler arasında sınırlar ortadan kalkmaya başlamış ve dünya tek bir pazar haline gelmiştir. Ülkeler bu pazardaki paylarını korumak ve arttırmak için rekabet etmeye başlamıştır. Rekabet güçlerini arttırmak ve uluslararası ticarete söz sahibi olmak isteyen ülkelerin ihtiyaç duydukları en önemli argümanlardan biri sermaye transferleridir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerin yaşadığı sorunların önemli boyutunu sermaye ve teknoloji yetersizliği oluşturmaktadır (Hazman, 2010: s. 274). Ülkeler yaşadıkları bu sorunların üstesinden gelebilmek ve yabancı sermayeyi ülkelerine çekebilmek için vergisel teşvikleri araç olarak kullanmaktadırlar. Ayrıca ekonomik ve politik olarak olumsuzluklara yol açacak riskleri en aza indirmeye çalışmaktadırlar.

Vergisel teşvikler, temel makro ekonomik hedeflere ulaşmak için önemli bir araçtır. Bu nedenle devletler bu tür ekonomik argümanları kullanmak isterler. Vergi idaresi açısından kısa dönemde vazgeçilen gelirler olarak görülen vergisel teşviklerin sosyal, siyasi ve idari amaçları bulunmaktadır. Bu amaçlar temel makro ekonomik hedefleri gerçekleştirmeye yöneliktir (Acinöroğlu, 2009: s. 147). Devletler, doğrudan yabancı yatırımları çekmek ve bundan daha fazla yararlanmak için üç ana yatırım teşvik kategorisi kullanmaktadır. Bunlar; doğrudan hibe ve imtiyazlı oranlardaki krediler gibi finansal teşvikler, vergi tatilleri ve indirimli vergi oranları benzeri mali teşvikler, sübvansede edilmiş altyapı veya hizmetler, piyasa tercihleri ve işçilik veya çevre standartlarından muafiyetler dâhil olmak üzere düzenleyici imtiyazlar gibi diğer teşviklerdir (Unctad, 2004: s.5).

Devletler vergisel teşvik sağlamak için birçok uygulamaya başvurmuşlardır. Genel olarak vergi teşvik türleri şöyledir (Acinöroğlu, 2009: ss. 150-156);

- Düşük oranlı gelir ve kurumlar vergisi
- Vergi tatili
- Vergi cenneti
- Yatırım indirimi ve yatırım kredisi
- Yatırım vergi kredisi

- Hızlandırılmış amortisman
- İndirim ve giderler
- Vergi erteleme
- İhracat işleme bölgesi
- Gümrük kapsamındaki vergisel teşvikler
- KDV desteği
- Ar-ge Kapsamındaki vergisel teşvikler

Devletler bu tür vergisel teşvik uygulamaları ile ÇUŞ'ların yatırım kararlarına etki ederek, bu yatırımları kendi ülkelerine çekmeyi amaçlamaktadır. Bu tür yatırımlar sayesinde gelişmekte olan ülkeler ekonomik kalkınmayı hedeflerken gelişmiş ülkeler rekabet etme güçlerini arttırmayı hedeflemektedirler. ÇUŞ ise bu tür teşvikleri kullanarak vergi planlaması yapmaktadırlar. Bu sayede düşük vergi matrahı ve vergi sonrası kâr maksimizasyonu sağlamayı amaçlamaktadırlar.

2.3.3.3. Vergi Arbitrajı

Arbitraj, bir malın alınıp satıldığı piyasaların değiştirilmesi suretiyle piyasalar arasında var olan fiyat farklarından yararlanılması işlemine denir (Akdoğan, 2011: s. 201). Başka bir tanıma göre, bir mali varlığın ucuz olduğu piyasadan alınıp pahalı olduğu piyasada satılarak kâr sağlamaya çalışmaktır (Edizdoğan, vd. 2012: s. 224). Arbitraj işlemine ticaret konusu olan her türlü mal açısından başvurulabilir. Döviz arbitrajı, menkul kıymet arbitrajı, kıymetli maden arbitrajı, çeşitli mamul ve ürünler ile ilgili arbitraj işlemleri örnek olarak gösterilebilir. Vergi arbitrajı kavramı ise, farklı gelir türlerinin ve farklı bireylerin vergilendirildiği ve bunun sonucunda farklı oranların avantajından yararlanılmasını belirtmekte olup bunun sonucunda, her iki tarafın da ortak vergi yükümlülüklerinin azalması sonucu daha iyi geldiği risksiz işlemler kümesini ifade etmektedir (Akdoğan, 2011: s. 202). Başka bir tanımlamaya göre vergi arbitrajı, çifte vergilendirilmemek için ulusal vergi sistemleri arasındaki farklardan yararlanmak üzere tasarlanmış işlemler olarak tanımlanabilir. Dolayısıyla, vergi arbitrajı doğrudan tek vergi prensibini reddetmektedir (Avi-Yonah, 2007: s. 137).

Vergi arbitrajı aynı ülke içerisinde olabileceği gibi, yarar sağlamaya yönelik bir amaçla, ülkelerin vergi sistemlerindeki uyumsuzluklar ya da boşluklar nedeniyle sınır ötesi olarak da gerçekleştirilebilmektedir (Edizdoğan, vd. 2012: s. 224). Yurt içinde gerçekleştirilen işlemde, iki ülke arasındaki vergi sistemi çatışmasından kaynaklanan vergi avantajı ortaya çıkmayacaktır. Dolayısıyla, arbitraj işleminde vergi mükellefleri, iki ülkenin vergi sistemlerinin çatışmasından (uyumsuzluğundan) yararlanarak vergi yüklerini önemli ölçüde ortadan kaldırır veya azaltır (Ring, 2002: s. 80). Uluslararası ticaret yapan ülkeler, aralarındaki vergi sistemi çatışmaları dolayısıyla vergi arbitrajı için alan yaratmaktadırlar. Dolayısıyla vergi arbitrajı olanaklarının ortadan kaldırılması için ticari ilişkileri olan ülkelerin vergi sistemlerini uyumlaştırmaları gerekmektedir.

2.3.3.4. Yurtdışı Vergilerin Mahsubu

Mahsup, vergilendirme yetkisinin yerleşim yeri veya vatandaşlık esasına göre belirlendiği ve bunun sonucunda tam mükellef sayılan yükümlüler nezdinde meydana gelecek çifte vergilendirmeyi gidermeyi amaçlayan yöntemdir. Diğer bir ifadeyle, tam mükelleflerin yurt içi ve yurt dışı gelirleri toplamı üzerinden yurt içinde hesaplanan vergiden yurt dışında ödenmiş vergilerin mahsup edilmesidir (Erdem, vd. 2012: s. 225). Çifte vergilendirme kısaca, belirli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasıdır (Yaman ve Özkan, 2015: s. 60). Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla ülkeler işletmelerin yurt dışı kaynaklardan elde ettikleri gelirleri ana ülkelerinde vergi dışı tutmakta veya bu gelirler için yurt dışında ödedikleri vergileri ana ülkelerinde ödeyecekleri vergiden indirim konusu yapmaktadır (Avi-Yonah, 2007: s. 134). Böylece aynı gelir unsuru üzerinde birden fazla otoritenin çakıştığı çifte yük doğmayacak ve ülkelerin karşılıklı yaptıkları anlaşmalar çerçevesinde söz konusu durum güvence altına alınabilecektir.

Yurt dışı vergilerin mahsubu, ülkelerin kendi aralarında yapacakları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile kullanılabilmesi gibi uluslararası kuruluşların kabul ettiği anlaşmalar gereği de kullanılabilir. Örneğin OECD'nin örnek modeline göre çifte vergilendirmeyi önlemede mahsup yöntemi ikinci yöntem olarak kabul edilmektedir. OECD'nin kabul ettiği anlaşmaya taraf olan ülkeler diğer ülkede elde edilen gelirler dolayısıyla ödenecek vergi için mahsubuna imkân sağlayacaktır (Öz, Pehlivan, 2015: s. 84). Türkiye'de de GVK'nın 123. maddesi ile

tam mükellef yurt dışında elde edilen kazanç ve iratların mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısımdan indirilir şeklinde hüküm altına alınmıştır (Sezgin, 2012: s. 148). Ayrıca Türkiye, taraf olduğu OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşların kabul ettiği anlaşmalar gereği mahsup yöntemini uygulamakta ve yöntem uluslararası vergileme sorunlarına yönelik en iyi sonucu veren uygulama olarak önem taşımaktadır.

Mahsup yönteminin iki ayrı uygulama şekli mevcuttur. Birincisi, kaynak ülkesinde ödenen vergilerin sınırsız olarak tamamının mahsup edilmesini ifade eden “sınırsız mahsup”tur. İkincisi ise, yabancı ülkede ödenen vergilerin sadece yurt içinde aynı kazanç miktarına isabet eden kısmının mahsubunu kabul eden “sınırlı mahsup”tur. Mahsup yönteminde kaynak ülkesi yerleşme yeri ülkesine göre düşük bir vergilendirme yaptığında, yerleşme yeri ülkesi vergi geliri açısından avantaj sağlayacaktır. Bunun sebebi kaynak ülkesinde vergilendirilmeyen kazançların yerleşme yeri ülkesinde vergilendirilmesidir. Ayrıca yurt dışında yapılan zararların yerleşme yeri ülkesinde dikkate alınması sonucunda, zararların yerleşme yeri ülkesinde sağlanan gelirlerden mahsubuna imkân verilmesinden dolayı, avantaj sağlayacak olan yükümlüler olacaktır. Çünkü yükümlüler bu sayede zararlarını dengeleme imkânı elde etmiş olurlar (Öz, Pehlivan, 2015: s. 85). Söz konusu mekanizmalar ile mükelleflerin yurt içi ve yurt dışı vergilendirilebilir gelirlerinin geçek tutarının tespiti ve mükellef aleyhine doğabilecek maliyetlerin azaltılması amaçlanmaktadır.

Yurtdışı vergilerin mahsubu, uluslararası ticaretin gelişmesine katkı sağlamaktadır. ÇUŞ sağlanan bu tür olanaklar sayesinde yurt dışında elde ettikleri gelirler dolayısıyla ödedikleri vergileri yerleşik oldukları ülkede ödeyecekleri vergiden mahsup ederek vergi yüklerinin azalmasını sağlamaktadırlar. Mahsup yönteminin uygulanmaması durumunda ÇUŞ oluşacak vergi yüklerinden kurtulmak için vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi yollara başvurmayı düşüneceklerdir. Bu açıdan vergi cenneti ülkelere yatırımlarını kaydırarak çok düşük oranda vergilendirilmeyi ya da hiç vergi vermemeyi tercih edebilirler.

2.4. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI SÜRECİ VE ARAÇLARI

Küreselleşme ilke birlikte artan uluslararası ticaret ülkeler arasında küresel pazarda güçlü olma ve kârlı hedefler belirleme açısından rekabet etmeye itmektedir. Bunun yanı sıra, ulusal faaliyet gösteren şirketlerin kârlarını maksimize etmeleri maliyetleri düşürme açısından ulusal kanunların sağladığı olanaklar kadar mümkün olmaktadır. Oysa ÇUŞ açısından, vergi maliyetlerinin minimize edilerek vergi sonrası kârların maksimize edilmesi diğer ülkelerin de sunduğu hukuki olanaklardan da yararlanmayı gerektirmektedir (Eroğlu, 2014: s. 109). Bu açıdan düşünüldüğünde ülkelerin vergi mevzuatlarının ve sunulan vergisel veya diğer avantajların çok iyi bilinmesi önem arz etmektedir. ÇUŞ'ların vergi yüklerini minimize edebilmek ve kârlarını maksimize etmek açısından yararlandığı birçok vergi planlama aracı bulunmaktadır.

2.4.1. Uluslararası Vergi Planlaması Süreci

Uluslararası vergi planlaması yapan işletmeler, öncelikle işletmenin yapısı ve üretim olanakları hakkında ayrıntılı bilgileri toplamaktadır. Bunun dışında yatırım, stok ve pazarlama süreçleri ile finansman yapıları incelenmekte ve işletme ve bağlı bulunan grup hakkında ayrıntılı bilgiler toplanmaktadır. Bu bilgilerin yanında vergi planlaması yapacak ekip tarafından, faaliyet gösterilen sektöre ilişkin bağlı bulunulan ülke ve diğer ülkelere edinilen tecrübe ve bilgiler değerlendirilir. Bu değerlendirilmeler ışığında yerel ve uluslararası mali mevzuatta yer alan düzenlemelerden yararlanılarak işletmenin ihtiyaçları ve kullanılacak vergi planlama yöntemleri belirlenir. İşletmede uygulanan vergi planlama yöntemlerinin tespit edilen vergi planlama ihtiyaçlarını karşılayıp karşılanmadığı incelenir ve tespit edilen eksikler ışığında yeniden düzenleme yapılır (İbiş, 2004: s. 77). Bu bilgiler doğrultusunda vergi planlama süreci, yasal olarak vergi yükünün en aza indirilmesini ve işletmenin yapısına uygun, uygulanabilir ve işletmenin faydasına olacak çözümlerin üretilmesi sürecini kapsamaktadır. Bu amaca ulaşmak için ulusal ve uluslararası mevzuatlarda yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerden maksimum düzeyde faydalanılmaya çalışılmaktadır.

2.4.1.1. Uluslararası Kuruluşlarda Vergi Planlaması

Globalleşen dünyada ekonomik ve finansal alandaki dinamiklik karşısında mevcut mali mevzuat ÇUŞ'ların matrah aşındırma ve kâr aktarımı yoluyla sebep oldukları vergi kayıplarının önüne geçememektedir. ÇUŞ'ların sebep olduğu bu tür kayıpları önlemek için devletler birbirleriyle vergi indirim yarışına girmektedirler. Bu tür vergi indirimleriyle sermayeyi kendi ülkelerine çekmek ve ekonomik kazanç elde etmek istemektedirler. Ancak bu tür bir rekabetten kazançlı çıkan sadece ÇUŞ olmaktadır (Birinci, ve Eser, 2017: s. 450). Artan bu rekabet ortamında ülkelerin birbirlerine zarar verici politikaları izlemeleri sonucunda uluslararası kuruluşlar tarafından bu konu ele alınmaya başlanmıştır. Özellikle AB ve OECD gibi kuruluşlara üye ülkeler, kuruluşların bu konuda kabul ettikleri sınırlar çerçevesinde hareket ederek zararlı vergi rekabetinin önüne geçmeye çalışmaktadır.

AB üye ülkeleri, kârların yurtdışına aktarılması ve vergi planlaması faaliyetleri dolayısıyla ulusal vergi gelirlerinin olumsuz etkilenmesi karşısında birçok önlem almaya başlamışlardır. Bu önlemler, yurtdışı zararların matrahtan indirilmesine sınırlama getirilmesi, örtülü sermaye kuralları, harcamaların dağılımı, kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin mevzuat ve merkez harcamalarının matrahtan indirilmesi için sınırlama getirilmesi şeklinde sıralanabilir. Ayrıca şirketlerin AB içerisinde bulunan başka bir ülkede yeniden kurulması aşamasında çıkış vergisi uygulaması ile şirketlerin kanuni ve iş merkezlerini başka ülkelere taşımaları zorlaştırılmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 101).

OECD ise, zararlı vergi rekabeti ve vergiden kaçınma- vergi kaçakçılığı gibi ülkeler açısından zararlı olan uygulamaların önüne geçebilmek için çeşitli raporlar yayınlamaktadır. Bu çalışmaların ilki, vergi matrahının aşınması ve vergi cennetleri hakkındaki 1987 tarihinde yayınlanan "Uluslararası Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma Raporu"dur. Bu rapor konuyu ele alan ilk rapor olması açısından önemlidir (Birinci, ve Eser, 2017: s. 450). İkincisi, vergi rekabetinin ulusal ve uluslar arası alandaki zararlı yönünün vurgulandığı ve uluslar arası işbirliği geliştirilmesi ile alınacak önlemlerin vurgulandığı "Zararlı Vergi Rekabeti" raporudur (Kargı, ve Yaygın, 2016: s.7). Bunların dışında, "İleri Düzey Şeffaflık Yolu ile Agresif Vergi Planlaması ile Mücadele" ve "Matrah Aşınması ve Kâr Aktarımı- BEPS" (Yılmaz, 2013) gibi birçok rapor yayınlanmıştır. Bu tür raporların amacı ülkelerin bu raporlar

doğrultusunda ulusal mevzuatlarını uyumlaştırmaları, vergisel farklardan dolayı ÇUŞ'ların kârlarını vergi oranı düşük olan ülkelere aktarmalarını önlemek ayrıca vergisel ve ekonomik zararların önüne geçebilmektir.

2.4.1.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Avantajları ve Dezavantajları

Uluslararası vergi planlamasının sağladığı avantajların yanında dezavantajları da mevcuttur. Uluslararası vergi planlamasının avantajı olarak, ÇUŞ uluslararası vergi farklılıklarından yararlanarak kârlarını düşük vergi oranı uygulayan ülkelere yönlendirmekte ve iş merkezlerinin olduğu ülkelerdeki vergi yüklerini azaltmalarını sağlamaktadır. Yani iki ülke arasındaki vergi oranı farkı kadar ÇUŞ kârını arttırmış olmaktadır. Aynı zamanda vergi avantajı sağlayan ülke açısından, sağlanan bu vergisel avantajlar sayesinde mükelleflere vergi kaçırmayarak mali mevzuatta uygun ve kanuni bir şekilde vergi ödeme olanağı sunmakta bu şekilde uluslararası boyutta vergi rekabetine sebep olmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 100). Ayrıca uluslararası vergi planlaması, vergi yüklerini azaltması ve daha az vergi ödenmesi dolayısıyla vergi sonrası kârın maksimize edilmesi açısından işletmeler için önem arz etmektedir. Finansal planlama altında planlı bir vergi yönetimine sahip işletmeler, ticari ve ekonomik işlemlerinde alternatifli politikalar ve stratejiler geliştirerek bunları kullanabilme yeteneğine sahip olmaktadır. Ani gelişebilecek ekonomik olumsuzluklar karşısında oluşturulan alternatif politikalar sayesinde işletmenin zarar görmesinin önüne geçilebilecektir (Peker, ve Kılıçer, 2017: s. 902). Bunların dışında, vergi farklılıklarından yararlanmak için fason üretim sözleşmeleriyle üretimin bu ülkelerdeki şirketlere yaptırılması ile gerek vergi maliyetleri gerekse diğer maliyetler düşürülerek vergi avantajı sağlanabilmektedir (Eroğlu, 2014: s. 100).

Bu bilgiler ışığında uluslararası vergi planlaması, işletmenin yapısının ve örgütlenmesi, ticari faaliyetlerinin gelişmesi, ulusal ve uluslararası vergi mevzuatlarında yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerden yararlanılması ayrıca çifte vergilemeyi (çifte vergileme anlaşmaları imzalanan ülkelere yatırım yaparak) önlemek açısından avantaj sağlamaktadır. Ayrıca vergi planlaması yapan işletmeler rakipleri karşısında rekabet etme avantajı sağlamakta ve vergi kaçırmak yerine yasal yollardan yararlanarak vergi yükünü azalttığı için kurumsal açıdan saygınlık kazanmaktadır.

Uluslararası vergi planlaması, sayılan bu avantajların yanında bazı dezavantajlara da sahiptir. ÇUŞ'ların başvurduğu vergi planlaması stratejileri sonucunda ulusal vergi gelirleri azalmaktadır. İşletmelerin ulusal düzeyde başvurdukları vergi planlama olanakları da vergi gelirlerini azaltmaktadır ancak işletmelerin faaliyetleri ülke ekonomisine sağladığı katma değer ile bu zarar karşılanabilmektedir. Uluslararası vergi planlamada ise vergi gelirlerinin azalmasının yanında ulusal ekonomi de olumsuz etkilenmektedir. Bazı ülkelerin veri oranlarını düşürmesi ÇUŞ'ların bu ülkelere yatırımlarını aktarmalarını sağlamaktadır. Bundan dolayı vergi oranı yüksek olan ülkelerdeki vergi idarelerinin vergileri uygulamakta ve ÇUŞ'ların kârlarını düşük vergi oranı uygulayan ülkelere aktarmaları sonucunda bu şirketlerin vergi matrahlarında oluşan azalmayı engellemek açısından zorluk çekmektedirler (Eroğlu, 2014: s. 100). Bir diğer dezavantaj ise vergi planlaması için başvurulan uzman kişi ya da kişilerin işletmelere olan maliyetleridir. Çünkü uluslararası faaliyet gösteren işletmeler açısından dinamik bir özellik taşıyan vergi ve finans uygulamalarını takip etmek çok zor olabilmektedir. Bu açıdan işletmeler gerek kendi bünyelerinde gerekse danışmanlık hizmeti alarak vergisel açıdan avantaj sağlamak için tüm ülkelerin mali mevzuatlarını takip etmelidirler. Bu tür bir hizmet için de işletmelerin önemli bir finansal yüke katlanmaları gerekmektedir (İbiş, 2004: s. 78). Bu kapsamda uluslararası vergi planlamasının sağladığı faydalar yanında kontrollü yürütülmediği takdirde farklı ülkeler açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecek dezavantajlarının da bulunduğu görülmektedir.

2.4.2. Uluslararası Vergi Planlama Araçları

ÇUŞ faaliyette buldukları ya da faaliyette bulunmayı planladıkları ülkelerin vergi yapılarını yakından takip etmektedirler. Vergi yapılarındaki değişiklikler dikkate alınarak yatırım kararları alınmaktadır. Gerçekçi bir yaklaşım olarak ÇUŞ vergi oranı yüksek ülkelerde faaliyette bulunmak istememektedirler. Vergi oranı yüksek bir ülkede faaliyet gösterilmesi durumunda ise vergi oranı düşük ülkelere yararlanma yollarını tercih etmektedirler. Bu fiziksel yatırımların taşınması ile yapılabileceği gibi idare merkezlerinin taşınması yolu ile de sağlanabilir. Teknolojinin gelişmesi ve bilgi, iletişim teknolojisinin sağladığı kolaylıklar sayesinde ÇUŞ'ların vergi planlama olanakları da artmıştır. ÇUŞ vergi yükünden kaçmak veya kaçınmak için bu olanaklardan yararlanmakta ve vergi planlamaları yapmaktadırlar. Bu ve benzeri amaçlarla ÇUŞ bazı araçlar kullanmaktadırlar. Bu

araçlar, uluslararası transfer fiyatlandırması, vergi cennetlerine kazanç aktarımı, tercihli vergi rejimleri, olumsuz vergi rekabeti ve diğer vergi planlama araçları şeklinde sıralamak mümkündür.

2.4.2.1. Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Vergi Planlaması

Transfer fiyatlandırması, aynı ticari organizasyon içerisinde yer alan bir işletmenin farklı bölümleri, şubeleri, iştirakleri veya bağlı ortaklıkları arasında mal ve hizmet satışında ya da herhangi bir benzeri ticari işlemde uyguladıkları fiyatlandırma (Saraç, 2006: s. 99). Bir başka tanıma göre transfer fiyatlandırması, özellikle ÇUŞ'ların vergi cennetlerini kullanarak emsallere uygunluk ilkesine aykırı bir şekilde tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet ticareti yaparak daha az vergi ödemek için başvuru vergi planlama aracıdır (Yusufoğlu, 2016: s. 153). Uluslararası transfer fiyatlandırması ise, ÇUŞ'ların kendi bölümleri ya da şubeleri arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanmaktadır (Yıldız, 2005: s. 79). Bu tanımlamalardan hareketle uluslararası transfer fiyatlamasını, bir şirketin mal ve hizmet alım satımında ilişkili olmayan şirketlere uyguladığı fiyatları ilişkili olan ve başka ülkelerde faaliyet gösteren şirketlere uygulamaması olarak tanımlayabiliriz.

Günümüzde teknolojinin gelişmesi ve dünya ticaretinde yaşanan serbestleşmeyle birlikte işletmelerin pazar imkânları artmıştır. İşletmeler daha fazla pazara sahip olmak için şirket satın alma veya şirket birleşmeleri yolu ile birbirine bağlı işletmeler oluşturmuşlardır. Bunun sonucunda bu işletmeler piyasadan mal ve hizmet almak yerine ilişkili oldukları şirketlerden mal ve hizmet alma yolunu seçmişlerdir. Bu noktada ÇUŞ'ların ilişkili şirketlerden yaptıkları grup içi ticarete uyguladıkları fiyat politikaları önem arz etmektedir. Özellikle ülkeler arası vergi oranlarındaki farklılıklardan yararlanmak isteyen ÇUŞ, vergi oranı düşük olan ülkedeki bağlı şubeye yüksek fiyattan mal satın alma veya bu şubeye düşük fiyattan mal satma yolu ile kazanç elde etmek istemektedirler. Bunun sonucunda, kârın önemli bir bölümü vergi oranının düşük olduğu ülkedeki şirket tarafından beyan edilmekte ve ÇUŞ'ların vergi sonrası kârı maksimize edilmeye çalışılmaktadır (Pehlivan, ve Gökbunar, 2010: s. 100).

Ülkeler açısından bu tür ticari ilişkiler dolayısıyla yaşanan vergi kayıplarının önlenmesi için OECD'nin belirlediği emsal fiyat uygulaması ile örtülü iktisadi

ilişkiler önlenmeye çalışılmaktadır. OECD Model Vergi Konvansiyonu'nun 9. maddesine göre (2017): *“iki ilişkili kuruluş arasında ticari ve finansal ilişkiler bakımından öngörülen şartlar, bağımsız kuruluşlar arasındaki şartlardan farklılık gösterirse, bir tarafta bu yüzden eksik oluşan kâr ilgili kuruluşun kârına eklenir ve bundan dolayı yapılan düzeltmeye göre yeniden vergilendirilir”*. Burada belirlenen emsal fiyat uygulaması, iki bağlantısız işletme arasında uygulanan normal fiyat uygulamasının esas alınmasıdır.

ÇUŞ farklı ülkelerde faaliyet gösteren bağlı işletmeleri dolayısıyla farklı vergisel düzenlemelerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu farklılıklardan iyi bir şekilde yararlanmak isteyen ÇUŞ transfer fiyatlandırmalarını ona göre belirlemektedirler. Belirlenen transfer fiyatlandırmasına gidilmesinde en önemli amaç vergi etkisidir. Ancak tek amaç vergi ile ilgili değildir. ÇUŞ'ların çok yönlü amaçları vardır. Ancak transfer fiyatlandırmasının stratejik amaçları üç alanda ortaya çıkmaktadır. Bu amaçlar; vergilemeyle ilgili amaçlar, iç yönetimle ilgili amaçlar ve uluslararası amaçlardır. Uluslararası transfer fiyatlandırmasının vergileme ile ilgili amaçlarını; vergi sonrası global kârın maksimize edilmesi, dış ticaret üzerinden alınan vergilerin azaltılması, ihracat fiyatının değiştirilerek gerçeğinden fazla vergi iadesi alınması, matrah daraltılması ve gizlenmesi ile stopajın devre dışı bırakılması, nakit kontrolleri ve kotaların aşılması ve genel merkez giderlerinin ilişkili şirketlere kaydırılması ile vergi mükellefiyetinin azaltılması şeklinde sıralamak mümkündür (Yıldız, 2005: s. 80). Söz konusu amaçlara ulaşılabilirdiği ölçüde ülkelerin uluslararası vergi planlaması uygulamalarına daha hızlı uyum sağlayabileceği gözlenmektedir.

1979 yılında uygulanmaya konulan ve yıllar itibariyle değiştirilerek güncelleştirilen OECD tarafından belirlenmiş birçok transfer fiyatlandırma yöntemi vardır (Özdemir, 2006: s. 48). OECD, 2017 yılı Temmuz ayında yaptığı son güncelleme ile OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberini yayınlamıştır. Bu güncellemede yer alan transfer fiyatlandırma yöntemleri, geleneksel işlem yöntemleri ve işlemsel kâr yöntemleri olarak ikiye ayrılmıştır.

❖ Geleneksel İşlem Yöntemleri

- Karşılaştırmalı Kontrolsüz Fiyat Yöntemi
- Satış Fiyatı Yöntemi
- Maliyet Artı Yöntem

❖ İşlemsel Kâr Yöntemleri

- İşlemsel Net Marj Yöntemi
- İşlemsel Kâr Dağıtım Yöntemi¹

Sayılan transfer fiyatlandırması yöntemleri ile amaçlanan emsal fiyata ulaşılmasıdır. Emsal fiyat uygulamasına ulaşıldığı ölçüde vergi planlamasının sağlandığı ve yöntem tercihlerinde etkinliğin arttığı görülmektedir.

2.4.2.2. Vergi Cennetlerine Kazanç Aktarımı Yoluyla Vergi Planlaması

Vergi cenneti, yatırımcıları ülkesine çekmek için gelir, servet, sermaye ve harcama gibi unsurlardan hiç vergi alınmayan veya çok düşük oranlarda vergi alınan ya da bunların dışında vergilendirmede muafiyet, istisna ve indirimlerin geniş bir şekilde uygulandığı ayrıca işlemlerin gizlilik içinde yapılabilirdiği ülke ya da yerlerdir (Çamurcu, 2017: s. 228). OECD vergi terimleri sözlüğüne göre ise, klasik anlamda vergi cenneti, vergisiz veya düşük vergi uygulanan bir ülkeyi ifade eder ve şirketler tarafından yüksek vergili bir ülkede ödenecek olan vergiden kaçınmak için kullanılır. OECD raporuna göre, vergi cennetleri; hiç vergi uygulanmayan veya sadece nominal vergiler uygulanan, etkili bilgi alışverişi eksikliği, yasal veya idari hükümlerin işleyişinde şeffaflık eksikliği gibi temel özelliklere sahiptir (OECD Glossary of Tax Terms, 2019).

Vergi cennetlerinin kurumsal ya da bireysel yatırımcılar tarafından finansal merkez olarak tanımlanmalarının sebebi yükümlülerin vergi yükünü minimize etmeleri ve mali bilgileri diğer vergi idarelerle paylaşmamalarıdır. Genellikle küçük bir coğrafyaya egemen olan ve doğal kaynaklarının kıt olması dolayısıyla sanayi ülkesi olmaya uygun olmayan bu ülkeler fiziki açıdan teşvik yatırımları yapamamaktadırlar. Bundan dolayı finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cazibe merkezi olmaya çalışmaktadırlar. Bankacılık, muhasebe, hukuk hizmetleri sunmakta ayrıca iletişim, ulaşım, otel, ofis araç gereçleri gibi alt yapı hizmetleri sağlayarak yatırımcıların vergi yüklerini azaltmayı önermektedirler (Doğan, ve Karayel, 2016: s. 109). Sağladığı bu tür olanaklar sonucunda vergi cennetleri genel olarak yolsuzluk, vergi kaçırma, kaçakçılık gibi yasadışı faaliyetler

¹ Bu yöntemde, kar dağıtım yöntemlerinin uygulanması konusunda, 6 no'lu Çalışma Grubunun devam eden çalışmalarının sonuçlarını içerecek şekilde revize edilmesi beklenmektedir.

için kullanılmaktadır. Ayrıca bu tür faaliyetlerden elde edilen kazançların aklanması ve vergiden kaçınmak amacıyla da kullanılmaktadır (Çamurcu, 2017: s.229).

Vergi cennetleri, alt yapı hizmetleri ve finansal hizmetler açısından yatırımcılara cazip olanaklar sunmaktadır. Vergi yüklerini minimize etmek ve vergi sonrası kârlarını maksimize etmek isteyen mükellefler bu tür olanaklardan yararlanmak isteyeceklerdir. Ancak gerek OECD gerekse diğer uluslararası kuruluşların (AB, G-20) kabul ettiği gibi vergi cenneti olarak nitelendirilen bu tür ülkelere yatırım yapmak ve ticari ilişkide bulunmak yasadışı faaliyetler kapsamında değerlendirilmekte ve bu ülkelerin zarar verici uygulamaları ile mücadele etmek için önlemler geliştirilmektedir.

2.4.2.3. Tercihli Vergi Rejimleri Yoluyla Vergi Planlaması

Tercihli vergi rejimi, avantajlı vergi uygulamaları ile yatırımcıları çekmeye yönelik uygulamalar olarak tanımlanmaktadır (Özdemir, 2006: s. 45). Bir diğer tanıma göre ise tercihli vergi rejimi, diğer ülkelerin vergi tabanlarını sömürmek amacıyla yapılandırılmış, genel vergi düzenlemelerine ve yönetsel kurallara sahip olan düşük vergi rejimleridir (Kargı, ve Yağır, 2016: s. 8).

OECD'nin tercihli vergi rejimini belirlemesinde kullandığı dört temel kriter bulunmaktadır. Bu kriterler; Vergi matrahının tespiti itibariyle efektif vergi oranlarının sıfır veya oldukça düşük olması, ülkedeki yerleşiklerin yararlanamadığı ve sadece yabancılar için ayrıcalık oluşturan vergi rejimlerinin bulunması, uygulanmakta olan rejimlerin şeffaf olmaması ve rejimin uygulandığı ülkenin diğer ülkelerle bilgi paylaşımına yönelmemesidir (Saraç, 2006: s. 204). OECD'nin belirlediği dört ana kriter dışında tercihli vergi rejimleri uygulayan ülkelerde, matrahın suni olarak tanımlanması, vergi oran ve matrahının pazarlığa açık olması, transfer fiyatlandırması ilkelerine aykırı uygulamalar ve çok sayıda çifte vergilemeyi önleme anlaşmasının olması gibi özellikleri vardır. Sigortacılık, finansman ve leasing, bankacılık ve fon yönetimleri gibi çeşitli faaliyetler alanından oluşan potansiyel zararı olabilecek 9 kategoride 47 tercihli vergi rejimi OECD tarafından kendi üyesi ülkelerde tespit etmiştir (Özdemir, 2006: s. 46). OECD tarafından yürütülen çalışmalar sonucunda haksız vergi rekabeti uygulamaları yürüten ilgili ülkelerde bu tür tercihli vergi uygulamalarının kaldırılması veya değiştirilmesi sağlanmıştır.

Tercihli vergi rejimi uygulayan ülkelerin varlığı OECD'ye göre diğer ülkelerin vergi sistemleri üzerinde tahrip edici etkiler oluşturmaktadır (Saraç, 2006: s. 204). Yatırımcıların tercihlerinde oluşturdukları bu tür saptırıcı etkiler dolayısıyla zararlı vergi uygulamaları kapsamına alınan tercihli vergi uygulamaları daha önce ele aldığımız vergi cennetleri uygulamalarına göre daha dar bir kapsama sahip olduğu görülmektedir. Ancak kapsamı dar olsa da gerek OECD gerekse AB tarafından uygulanan politikaların etkileri dolayısıyla zararlı vergi rekabeti kapsamında değerlendirilmekte ve yapılan birçok çalışma ile bu tür ülkelerin önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

İşletmeler açısından ise vergi cennetleri uygulamalarında olduğu gibi tercihli vergi rejimi uygulamaları da vergi planlaması kapsamında değerlendirilmektedir. Ülkelerin vergi ve matrah açısından avantajlı uygulamaları sayesinde vergi yüklerinde azalma meydana gelmekte ve vergi sonrası kârları artmaktadır. Dolayısıyla işletmeler vergi planlaması yaparak bu tür avantajlardan faydalanmak istemekte ve yatırımlarını bu tür avantajlar uygulayan ülkelere kaydırmak istemektedirler.

2.4.2.4. Olumsuz Vergi Rekabeti Yoluyla Vergi Planlaması

Vergi rekabeti, bir ülkenin diğer ülkelerdeki sermayeyi kendi ülkesine çekmek amacıyla özellikle vergi oranlarında yapılan indirim ile yapılan vergi kolaylığı ile başlamaktadır (Özdemir, 2006: s. 41). Ülkelerin rekabet amacı, üretim kapasitesini arttırmak, toplam tasarruflarını arttırmak ve doğrudan ve dolaylı yatırımları kendi ekonomilerine yönlendirmektir (Yıldız, 2005: s. 48). Ancak uygulanan politikaların rekabet yarışında adil olmayan haksız bir kimlik kazanması sonucunda sermaye kaybına uğrayan ülkenin sermaye tabanında zarara neden olur. Dolayısıyla haksız vergi rekabeti sonucunda bu duruma maruz kalan ülkelerin vergi tabanları erozyona uğramaktadır (Özdemir, 2006: s. 41). Bu anlamda zararlı vergi rekabetini, ülkelerin uyguladığı rekabetçi vergi politikalar sonucunda hareketli üretim faktörleri üzerinde saptırıcı etkiler meydana getirmesi ve dolayısıyla olumsuz mali dışsallıklar oluşturması olarak tanımlayabiliriz. Bahsi geçen olumsuz mali dışsallıklar, genel olarak vergi matrahlarındaki aşınmanın neden olduğu hâsılat kayıplarından oluşmaktadır (Saraç, 2006: s. 140).

Olumsuz vergi rekabeti için gelir ve kurumlar vergilerinde yapılan indirimler dışında ülkeler diğer vergisel teşvik uygulamalarını da sürdürmektedirler. Bu uygulamalar, mükellefiyet sınırları, indirimler, muafiyet ve istisnalar, vergi konularının yeniden düzenlenmesi, vergi yönetimi ve denetimi, saydamlık ve bilgi akışı gibi alanlarda görülmektedir (Yıldız, 2005: s. 50). Ülkelerin içinde bulunduğu bu tür rekabetler işletmelerin vergi planlaması yapmaları açısından olumlu etkileri vardır. Vergi cennetleri uygulamaları ve tercihli vergi rejimleri gibi olumsuz vergi rekabeti de işletmeler açısından vergi yükünün minimize edilmesi ve vergi sonrası kârların maksimize edilmesine olanak sağlamaktadır.

2.4.2.5. Diğer Vergi Planlama Araçları ile Vergi Planlaması

Yukarıda sayılan vergi planlama araçları dışında, kıyı bankacılığı ve serbest bölgeler gibi başka vergi planlama araçları mevcuttur. Kıyı bankacılığı, hukuken bir ülkeye dahil sayılmasa da bu ülkenin kıyısında yer alan bir alanda yapılan bankacılığı ifade eder ve genellikle portföy yatırımları şeklinde yapılmaktadır. Serbest bölgeler ise, kuruldukları ülkenin sınırları içerisinde yer alan ancak ülkenin gümrük hattı dışında bırakılan bölgeleri ifade eder. Ayrıca bu bölgeler kuruldukları ülkede yürürlükte olan dış ticaret rejimi ve diğer mali-iktisadi devlet düzenlemelerinin kısmen uygulandığı yerlerdir. Bu tür bölgelerin kurulmasında amaç ihracatın artırılmasıdır. Bu bölgelerde ülkenin diğer kesimlerine göre sınai ve ticari faaliyetler açısından daha geniş tevsikler uygulanmaktadır (Özdemir, 2006: s. 44). Ülkeler bu uygulamalar ile ÇUŞ'ların yatırımlarını ülkelerine çekmeyi planlamaktadırlar. Bu sayede ihracatın artırılması sağlanmış olacaktır. ÇUŞ için ise bu tür uygulamalar yukarıda sayılan uygulamalar gibi vergi planlama açısından avantaj sağlamaktadır. Böylece daha az vergi ödenerek işletmenin kârı maksimize edilmiş ve işletmenin rekabet gücü artırılmış olacaktır.

Vergiler ülkelerin yapacakları harcamaların birincil finansman kaynağını oluşturmaktadır. Bu noktada vergi gelirini arttırmak isteyen ülkeler açısından, küreselleşme ile beraber artan uluslararası yatırımlar ve ÇUŞ, ülkelerin dikkatini çekmektedir. Bu tür yatırımları kendi ülkelerine çekmeyi amaçlayan hükümetler birçok vergisel ve mali avantaj sağlamaktadır. Ülkeler, vergi indirimi, vergi teşviki ve vergi mahsubu gibi uygulamalar ile ÇUŞ'ların yatırımlarını çekmeyi planlamaktadır. Ancak hükümetlerin uyguladıkları politikaların adil olmayan haksız

bir rekabete dönüşmesi sonucunda bazı ülkeler açısından zararlı sonuçlar doğmaktadır. Vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri gibi zararlı uygulamalar bu tür rekabet yarışı sonucu oluşmaktadır. Bu tür uygulamaların yol açtığı zararların boyutunun artması sonucu OECD ve AB gibi uluslararası kuruluşların öncülüğünde önlemler alınmaya başlanmış ve bu tür ülkelere yapılan yatırımların önlenmesi amaçlanmıştır.

Uluslararası kuruluşların yayınladıkları raporlar doğrultusunda üye ülkeler mali mevzuatlarını uyumlaştırarak haksız rekabetin önüne geçmişlerdir. İşletmeler açısından değerlendirildiğinde vergi planlama araçlarının kullanılmasında asıl amaç vergi yükünün minimize edilmesi ve vergi sonrası kârın maksimize edilmesidir. Bu yönüyle vergi planlaması yapan işletmeler ülkelerin içerisinde olduğu rekabetten yararlanarak kârlarını maksimize etmeyi amaçlamaları rasyonel bir seçim olacaktır. İşletmeler yapacakları vergi planlamaları sayesinde vergi indrimi, vergisel teşvik veya istisna ve muafiyet gibi avantajlar sağlayan ülkelere yatırımlarını kaydırarak kârlarını arttırabilirler. Ancak bu tür yatırımlar yapılırken önemli olan bir diğer konu yapılan bu işlemlerin yasal çerçevede mi yoksa yasadışı mı olduğudur. Yasal çerçevede kalınarak yapılacak yatırımlar ile işletmeler, vergiden kaçınabilir ya da yasadışı uygulamalar ile vergi kaçakçılığına sebep olabilirler. Yasal olmayan yollara başvurulması durumunda yapılan işlemler dolayısıyla işletmeler yaptırımlar ile karşılaşabilirler.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çalışmanın bu bölümünde Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlaması düzenlemeleri; Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlaması ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlaması açılarından ele alınacaktır. Son olarak ise Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlamasını etkileyen faktörler kapsamında değerlendirilecektir.

3. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ VE VERGİ PLANLAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Devletlerin kamu hizmeti sunmak amacıyla başvurduğu en önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin yaptığı vergi planlaması ile vergi gelirlerinde yaşanan azalmanın ve sunulan vergisel avantajların suistimal edilmesinin önüne geçilebilmesi için vergi kanunları vergi güvenlik önlemleri ile donatılmaktadır (Yusufoğlu, 2016: s. 156). Bu bağlamda çalışmanın bu bölümünde TVS'de yer alan vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlaması ele alınarak değerlendirilecektir.

3.1. Gelir Vergisi'nde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Vergi Planlaması

Çağdaş vergi sistemlerinin özelliklerinden olan beyan esas gereği, birçok ülkede olduğu gibi Türkiye'de de vergi matrahı bizzat mükellef tarafından hesaplanıp beyan edilmektedir. Hatta bazı hallerde işletmelerin vergi sorumlusu yetkisi dolayısıyla Vergi Dairesi yerine geçerek stopaj yolu ile vergi tahsil etmeleri bile mümkündür (Saydam, 2016: s. 2). Vergi verimliğinin düşmemesi ve vergi yükünün ağırlığının vergisini stopaj yolu ile tahsil edilen ücretlilere ve kısmen de vergisini doğru ve zamanında ödeyen mükelleflerin üzerinde kalmaması dolayısıyla vergi adaletinin bozulmaması açısından mükelleflerin kazanç ve iratlarını doğru ve eksiksiz beyan etmeleri gereklidir. Bunun sağlanabilmesi için vergi sisteminin koruyucu önlemler ile donatılması gerekmektedir (Şanver, 2013: s. 116). Dolayısıyla idarenin mükelleflerin vergi beyanlarını doğru bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak düzenlemelerin yanı sıra gerçek gelirlerin beyan edilmesini sağlayacak önlemleri de almaları gerekmektedir. Bu açıdan, vergilerin konuluşundaki amaca uygun olarak eşitlik ve optimal gelir sağlanacak şekilde uygulanan önlemlerin tümü

(Saral, 1980: s. 115) şeklinde tanımlanan vergi güvenliğinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Vergiler, toplumlar için önemli bir yere sahiptir. Ancak insanlar vergi ödemekten hoşlanmazlar. Hükümetler vergi gelirlerini arttırmak için kaynak harcarken, mükellefler vergi yüklerini azaltmanın yollarını bulmak için kaynak harcarlar. Yasa koyucuların bütün çabalarına rağmen, mükelleflerin vergilerini azaltmak için yöntemler geliştirmesine ve kullanmalarına engel olunamamaktadır. Yani “boşluklara” sahip olmayan vergi yasaları yazılamamaktadır. (Curry, Hill, ve Parisi, 2007: s. 3). Dolayısıyla mükellefler bu boşluklardan yararlanarak vergi yüklerini azaltmaktadırlar. Bunun dışında sağlanan avantajlardan da yararlanmaktadırlar. Bunu ise vergi planlaması aracını kullanmak suretiyle yapmaktadırlar.

Sonuç olarak, devlet, vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplamak için çaba harcarken, mükellefler vergi gelirlerini azaltmak için çaba harcamaktadırlar. Bu noktada idare etkin bir vergi tahsilatı yapabilmek açısından vergi yasalarını boşluklar olmadan ve bazı vergi güvenlik önlemleri ile donatmaya çalışmaktadır. Mükellefler ise vergi planlaması aracıyla vergi yüklerini en aza indirecek boşluklardan ve sağlanan avantajlardan yararlanmayı amaçlamaktadır. Türkiye’de de etkin bir vergi tahsilatı yapılması için vergi mevzuatı bazı vergi güvenlik önlemleri ile donatılmıştır. Ayrıca mükellefler açısından vergisel avantajlar sağlayan vergi planlama şekilleri mevcuttur. Sonraki başlıklarda bu vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlaması şekilleri açıklanmaktadır.

3.1.1. Gelir Vergisi’nde Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri

Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması, vergi adaletini ve vergi güvenliğini sağlamak açısından genel olarak kabul edilen bir vergileme ilkesidir. T.C Anayasası’nın 73. maddesinde yer alan hüküm ile güvence altına alınan bu ilke vergilemede adalet ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Bu Anayasa hükmüne göre, “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Mali gücün en önemli göstergelerinden biri gelirdir. Hem harcamaların hem de servetin temel kaynağı gelirdir. Gelir ise, belli bir zaman dilimi içinde alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım olarak tanımlanmaktadır (Öncel, vd. 2015: s. 238). Bu açıdan ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak kabul edilen

gelirin, yasada iyi bir şekilde tanımlanması vergi güvenliği açısından büyük öneme sahiptir.

Diğer şartlar veri iken, kural olarak bir verginin kanunda belirtilen konusunun genişliği ile vergi güvenliği arasında pozitif bir ilişki vardır (Öncel, 2001: s. 45). Bu ilişki açısından GV'nin konusunu oluşturan ve verginin üzerinden alındığı geliri tanımlayan ve gelirin kapsamını belirlemek için kullanılan *Kaynak ve Net Artış Teorilerinin* gelir vergisi güvenliğine olan katkısı bakımından ele alınmalıdır. TVS'de de genel kabul görmüş kaynak teorisine göre gelir, belli bir üretim faaliyetine katılan üretim faktörlerinin katılma sonucu elde ettikleri ekonomik değerlerdir (Pehlivan, 2016: s. 153). Bu teoriye göre elde edilen değer gelir sayılabilmesi için bir kaynaktan üretim faaliyeti sonucu ve sürekli olarak doğması gibi iki önemli unsur barındırması gerekmektedir (Öncel, vd. 2015: s. 239). Sonuç olarak hangi kaynaktan elde edilirse edilsin, arızı olarak elde edilen gelirler ile transfer niteliği taşıyan değer akımları (miras, bağış vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir (Pehlivan, 2016: s.154).

ABD gibi ülkelerde uygulanan net artış teorisine göre ise gelir, bir kişinin belli bir dönemde varlığında meydana gelen net artış olarak tanımlanmaktadır. Kaynak teorisine göre daha geniş kapsamlıdır ve kaynak teorisine göre açıklanan gelir kavramını da kapsamaktadır (Pehlivan, 2016: s. 154). Tanımlardan da anlaşılacağı gibi kaynak teorisinde gelir dar kapsamlı olarak tanımlanmakta net artış teorisinde ise geniş kapsamlı olarak tanımlanmaktadır. Yani üretim faktörleri kullanılmadan ortaya çıkan transferler, servet unsurlarındaki değer artışları ve arızı gelirler kaynak teorisi kavramına göre gelir kavramı tanımına girmezken net artış teorisine göre gelir kavramına dâhil edilmektedir.

Kaynak ve net artış teorilerindeki gelir tanımından hareketle dünyanın hiçbir yerinde bir teorinin tam anlamıyla kullanıldığı bir vergilendirme yapıldığı görülmemektedir. Ancak gelişmiş ülkelerde net artış teorisine yakın bir uygulama görülmektedir. Bazı ülkelerde ise kaynak teorisine yakın anlayış hâkimdir. Ancak gelişmiş ülkelerde uygulanan kaynak teorisinde dikkat çeken nokta, tanımlama yapılırken net artış teorisinde tanımlanan gelir unsurlarına yakın şekilde çok sayıda gelir unsurunu kapsadığı görülmektedir. Yani görünüşte kaynak teorisi kabul edilirken uygulamada net artış teorisine yakın bir gelir tanımlanması yapılmaktadır

(Şanver, 2013: s. 120). Türk GVK geliri tanımlarken yedi gelir unsuru kabul etmiştir. Bu unsurların altı tanesinde kaynak teorisi birinde ise (diğer kazanç ve iratlar) net artış teorisini esas almaktadır (Bilici, ve Bilici, 2015: s. 168). Amerika, Fransa ve Almanya'nın vergi sistemleri ise net artış teorisini uygulamaktadır (Şanver, 2013: s. 120).

Tanımlamalardan yola çıkarsak, dar anlamda bir gelir tanımlaması, “*gelir vergisi sisteminin milli gelir tabanına oturması bakımından konuyu sınırlandırdığı gibi vergi güvenliği açısından da negatif etki yapar*”. Böyle bir tanımlama yaklaşımı, vergi sistemindeki diğer vergilerle bağlantıyı azaltabilir ayrıca gelir vergisi sisteminin güvenliği açısından boşluklar oluşturur. Dolayısıyla geniş anlamda bir gelir yaklaşımı milli gelir tabanına tam uyum sağlayacağı gibi vergi güvenliği açısından da boşlukları en aza indirgeyerek katkıda bulunmuş olur. Ayrıca gelir, gider ve harcama ile servet arasında bağlantı kurulması sayesinde ise otokontrol sistemi sağlanabilir (Öncel, 2001: s. 45). Sonuç olarak, gelir tanımlaması geniş anlamda ele alınarak otokontrol sağlanmalı ve vergi sisteminde yer alan boşluklar azaltılarak vergi güvenliğine katkı sağlanmalıdır.

3.1.1.1. Gelirin Tanımı ve Vergi Güvenliği

Yasalar ile düzenlenen gelir tanımı ve gelirin niteliği gelir vergisinin uygulama şeklini belirleyen en önemli unsurlar arasındadır (Ortaç, 1999: s. 112). Buradan hareketle, yürürlükte olan yasal düzenlemeye göre yani 193 Sayılı GVK'nın 1. Maddesine göre, “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılacağı üzere gelirin dar anlamıyla yani kaynak teorisini benimsediği görülmektedir. Aynı kanunun 2. maddesinde ise gelirin unsurları yedi bent halinde sıralanmaktadır. Bu maddeye göre gelir olarak değerlendirilip vergilendirilmek için herhangi bir ekonomik değerın sayılan yedi unsurdan birine dahil edilebilmesi gerekir. Vergi hukuku açısından yasa dışı bir faaliyetten elde edilen gelir kanunda belirtilen nitelikte vergiyi doğuran olaya sebep oluyor ise vergiye tabi tutulmaktadır. Örneğin, Türkiye’de yasalara aykırı bir faaliyettir ancak kumardan elde edilen kazanç gelirin yedi unsurundan birinin kapsamında değerlendirildiği takdirde gelir vergisi kapsamında vergilendirilebilir. Ancak yedi unsurdan herhangi birinin kapsamına sokulamazsa gelir niteliği taşısa bile gelir vergisine tabi tutulamaz (Öncel, vd. 2015: s. 241).

Örneklemeden anlaşılacağı üzere Türkiye’de 31.12.1960 yılında kabul edilen 193 sayılı GVK ödeme gücünde meydana gelen artışları kavramakta yetersiz kalmaktadır. Bu yüzden yıllar itibariyle bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin ilki 1997 yılında yapılmıştır. 1.1.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı kanun ile GVK’nın 1. ve 2. maddeleri değiştirilerek gelirin kapsamı genişletilmek istenmiştir. Yapılan değişiklik sonucu kaynak teorisinden net artış teorisine geçilmiş ve gelirin tanımı değiştirilmiştir. Bu tanıma göre; “ *Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği tasarruf veya harcamasına kaynaklık teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır*” şeklinde değiştirilmiştir. Tanımda gelir için herhangi bir sınırlayıcı hüküm yoktur ayrıca bu tanımlamada gelir açıklanmamakta sadece sahip olması gereken nitelikler belirtilmektedir. Bunu dışında kanunun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından 7. unsur “ *kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar*” şeklinde değiştirilmiştir. 2. maddede yapılan değişiklik ile gelire giren kazanç ve iratların tek tek sayılması yaklaşımından vazgeçilmiş ve onun yerine ilk altı unsura dahil edilmeyen kazanç ve iratların kaynağına bakılmaksızın diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmesi esas alınmıştır (Ortaç, 1999: s. 113).

4369 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler, 14.08.1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 Sayılı Kanun’un 3. maddesi ile ertelenmiş ve 4783 Sayılı Kanun ile yürürlüğe girmeden tamamen kaldırılmıştır. Sonuç olarak 4369 Sayılı Kanun’dan öncesine göre 7. gelir unsuruna ait “sair kazanç ve iratlar” ifadesi “diğer kazanç ve iratlar” şeklindeki değişiklik tek farklılık olarak kalmıştır (Şanver, 2013: s. 123). GVK’da son olarak 2013 yılında değişiklik yapılmak istenmiş ve yeni gelir vergisi tasarısı hazırlanmıştır. Bu tasarıda 193 Sayılı GVK ve 5520 Sayılı KVK yürürlükten kaldırılarak gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınacak vergi birleştirilerek tek bir kanun bünyesinde toplanmaları öngörülmektedir. Tasarının genel gerekçesinde günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek ve ülkemizin sürdürülebilir ekonomik kalkınma altyapısına destek olacak bir gelir vergisi sisteminin önemine vurgulanmaktadır. Ancak tasarıda gelirin tanımı ve unsurları açısından bir değişiklik öngörülmemekte ve 193 Sayılı kanuna paralel bir tanımlama yapılmaktadır. Sonuç olarak tasarı kanunlaşmamış ve 1960 yılında kabul edilen 193 Sayılı GVK geçerliliğini sürdürmeye devam etmektedir.

Vergi güvenliği açısından, 1960 yılında kabul edilen GVK’nın 113. maddesinde “Gider Esası” ve 114, 115 ve 116. maddelerinde ise “Servet Beyanı”

olmak üzere iki ayrı vergi güvenlik müessesesi bulunmaktaydı. Otokontrol görevi üstlenen bu iki müessese sayesinde GVK'da belirtilen yedi unsurdan biri ile ilişkilendirilmeyen herhangi bir gelir servet karşılaştırması ile kavranmakta böylece net artış teorisi otokontrol müessesesi yardımı ile uygulanmaktaydı. Ancak bu iki güvenlik önleminin kaldırılması sonucunda gelirin harcama ve tasarruflardan hareketle tespit edilme imkânı da kalmamış oldu. Meydana gelen açığın kapatılması amacı ile önce VUK'un 30. maddesine bir hüküm eklenmiş daha sonra ise 4369 Sayılı Kanun ile GVK'da yapılan değişiklik ile daha detaylı bir düzenleme yapılmıştır. Servet beyanı ve gider esasının yerine ise aynı nitelikleri taşıyorsa da vergi güvenlik önlemi olarak "Hayat Standardı Esası" getirilmiştir. 1.1.1999 tarihinden itibaren 4369 Sayılı Kanun'un kaldırılmasına rağmen "Hayat Standardı Esası" 4605 Sayılı Kanun ile 1.1.2000-31.12.2001 tarihleri arasında geçici olarak tekrar uygulamaya konulmuş ancak bir yıl sonra tekrar yürürlükten kaldırılmıştır (Yeniçeri, 2005: s. 190).

Kaynak teorisi ya da net artış teorisi sistemlerinde kullanılan otokontrol müesseselerinde temel amaç GVK'da sayılan yedi unsur ile kavranamayan gelirin harcama veya tasarrufa dönüşebileceği kanısıyla kavranması ve vergilendirilmesidir. Harcamalar ve servetin vergilendirilmesinde amaç, gelir dağılımının düzeltilmesi ve sosyal adaletin sağlanmasıdır. Ayrıca gelir elde edilirken meydana gelen kayıp ve kaçığın kısmen de olsa vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. Günümüzde harcamalar üzerinden vergi alınmasına daha önem verilse de gelir üzerinden alınan vergilerin önemi de göz ardı edilemez. Gelir üzerinden alınan vergilerin sahip olduğu önem dolayısıyla da vergi güvenlik önlemlerinin varlığı gerekli olmaktadır.

Sonuç olarak kayıp ve kaçığın önlenmesi için kayıt dışı bırakılan gelirlerin kayda alınması ve vergilendirilmesi önem taşımaktadır. Bundan dolayı öncelikle gelir tanımının geniş tabanlı olması sağlanmalıdır. Sonrasında ise GVK'da belirtilen yedi gelir unsuru kapsamına girmeyen ya da hangi gelir unsuruna girdiği belirlenemeyen ve beyan dışı kalan gelirleri vergilendirmektir. Bunun sağlanması için ise GVK'da bir vergi güvenlik müessesesine gerek duyulmaktadır. Böylece harcamalar veya tasarruflardan hareketle hangi gelir unsuruna girdiği saptanamayan gelirler vergilendirilerek vergilemede etkinlik sağlanmış olacaktır.

3.1.1.2. Gelirin Unsurları ve Vergi Güvenliği

GVK'nın 2. maddesine göre gelirin unsurları, “*ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlar*” şeklinde sıralanmaktadır. Sayılan bu gelir unsurlarında vergi kayıp ve kaçacağını önlemek için bazı güvenlik önlemleri öngörülmektedir. GVK'da bazı gelir unsurları için öngörülen vergi güvenlik önlemleri alt başlıklarda ele alınacaktır.

3.1.1.2.1. Ticari Kazançlarda Vergi Güvenlik Önlemleri

Gelir vergisinin en önemli unsurları arasında sayılan ticari kazançlar GVK'nın 37. maddesinin 1. fırcasına göre, “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*” şeklinde tanımlanmaktadır. 2. fıkrada ise ticari kazanç sayılan gelirler hüküm altına alınmıştır. Kanunun ilgili maddelerinden anlaşılacağı üzere ticari kazançlar çok çeşitli faaliyet alanlarını ilgilendirmektedir. Faaliyet alanlarının çeşitliliği dolayısıyla vergi doğuran olayın tespiti ve vergi tarhiyatı açısından etkinlik sağlanması için bazı önlemler alınması gerekli görülmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde geçmişte ticari kazançlar için öngörülen vergi güvenlik önlemleri önem taşımaktadır.

Ticari kazançlarda vergi güvenlik önlemi olarak karşımıza çıkan uygulama GVK'nın 111. maddesinde düzenlenen “*Ortalama Kâr Haddi Esası*”(OKHE) uygulamasıdır. Uzun süreden beri TVS'de uygulanan OKHE perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların kazançlarının denetimindeki güçlükler nedeniyle benimsenmiş bir vergi güvenlik önlemdir.

OKHE perakende ticaret alanında bir yönüyle vergi güvenliği açısından bir disiplin kurarken, diğer yönüyle de mükellefler arasındaki haksız rekabeti önlemek açısından fayda sağlamaktadır (Gürel, 2012: s.64). Bu yönüyle bakıldığında özellikle ticari kazançlar açısından gelir ve kurumlar vergisi kanunları denetim unsurlarını kendi içinde taşımaktadır. İki vergi türünde de vergi mükellefi olan kişiler aralarındaki ticari faaliyetlerde birinin gelirini oluşturan diğerinin giderini ya da maliyetini oluşturmaktadır. Dolayısıyla alıcıların işlem bedellerini tam olarak kayıtlara yansıtılmaları zorunluluk oluşturmaktadır. Ancak bunun sağlanması için ekonomideki belge düzeni ve disiplini ayrıca kayıt sisteminin etkin olması gerekmektedir. Vergi yükümlüsü olmayan kişiler ile yapılan ticari işlem söz konusu

olduğu zaman ise kontrol sistemi işlemeyecektir (Yeniçeri, 2005: s. 191). Bu ve benzer hallerde beyan edilen ticari kazançlarda meydana gelecek kayıpların önlenmesi amacıyla vergi güvenlik önlemi olarak GVK'da OKHE düzenlenmiştir.

Vergi güvenlik önlemi olarak daha önce uygulanan “*Ortalama Kâr Haddi Esası*” ve “*Asgari Gayrisafi Hasılat Esası*” uygulamadan kaldırıldıktan sonra yerine 2364 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu (TTK) çerçevesinde 4108 Sayılı Kanun ile “Asgari Vergi” adı altında bir güvenlik önlemi getirilmiştir (GVK. mük. md. 111). Bu uygulama TTK çerçevesinde faaliyet gösteren talih oyunları işletmeleri için belge ve kayıt düzenlerinde disiplin sağlamak amacıyla talih oyunu salonu işletenlere özel olarak uygulanmaya konulmuştur. Ancak talih oyunları salonlarının kapatılması nedeniyle TTK ile 1995 yılında vergi sistemine giren bu güvenlik önlemi fazlaca önemi yoktur (Şanver, 2013: s. 126). Talih oyunları salonları 2634 Sayılı kanunda yapılan değişiklikle (Madde 19 – (Değişik: 7/8/1997 - 4302/1 md.)) “*Turizm işletmelerine bağlı ya da müstakil olarak talih oyunları oynatılabilecek mahallerin açılması yasaktır. Diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır*” kapatılması hükmüne bağlanmıştır.

Asgari vergi olarak adlandırılan güvenlik önleminin uygulanabilmesi için vergi mükelleflerinin; gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaları ve talih oyunları salon işletmeciliğinin 2634 Sayılı TTK'ya göre yapılması gerekmektedir. Asgari vergi tutarı, talih oyunları salonunda bulunan oyun masalarının ve oyun makinelerinin sayısına bağlı olarak hesaplanmaktadır. İlgili yıl için uygulanan tutarlar VUK'da yer alan hükümlere göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmakta ve bulunan tutar kadar arttırılmaktadır. BK kanunda yazılı tutarları 10 katına kadar arttırmaya ve turizm bölgelerine göre farklı tespit yapmaya yetkili kılınmıştır. Asgari vergi, cari vergilendirme döneminin vergisine mahsup edilmek üzere cari yıl içinde ödenir ancak mahsup edilmeyen vergiler iade edilmemektedir. Yapılan işlem asgari vergi niteliği göstermesinden dolayı bu uygulamaya asgari vergi denilmektedir (Şanver, 2013: s. 126).

Talih oyunları salonu işletenler, aylık dönemler itibariyle hesaplanan asgari vergiyi takip eden ayın 20. günü mesai bitimine kadar bağlı bulunulan vergi dairesine bir beyanname ile beyan eder ve aynı gün öder. İlgili yıla ilişkin verilen yıllık beyanname üzerinden bu faaliyetlerle ilgili hesaplanan gelir vergisinden tahakkuk

eden asgari vergi mahsup edilir. Mahsup edilmeyen vergiler ret ve iade edilmemektedir. Vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirilen kısım da burasıdır. Mükellefin ilgili dönem için ödenecek hem geçici vergisi hem de asgari vergisi olması durumunda geçici verginin asgari vergiden indirilmesi gerekir. Böylelikle geçici verginin asgari vergiden düşülen, bir başka deyişle asgari vergi içine girmiş kısmı terkin edilir (Yeniçeri, 2005: s. 193).

Sonuç olarak vergi sisteminde ticari kazançlarda meydana gelebilecek kayıpların önlenmesi amacıyla düzenlenen, Ortalama Kâr Haddi Esası ve Asgari Gayrisafi Hâsılat Esası uygulamaları kaldırılmış ve bu uygulamalar yerine Asgari Vergi uygulaması getirilmiştir. Ancak günümüzde Asgari Vergi uygulamasının işlerliği bulunmamaktadır. Dolayısıyla ticari kazançlarda otokontrol sağlayacak ve meydana gelecek kayıpları önleyecek etkin bir vergi güvenlik önlemi bulunmamaktadır.

3.1.1.2.2. Zirai Kazançlarda Vergi Güvenlik Önlemleri

Devletler ekonomik hayatın tüm unsurlarını, üretim faaliyetlerini gelirleri ile paralel bir şekilde vergilendirmeyi hedeflemektedirler. Ancak bazı sektörlerde kayıt dışı faaliyetler diğerlerine göre daha fazladır ve bu sektörlerin denetimi daha zordur. Tarım sektörü bu sektörlerden birini oluşturmaktadır. Tarım sektörü Türkiye ekonomisi için her dönemde önemli bir sektör olmuştur. Bu önemin sebebi zengin toprak kaynakları, elverişli iklim, biyolojik çeşitlilik ve jeolojik şartlardır. Zirai faaliyetler büyük ölçüde aile fertleri tarafından işlenen topraklardan oluşmaktadır. Bundan dolayı yapılan üretim ve çalışanlar genel olarak vergiye tabi olacak şekilde kayıt altına alınmamaktadır (Demir, ve Kaya, 2017: s. 131). Tarım sektörünün gayri safi milli hasıla içerisindeki payı ve ülke nüfusunun önemli bir bölümünün bu sektör ile geçimini sağlaması düşünüldüğünde bu sektör açısından vergi güvenliğinin ülke ekonomisi açısından önemi ortaya çıkmaktadır.

Vergi bakımından tarım sektörünün disipline edilememesi sadece zirai kazançlar açısından vergi kaybına neden olmamakta beraberinde ücret ve ticari kazançlarda da vergi kayıplarına neden olabilmektedir. Tarım sektöründe vergi ödeme gücünün tespiti bazı faktörler dolayısıyla güçleşmektedir. Ancak bu sektördeki vergi rezervinin çeşitli uygulamalar ile kavranması gerekmektedir (Yeniçeri, 2005: s. 193). Türkiye’de zirai kazançların vergilendirilmesi, kaynakta

vergilendirme ve gerçek usulde vergilendirme olmak üzere iki çeşit uygulamaya kanunlarda yer verilmiştir. GVK'nın 94. maddesi gereği çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, kural olarak hasılatları üzerinden tevkifat yapılması suretiyle kaynaktan vergilendirilmektedir (GVK md. 53). Ancak GVK'nın 54. maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ve bir biçerdövere, bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Kazançları gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler kazançları dolayısıyla beyanname vermek zorunda iken kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin beyanname vermemeleri ilgili yasa hüküm altına alınmıştır.

Tarım sektöründeki vergilendirme uygulamaları, kamu giderlerinin karşılanmasına katkısı kadar tarım politikası aracı olması da önemlidir. Bundan dolayı uygulanan vergi politikalarının tarım politikaları ile eşgüdüm halinde yürütülmeleri ülke ekonomisi açısından önemlidir. Tarım sektörünün ve tarımsal işletmelerin yapısal problemleri kayıt sisteminin etkin çalışmamasından kaynaklanmaktadır (Hayran, 2013: s. 70). Bu noktada vergi güvenlik önlemlerinin gerekliliği önem kazanmaktadır. Geçmişte uygulanan bazı vergi güvenlik önlemleri uygulamaları vardır. Bu uygulamalar, asgari zirai kazanç ve asgari zirai vergi uygulamalarıdır. Ancak bu uygulamalar 1998 yılında 4369 Sayılı yasa ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bazı maliyeciler bu uygulamaların tekrar yürürlüğe girmelerini savunmaktadırlar. Ancak, götürü bir vergileme sitemine sahip olan asgari zirai vergi uygulaması, ödeme gücünü göz önünde bulundurmadığından dolayı vergi adaletine aykırılık teşkil ettiği öne sürülmektedir. Ayrıca uygulamada modern vergicilik gereği beyan esasını savunulurken asgari zirai vergi gibi bir tür götürü vergilemeyi savunmak tutarsızlık oluşturmaktadır (Şanver, 2013: s. 128). Dolayısıyla böyle bir uygulamanın tekrar yürürlüğe konulması gelir vergisi ilke ve kurallarına da aykırılık teşkil etmekte olduğu görülmektedir.

Zirai kazançlarda vergi güvenliği sağlanması açısından bazı kurumların uygulamalarından da yararlanılmaktadır. Bu uygulamaların dayanağı ise, GVK'nın 4369 Sayılı Kanun ile değiştirilen 53. maddesinin son fıkrasında "*Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge alma verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi aynı ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu*

hükümün uygulanmasına ilişkin usuller, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenir” şeklindeki hüküm altına alınmıştır. GVK’da yer alan bu fıkranın hükmü gereği çiftçiler destek uygulamalarından yararlanabilmek için ilgili mevzuatlarda belirtilen şartlar ile birlikte VUK’da yer alan belge düzenine ilişkin hükümlere ve çiftçi belgesi almaları gerekmektedir. Bu tür uygulamalar sayesinde vergi güvenliğine de katkı sağlanmaktadır.

Tarım sektöründe gelir, büyük oranda kaynakta kesim yani stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergilendirmenin yaygın olmamasının sebebi, tarım işletmelerinin sayıca fazla olması, çiftçilerin belge ve kayıt sistemi konusunda yeterli bilgi sahibi olmaması, stopaj usulünün uygulama kolaylığı, vergi tahsil masraflarının, eleman ihtiyacının ve vergi formalitelerinin olmaması gösterilmektedir (Hayran, 2013: s. 70). Vergi güvenliği açısından gerçek usulde vergilendirme daha uygun görülmektedir. Ancak zirai kazançlarda gelirlerin vergilendirilmesi açısından öngörülen ölçülerin seviyelerinin yüksek olması gerçek usulde vergilendirmenin alanını daraltmaktadır. Bu durum gelir vergisinin sahip olduğu üniter yapıyı olumsuz yönde etkilemektedir ve vergi adaleti açısından sakıncalıdır (Taşdelen, 2010: s. 143).

Tarım sektörünün Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla (GSYH) içindeki payı yıllar itibarıyla düşüş gösterse de bu oranın %7 civarında olduğu görülmektedir (Demir, ve Kaya, 2017: s.130). Ancak tarım sektörü yüksek bir vergi potansiyeline sahiptir. Buna karşın sahip olunan bu potansiyel tarımsal desteklemeler dolayısıyla göz ardı edilmektedir. Ayrıca zirai kazancın vergilendirilmesinde kullanılan stopaj usulünün kayıt tutma konusunda bir zorunluluk getirmemesi dolayısıyla çiftçiler kayıt tutmamaktadırlar. Kayıt tutulmaması probleminin çözüm yolu stopaj yerine gerçek usulde vergilendirmenin daha yaygın ve etkin kullanılması olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylece belge ve kayıt sisteminin yaygınlaşması sağlanmış olacaktır. Ayrıca gerçek usulde vergilendirme sayesinde çiftçiler satın almalar dolayısıyla meydana çıkan girdi maliyetlerini de kayıt altına alabilecek ve KDV iadesi sayesinde üretim maliyetlerinde de düşüş sağlanmış olacaktır. Son olarak çiftçilerin eğitim düzeyleri ve vergi mevzuatları konusundaki bilgi eksilikleri dolayısıyla yapılacak düzenlemelerin açık ve anlaşılır olması önem taşımaktadır.

3.1.1.2.2.1. Çiftçi Belgesi Düzenlemesi

Zirai kazançlarda vergi güvenliği sağlama açısından yardımcı kuruluşların bazı uygulamaları önemlidir. Bu uygulamalardan biri çiftçi belgesi düzenlemektir. Çiftçi belgesi düzenlemeye yetkili kuruluşlar, ziraat odaları, tarım il ve ilçe müdürlükleridir. Bu kuruluşlar çiftçi belgesi düzenlerken vergi dairelerinden bilgi almak zorundadırlar. Vergi dairelerinden gelen bilgiler dikkate alınarak, VUK'un ilgili hükümlerine uymayan çiftçilere yaptırımın uygulandığı süre boyunca çiftçi belgesi verilmemektedir (Yeniçeri, 2005: s. 197).

Çiftçi belgesi düzenlemeye yetkili olan kuruluşlar düzenlenen belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğundan sorumludurlar. Dolayısıyla çiftçi belgesi düzenleme ve onaylama işlemleri sırasında belgelerde yer alan bilgilerin doğruluğunu araştırmak zorundadırlar. Kanun'un emredici hükümlerine uyulmayarak çiftçi belgesi verilmeyecek kişiler adına belge düzenlemek ya da belgede yer alan bilgilerin eksik veya gerçeğe aykırı düzenlenmesi dolayısıyla çiftçi belgesini düzenleyen kuruluşlardaki ilgililer hakkında Türk Ceza Kanunu (TCK) ve VUK'da belirtilen cezalar ile ilgili hükümleri ve destekleme unsurları ile ilgili olarak çıkarılan kararname ve uygulama tebliğlerinde yer alan hukuki ve cezai sorumluluk hükümleri uygulanacaktır (Şanver, 2013: s. 130).

Çiftçi belgesi verilmesi dolayısıyla kurumlar arasında koordinasyon sağlanması ve belge düzenlemeye yetkili kuruluşların düzenlenen belgelerdeki bilgilerin doğruluğundan sorumlu olmaları vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir. Çünkü belge düzenlemeye yetkili kuruluşlar vergi dairelerinden alınan bilgiler doğrultusunda VUK'un hükümlerine uymayan çiftçilere belge vermeyerek belge alınarak sağlanan vergisel avantajlardan yararlanmalarının önüne geçilmiş olacaklardır. Ayrıca bilgilerin doğruluğu açısından belge düzenleyen kurumlara cezai sorumluluk yüklenmesi yanlış bilgiler ile sahte belge düzenlenmesini önlemektedir. Dolayısıyla vergi kaybının önüne geçilerek vergi güvenliği sağlanmış olacaktır.

3.1.1.2.2.2. Müteselsil Sorumluluk

Vergi güvenliği açısından sorumluluk uygulaması önemli bir müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. TVS'de özellikle tevkif yolu ile ödenen vergilerde müteselsil sorumluluk esaslı uygulanmaktadır ve 213 Sayılı VUK'un 11. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde; "*Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi*

kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca belirtilen maddenin devamında, zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile ticaret borsalarını, bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı (Hazine ve Maliye Bakanlığı)’nı yetkili kılmıştır.

Vergi hukukunda, vergi borcu ile ilgili olarak aynı anda birden fazla kişinin sorumlu olması anlamına gelen müteselsil sorumluluk müessesesinin getiriliş amacı; kamu alacağını güvence altına almaktır. Özellikle kayıtdışı ekonominin yaygın olduğu Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde vergi kayıp ve kaçacağını azaltmak için bu müessese uygulamaya konulmuştur. Bununla kamu alacağının ödenmesi açısından, tahsil ettiği halde vergi dairesine yatırmayanları zorlamak ve bu görevleri yerine getirmelerini sağlamak amacıyla alım satıma taraf olanlar ve hizmetten yararlananlar müteselsil sorumlu tutulmaktadır. Ayrıca bir diğer önemli hususta paravan şirket kurulmasının önlenmesidir (Akin, Er, ve Özcan, 2007). Sonuç olarak müteselsil sorumluluk ile vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmeye ve kamu alacağı güvence altına alınmaya çalışılmaktadır. Bu amaçları açısından ise vergi güvenliğine katkı sağladığı görülmektedir.

3.1.1.2.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Güvenlik Önlemleri

GVK’nın 70. maddesinde tanımlanan gayrimenkul sermaye iratlarının elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarında gayri safi hasılat ise GVK’nın 72. maddesine göre; *“70’inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarındır”* şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ancak aynı kanunun 73. maddesinde ise bazı durumlarda hasılat olarak gerçek kira bedeli yerine emsal kira bedelinin baz alınarak hesaplanacağı hüküm altına alınmaktadır. Emsal kira bedeli kısaca, bedelsiz veya düşük bedelle kiraya

verilen mal ve hakların kira gelinde minimum bir sınır tespitidir. Emsal kira bedeli, kiracı ile kiralayan arasında serbest irade ile belirlenmiş kiralama işlemlerinde bedelin eksik ya da düşük gösterilmesini dolayısıyla vergi matrahının aşınmasını önlemek amacıyla GV sistemine eklenmiş bir vergi güvenlik önleimidir (Yücel, 2015: s. 131).

Türk vergi mevzuatında uygulanan vergi güvenlik önlemlerinden biri olan emsal kira bedeli esas GVK'nın 73. maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre; *“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur”* (Sezgin, 2011: s. 224). Emsal kira bedeli uygulamasının bazı hallerde uygulanmayacağı da belirtilen kanunda hüküm altına alınmıştır. Bunlar; boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkası tarafından kullanılması, bina sahiplerinin usul, furuğ ve kardeşlerinin kullanımına ayrılması, mal sahibi ile birlikte akrabalarının da aynı evde oturması, genel bütçeye dâhil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamarlar şeklinde sıralanmaktadır (Biyar, 2006).

Belirlenen emsal kira bedelinden daha az kira alınması durumunda kira gelirinin emsal kira bedeli kadar varsayılacağı ilgili kanunda belirtilmiştir. Ancak emsal kira bedelinden düşük beyan edilen kira gelirinin doğru ve gerçek olduğunun mükellefler tarafından ispatlanması durumunda emsal kira bedelinin uygulanıp uygulanmaması konusunda farklı görüşler ortaya çıkmıştır. Sonuç olarak farklı görüşleri ve Danıştay kararlarını dikkate alan Vergi İdaresi bir genelge ile karışıklığın önüne geçmiştir. Vergi idaresi 1999/1 sıra numaralı GVK İç Genelgesi ile emsal kira bedelinin uygulanmayacağı durumları; GVK'nın 73/2'inci maddesinde açıklanan hallerle sınırlı olarak kabul etmemiş kira gelirinin doğru ve gerçek tutarı ile beyan edildiğinin mükelleflerce ispatlanması durumunda emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağını kabul etmiştir (Bakmaz, 2008: s. 191).

Sonuç olarak emsal kira uygulamasıyla gayrimenkul sermaye iratlarında vergi matrahının aşınmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Ancak kanunun yorumlanması konusunda bazı aksaklıklar meydana gelmiş ve emsal kira bedelinden düşük bedelle kiralanmalarda mükellef tarafından ispatlanmasına rağmen anlaşmazlıklar dava konusu olmuştur. Nihayetinde bu tür sorunlar dikkate alınarak bir genelge yayınlayan Vergi İdaresi sorunu çözmüş ve mükelleflerin idareye güvenini sağlamıştır. Dolayısıyla Türk vergi mevzuatı açısından bir vergi güvenlik önlemi olan emsal kira bedeli uygulamadaki aksaklığın giderilmesi ile mükellefler açısından da güven duyulan bir uygulamaya dönüşmüştür. Bu sayede mükelleflerin vergiye gönüllü uyumu ve vergilemede etkinlik sağlanmaktadır.

3.1.2. Gelir Vergisi'nde Vergi Planlaması Şekilleri

Ekonominin içerisinde bulunduğu konjonktüre bağlı olarak hükümetler tarafından bazen dönemsel bazen de süreklilik arz eden teşvik uygulamaları yürürlüğe konulmaktadır. Bu amaçla son dönemde hem istihdamın artırılması hem de işveren maliyetlerinin azaltılması amacıyla pek çok teşvik sistemi geliştirilmiştir. Gelir vergisi mükellefleri için bu amaçların dışında kişi ve kurumların vergi yüklerinin hafifletilmesi amacıyla da vergisel teşvikler uygulanmaktadır. Söz konusu teşvikler sayesinde hem işsizlik azaltılmakta, hem de işverenlerin maliyetleri azaltılarak yatırımların önü açılmaktadır (Ateş, 2017: s. 154). Ayrıca istihdamın artması sayesinde sosyal kalkınma da sağlanmaktadır.

Vergi kanunları veya diğer kanunlarda yer alan mali teşvikler, bazen bölgesel bazen de yöresel kalkınmanın sağlanmasını amaçlamaktadır. Bu yönü ile adalet sağlayıcı bir özelliğe de sahiptir. Ekonomik canlılığın ve refahın belli bir bölgede ya da mükellefler açısından yüksek olması yerine desteğe ihtiyacı olan kesimlere de yönelmesi açısından mali teşvikler ekonomik politika aracı olarak kullanılabilir. Mali teşvikler incelendiğinde şüphesiz en önemli teşviklerin gelir ve kurumlar vergisine ilişkin olan teşvikler olduğu görülmektedir (Özbek, 2016: s. 34). Bu kapsamda gelir vergisi mükelleflerinin vergi planlaması şekli olarak başvurdukları Gelir Vergisi stopajı desteği, şahıs sigorta primleri, hazine bonosunda vergi avantajı, gıda bankacılığına yönelik düzenlemeler önem taşımaktadır.

3.1.2.1. Gelir Vergisi Stopajı Desteği

29.01.2004 tarih ve 5084 Sayılı “*Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*” ile kapsamlı ve önemli teşvik düzenlemeleri yapılmıştı. Bu kanun ile birlikte getirilen gelir vergisi stopajı teşviki, 31.05.2012 tarihinde yasalaşan 15.06.2012 tarih ve 28324 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “*6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*” un 12. maddesiyle yeniden düzenlenmiştir. Düzenleme ile 193 Sayılı GVK’ya Geçici 80. maddesi (Gelir Vergisi Stopajı Teşviki) eklenmiştir (Dönmez, 2013: s. 114).

Bu maddeye göre; “*Bakanlar Kurulunca istatistiki bölge birimleri sınıflandırması, kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeyleri dikkate alınmak suretiyle belirlenen illerde yapılacak yatırımlar için Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda teşvik belgelerinde öngörülen ve fiilen istihdam edilen işçilerin ücretlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir*” (GİB).

Gelir Vergisi stopaj teşvikinin uygulanabilmesi için yatırım teşvik sistemi de önemli bir basamak oluşturmuştur. 3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile 19.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni yatırım teşvik sisteminin dört farklı uygulaması mevcuttur. Bu uygulamalardan biri de bölgesel teşvik uygulamalarıdır. İlgili BKK ile Ekonomi Bakanlığı tarafından 2011 yılı “*İllerin ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması*” esas alınarak altı bölgeli bir yapı geliştirilmiştir. Bu çalışma ile Türkiye sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerine göre il bazında altı bölgeye ayrılmıştır. Gelir vergisi stopajı desteği, bu dört farklı teşvik uygulamasından sadece altıncı bölgede yatırım yapacakların yararlanabileceği bir destek unsuru olarak düzenlenmiştir (Demirli, 2015: s. 148). Anılan 3305 Sayılı Karar’ın 7. maddesinde “*Yatırımların bu Karar kapsamındaki destek unsurlarından yararlanabilmesi için, makroekonomik programlar ve arz-talep dengesi dikkate*

alınarak yapılacak sektörel, malî ve teknik değerlendirmeler çerçevesinde projenin uygun görülmesi ve teşvik belgesi düzenlenmesi gerekir” düzenlemesi yer almaktadır. Bu düzenleme ile yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için teşvik belgesi alma zorunluluğu getirilmektedir. Bunun dışında adı geçen Karar ile oluşturulan 6 bölgeyi kapsama alan iller ekli listesinde yer almaktadır. Bu kapsamda gelir vergisi stopajı desteğinden yararlanacak 6. bölgedeki iller; Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Van, ilçeler ise Bozcaada ve Gökçeada şeklinde sıralanmaktadır.

GV stopajı desteğinden yararlanma süresi, GVK'nın Geçici 80. Maddesinin yürürlüğe girdiği 01.07.2012 tarihinden itibaren 31.12.2023 tarihine kadar gerçekleşen yatırımlarda, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, 31.12.2023 tarihinde kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan bir yatırım için gelir vergisi stopajı teşvikinden gerekli şartlar sağlanması halinde en son, 31.12.2033 tarihine kadar yararlanılması mümkündür. Ancak işletilmesine kısmen veya tamamen başlatılan yatırımın herhangi bir nedenle gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanılmaması durumunda 10 yıllık sürenin uzaması mümkün değildir (Dönmez, 2013: s. 115).

GV stopaj teşvikinden yararlanabilmek için bazı şartlar gerekmektedir. Bu şartlar; Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesine sahip olmak, 6. bölgede yer alan iller ve ilçelerde gerçekleştirilen yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanması, ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi stopajı yaparak muhtasar beyanname vermek zorunda olmak ve 3305 Sayılı BKFK ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda aranılan şartları topluca taşıyan mükellefler şeklinde sıralanmaktadır (Özbek, 2016: s. 34). GV stopaj desteği kapsamında işyerlerinin kaç işçi çalıştıracağı, teşvik belgesinde kayıtlı istihdam sayısının aşılmaması kaydıyla her bir işyeri için Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)'na verilen aylık prim ve hizmet belgesinde gösterilen işçi sayısı dikkate alınmaktadır. Bu kapsamda destekten faydalanmaya başlanılan ilk ay için verilecek muhtasar beyanname ile birlikte bir defaya mahsus olmak üzere teşvik belgesinin tasdikli örneğinin de ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Gelir vergisi stopaj desteğinden kural olarak sadece 6. bölge kapsamına dahil iller ve ilçelerde bulunan işyerlerinde fiilen çalıştırılan işçilerin ücretleri üzerinden

hesaplanacak gelir vergisi stopajı için yararlanılmaktadır. Dolayısıyla yatırımın kısmen veya tamamen 6. bölge dışına taşınması halinde yararlanılmış ve terkin edilmiş olan gelir vergisi stopajları, vergi ziyayı cezası uygulanmadan gecikme faiziyle birlikte tahsil edileceği ilgili Karar'da belirtilmiştir. Ayrıca herhangi bir sebepten dolayı yatırımın tamamlanmaması veya teşvik belgesinin iptal edilmesi gibi teşvikten yararlanma şartlarının ihlal edilmesi durumunda da terkin edilen vergilerin vergi ziyayı cezası uygulanmadan gecikme faiziyle birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir (Dönmez, 2013: s. 116).

Gelir vergisi stopajı desteği kapsamında ücretlilerin vergilendirilmesinde, GVK Geçici 80. madde uyarınca öncelikle asgari geçim indirimi dikkate alınır. Asgari geçim indirimi ise, 4.12.2007 tarihli ve 26720 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 265 Seri No'lu GV Genel Tebliği uyarınca belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanır. Terkin edilecek tutar, GVK'nın Geçici 80. maddesi gereği 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarına tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından fazla olmayacağı için, asgari ücret üzerinden hesaplanan tutardan asgari geçim indirimi mahsup edilir ve kalan tutar da terkinde konu edilir (Özbek, 2016: s. 35).

Tablo 2. Gelir Vergisi Stopajı Desteği

Aylık Brüt Ücret Tutarı	2.558,40
Aylık Vergi Matrahı [2.558,40-(2.558,40x%15=)]	1.174,64
2019 Yılı Ocak-Mayıs Ayı Asgari Ücret Üzerinden Hesaplanan Vergi	383,76
Asgari Geçim İndirimi	191,88
4447 sayılı Kanunun Geçici 21. Maddesi Kapsamında Terkin Edilecek Tutar (383,76-191,88=)	191,88
Bu İşçi için Vergi Dairesine Ödenecek Tutar [383,76 -(191,88+191,88=)]	0
SGK primi işçi payı %14+İşsizlik sigortası primi işçi payı %1=%15	

Kaynak: Tarafımızca T.C. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı 2019 yılı asgari ücret hesapları baz alınarak derlenmiştir.

*Gelir Vergisi hesaplamasında, 193 sayılı GVK'nın 32. maddesi uyarınca bekar ve çocuksuz olan ve sadece kendisi dikkate alınan işçinin Asgari Geçim İndirimi hesaplanmıştır.

TVS'de yukarıda bahsi geçen GVK Geçici 80. maddesi ile getirilen gelir vergisi stopaj teşviki dışında, aynı amaçla birçok alanda bu alanların ilgili kanunlarında yapılan düzenlemeler ile gelir vergisi stopaj desteği uygulamalarına yer verilmektedir. Bu alanlar ve çıkartılan kanunlar aşağıdaki gibi sıralanması mümkündür (Özbek, 2013: ss. 33-43; Şimşek, 2013: s. 97-112; Ateş, 2017: ss. 154-158; Türkay, 2019: ss. 40-46).

- Ar-Ge Faaliyetlerine Yönelik 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da Yer Alan Düzenlemeler (12.03.2008 tarih ve 26814 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere)
- 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan Düzenleme (12.03.2011 tarih ve 27872 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 6170 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile değişik. 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere)
- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. Maddesinde Yer Alan Düzenleme (3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca, 1.1.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere)
- 5225 Sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimlerini Teşvik Kanunu (Kanunun 5. maddesinin (b), (c) ve (d) bentleri yayımını izleyen aybaşında, 5. maddesinin (a) bendinin (2) numaralı alt bendi 1.1.2005 tarihinde, diğer maddeleri yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere)
- 687 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 3. maddesi ile 25.08.1999 tarih ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa Geçici 18. madde eklenmiştir. (Söz konusu madde ile işverenlere 01.02.2017-31.12.2017 tarihleri arasında işe alınan işçiler için GV stopaj teşviki getirilmiştir)

- 7103 Sayılı Kanun ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa eklenen Geçici 19, 20 ve 21. maddelerindeki düzenlemeler²

GV stopaj teşviki için sayılan kanunlarda yapılan değişikliklerde asıl amaç az gelişmiş bölgelerde yatırımın ve istihdamın artırılmasıdır. Ayrıca yatırımcıların istihdam sağlamaları dolayısıyla katlandıkları mali yüklerin azaltılması amaçlanmaktadır. Ancak teşvik unsurlarının işverenlerin istihdam maliyetlerini düşürmek gibi bir amacının olması ve yapılan düzenlemede çalışanların ücretlerinden kesilen, ancak vergi dairesine ödenmeyen gelir vergisi stopajları dolayısıyla çalışanlar açısından bir talep söz konusu olmayacağı ifade edilmektedir. Sonuç olarak çalışanlar lehine gözükse de bu uygulamaların daha çok işverenler lehine olduğu görülmektedir (Demirli, 2015: s. 148).

GV stopaj teşviki uygulamalarının çeşitli alanlarda farklılıklar göstermesi dolayısıyla işletmelerin hangi alanda faaliyet göstereceği de önem kazanmaktadır. Özellikle vergi planlaması yapan işletmeler açısından faaliyet alanı dışında, oluşturulan 6 bölgesi yapının da önemi büyüktür. Çünkü yatırım yapılacak bölgeye göre vergisel teşvikler farklılık göstermektedir. Dolayısıyla özellikle 6. bölgeye yatırım yapıp istihdam sağlayan işletmeler muhtasar vergi beyannameleri üzerinden terkin edilen vergi açısından avantaj sağlamaktadırlar. Kanunda sınırlandırılan işçi sayısı kadar, istihdam edilen her bir işçi için ayrı ayrı sağlanan stopaj desteği işletmelerin vergi yüklerini büyük ölçüde azaltacağı görülmektedir. Sonuç olarak vergi planlaması açısından işletmelerin sağlanan bu tür teşvikleri takip etmeleri ve yatırımlarını bu teşvik uygulamalarına göre yapmaları işletmelerin vergi yükü açısından önemli avantajlar sağlamaktadır.

3.1.2.2. Şahıs Sigorta Primleri

Türkiye’de 2003 yılından itibaren bireysel emeklilik sistemi uygulanmaya başlanmıştır. Başlangıçta sağlanan vergisel teşvikler ise bu sistemin gelişmesine büyük katkı olmuştur. Ancak 2013 yılından itibaren vergisel teşvikler yerini devlet katkısı sistemine bırakmıştır. 2016 yılında yapılan bir diğer yasal düzenleme ile de 2017 yılından itibaren kademeli olarak otomatik katılım uygulamasına geçilmiştir.

² Teşvik kapsamına Türkiye İş Kurumu’na kayıtlı işsizler arasından 1.1.2018-31.12.2020 tarihleri arasında özel sektör işverenlerince işe alınan sigortalılar için sağlanacak gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması hüküm altına alınmıştır. Bu uygulama bir önceki yılda yapılan düzenlemeden sağlanan fayda ve geçici kanunun yürürlük tarihinin bitmesi dolayısıyla benzer bir uygulama olarak düzenlenmiştir.

Bu sistem ile çalışanlar otomatik olarak bireysel emeklilik kapsamına alınmaktadır (Atılğan, 2017: s. 214). 6327 Sayılı Kanun'un 5. maddesiyle GVK 63. maddesinde yapılan değişiklik ile ücretlilerin yatırdıkları bireysel emeklilik katkı payları gelir vergisi istisna kapsamından çıkarıldığından ücretliler için vergiye tabi ücret matrahından indirim konusu yapılmayacaktır. Keza yine 01.01.2013 tarihinden itibaren yıllık beyanname veren mükellefler de vergi matrahlarından bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı paylarını indirim konusu yapamayacaklardır (Uçtum, ve Başer, 2013: s. 229).

Şahıs sigorta primleri, GVK 63. ve 89. maddelerinde düzenlenmiştir. 29.06.2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 6327 Sayılı Kanun ile GVK 63. ve 89. maddelerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklik uyarınca 1.1.2013 tarihinden itibaren, ücretliler için vergiye tabi ücret matrahının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının indirim konusu yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak anılan yürürlük tarihinden önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları sadece ilgili vergilendirme dönemi itibarıyla vergiye tabi ücret matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir (Atabey, ve Akkurt, 2019: s. 97).

6327 Sayılı Kanun'un 4. maddesiyle GVK'nın 40/9 maddesi de değişikliğe uğramıştır. Bu madde gereği, işverenlerin ücretlileri adına bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı paylarının toplamı, yıllık asgari ücretin tutarını geçmeyecek şekilde ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin % 15'i ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu edileceği hüküm altına alınmıştır (Uçtum, ve Başer, 2013: s. 229). Yani ücretliler açısından gelir vergisi istisna kapsamından kaldırılmış, işletmeler açısından ticari kazançların tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması sağlanmıştır.

GVK'nın 40. maddesinin 9 numaralı bendinde yer alan hüküm gereği, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, ücretlerle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine imkân tanımaktadır. İndirim konusu yapılabilecek tutarın toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ve GVK'nın 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak şahıs sigortaları prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak

asgari ücretin yıllık tutarını da aşamayacaktır (Atabey, ve Akkurt, 2019: s. 42). Bu hüküm GVK'nın 63. maddesinin 1. fıkrasının 3 numaralı bendinde; “*Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin % 50’si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)*” şeklinde düzenlenmektedir (Bakanlar Kurulu- Cumhurbaşkanı) (GİB 2019). Ücretin safi tutarının tespitinde dikkate alınacak olan sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin % 50’si,
- Kaza, ölüm, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin % 100’ünden,

oluşmaktadır (GİB, 2019).

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. 2018 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı (2.029,50 X 12=) 24.354 TL, 2019 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı ise (2.558,40 X 12=) 30.700,80 TL’dir (GİB, 2019).

GVK'nın 40. maddesinin 1. fıkrasının 9 numaralı bendi kapsamında yapılacak indirimler, hizmet erbabına yönelik olarak işverenler tarafından sadece bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarını içermektedir, şahıs sigorta primlerini içermemektedir. Ancak işverenler tarafından ödenen şahıs sigorta primleri, iş ile ilgili olarak ticari kazancın elde edilmesi ve devamlığının sağlanması için ödenen ücret kapsamındadır. Bundan dolayı GVK'nın 40. maddesinin 1 numaralı bendi çerçevesinde genel gider olarak herhangi bir tutar ve oran sınırlaması olmadan indirim konusu yapılabilmektedir (Atabey, ve Akkurt, 2019: s. 42).

İndirim konusu yapılan prim tutarı tespit edilirken esas alınan ücret ile kastedilen, işveren tarafından çalışana hizmetleri karşılığında ödediği maaş, prim, ikramiye, sosyal yardımlar ve zamlar gibi vergiye tabi ve süreklilik arz eden

ödemelerin brüt tutarlarının toplamıdır. Çalışana gider karşılığı olarak ödenen tutarlar dikkate alınmaz. Ayrıca döner sermayeden alınan ek ödemeler ile maaş ödemelerinin tek işverenden yapılması durumunda ücret olarak değerlendirilmesi halinde GVK'nın 63. maddesinin 1. fıkrasının 3 numaralı bendinin uygulaması gereği ek ödemeler de matrahın tespitinde dikkate alınmaktadır (Atabey, ve Akkurt. 2019: s. 98).

Sonuç olarak işletmelerin vergi mevzuatında yer alan, gelir vergisi matrahından indirim sağlayan hükümler hakkında bilgi sahibi olmaları vergisel avantajlar sağlamaktadır. Şahıs sigorta primi uygulaması da işletmeler açısından vergi planlaması yöntemleri içerisinde yer almaktadır. İşletmeler bu yöntem ile gelir vergisi matrahında indirim sağlayarak vergi yüklerini azaltabilecekler ve vergi sonrası kârlarını da arttırmış olacaklardır.

3.1.2.3. Hazine Bonosunda Vergi Avantajı

Devlet kısa ve uzun vadeli borçlanma ihtiyaçlarını karşılamak için hazine bonusu ve devlet tahvili gibi menkul kıymetler ihraç ederek piyasadan borçlanmaktadır. Hazine bonusu, bir yıldan kısa vadeli ihraçlardır ve vadesi 3-6-9 aylık olabilmektedir. Devlet tahvili ise, devletin bir yıldan uzun vadeli, değişen veya sabit faizli, kupon ödemeli ya da iskontolu olarak çıkardığı borç senedi olarak tanımlanmaktadır (Orkunoglu, 2010: s. 7). Ayrıca günümüzde devletlerin başvurduğu bir diğer tahvil aracı da Eurobondlardır. Eurobond, devlet ya da şirketlerin kendi ülkeleri dışından kaynak sağlamak için uluslararası piyasalarda yabancı para birimleri üzerinden satışa sunulan genellikle uzun vadeli borçlanma aracıdır (Gündoğdu, 2016: s. 68).

GVK'ya göre hazine bonusu ve devlet tahvilleri menkul kıymet geliri arasında yer almaktadır ve iki şekilde gelir elde edilmektedir. Bunlar faiz geliri ve alım satım kazancıdır. GVK'ya göre, hazine bonusu ve devlet tahvilinin vadesinden önce elden çıkarılmasından sağlanan kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir. İtfa tarihine kadar elde tutulması ile elde edilen gelir ise faiz geliri olarak vergilendirilmektedir. GVK'nın Geçici 56. maddesinin d bendine göre; *“menkul kıymetlerin (menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgeleri hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancıdır”*. Bununla birlikte GVK'nın 75.maddesinin 5. bendine göre; *“Hazine Bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul*

kıymetlerden sağlanan gelirler, kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradi” sayılmaktadır.

Devlet tahvili ve hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabidir. Ancak, yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri ve alım-satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67. madde kapsamında tevkifat uygulaması dışında olduğundan; Eurobond faiz gelirleri, 2018 yılına ilişkin beyan haddi olan 34.000 TL'nin aşılması halinde mükellef tarafından beyan edilecektir. Alım-satım kazancında ise maliyet bedeli endekslemesi sonucu kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir. Dar mükellefiyete tabi olanların ise, Eurobondlardan elde ettikleri gelirler için beyanname vermeleri söz konusu değildir. 1/1/2006 tarihinden itibaren ihraç edilecek olan devlet tahvili ve hazine bonolarından elde edilecek olan faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançları üzerinden yapılmakta olan % 15'lik tevkifat oranı, 27/9/2010 tarihli ve 2010/926 sayılı BKK uyarınca 1/10/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam ve dar mükellef gerçek kişiler için % 10 olarak belirlenmiştir (Türkay, 2019). Sonuç olarak bu gelirler tevkifat yolu ile vergilendirildiği için yıllık beyanname verilmesine gerek yoktur.

GVK'da bazı menkul sermaye iratlarının enflasyondan arındırıldıktan sonra kalan tutarlarının vergilendirilmesi hüküm altına alınmaktadır. Enflasyon indirimi oranı, VUK'a göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Hazine Bonosu, devlet tahvili ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunmaktadır. Bu tutar her yıl Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir (Orkunoglu, 2010: s. 9). Enflasyondan arındırmaya ilişkin indirim oranı 2018 yılı için %140,41 olarak belirlenmiştir. İndirim oranının birden büyük çıkması dolayısıyla, 2018 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan *“her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler”* beyan edilmeyecektir (GİB 2019: s. 6).

Hazine bonusu vergi avantajı uygulamasının gelişimine bakıldığında daha önce sağladığı vergisel avantajlar, enflasyon indirimi, istisna tutarı, belli bir tutarı aşmaması durumunda beyan edilmemesi ve özellikle kazançlar toplamının belli bir tutarı aşmaması durumunda gelir vergisinden müstesna tutulması gibi durumlar vergi

planlaması yapan işletmeler için kaçırılmayacak fırsatlar sunduğu görülmektedir (Kızılot, 2002). Ancak yıllar itibariyle değişiklikler yapılarak bu avantajlar azaltılmış ve vergi kaybı önlenmiştir.

Sonuç olarak menkul sermaye iradı olarak kabul edilen hazine bonusu ve devlet tahvilleri, faiz gelirleri ve alım-satım kazançları dolayısıyla GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulmaktadır. Tevkifat veya kaynaktan kesinti uygulaması ise vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından vergi güvenlik önlemleri arasında değerlendirilmektedir. Ancak Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri ve alım-satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67. madde kapsamında tevkifat uygulaması dışında olması ve Eurobond faiz gelirlerinin, 2018 yılına ilişkin beyan haddi olan 34.000 TL'nin aşılması halinde mükellef tarafından beyan edilmeleri bu uygulama ve vergi güvenliği açısından boşluk oluşturulacağı düşünülmektedir. İşletmeler açısından ise enflasyon indirimi ve Eurobondlar için sağlanan avantajlar vergi planlama aracı olarak kullanılmakta ve vergi yükü azaltılmaktadır. Ancak bu avantajlar Eurobondların yapısı gereği daha çok yabancı işletmelere avantaj sağlamaktadır. Dolayısıyla yerel işletmeler için vergisel planlama avantajı sağlayan tek durum enflasyon indirimi olarak görülmektedir.

3.1.2.4. Gıda Bankacılığına Yönelik Düzenlemeler

Gıda bankacılığı, *“Bağışlanan veya üretim fazlası sağlığa uygun her türlü gıdayı tedarik eden uygun şartlarda depolayan ve bu ürünleri doğrudan veya değişik yardım kuruluşları aracılığıyla fakirlere ve doğal afetlerden etkilenenlere ulaştıran ve kâr amacı gütmeyen dernek ve vakıfların oluşturduğu organizasyonlardır.”* Gıda bankacılığı ile sadece gıda maddeleri değil giyecek, yakacak ve temizlik maddeleri de temin edilerek ihtiyaç sahiplerine ulaştırılması amaçlanmaktadır. Bir anlamda ihtiyaç sahibi insanlara yardım sağlayan dernek ve vakıflar ile bu ihtiyaçları sağlayan işletmeler arasında oluşturulan köprü sistemidir (Öğüz, ve Akarçay, 2015: s. 2).

Türkiye’de gıda bankacılığına yönelik vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler aşağıda sıralanmıştır (Özdemir, 2014- Atabey, ve Akkurt, 2019).

- *GVK 40/1-10 maddesi: “Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan maddelerinin maliyet bedeli”* safi kazancın tespit edilmesi için gider olarak indirilmesi kabul edilir.

- *GVK 89/1-6 maddesi “Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı”* mükellefler tarafından yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirebilir.
- *KDV 17/2-b “...fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,”* KDV’den müstesnadır.

Ayrıca Maliye Bakanlığı söz konusu düzenlemelerin uygulamasına ilişkin olarak, 251 seri Nolu GV Tebliğini yayımlamıştır. Söz konusu düzenleme ve Tebliğ uyarınca Gıda Bankacılığı kapsamındaki bağışlara ilişkin usul ve esaslar açıklanmış ve hukuki zemine oturtulmuştur. Ayrıca yapılan düzenlemelerde yardım yapılacak dernek ve vakıfların özelliği de belirtilmiştir. Buna göre, vergi avantajından yararlanmak isteyen işletmeler gıda maddesi bağışının tüzüğünde veya senesinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümler bulunan dernek ya da vakfa yapılmış olması gerekmektedir (Sürmen, ve Aygün, 2009: s. 198).

Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunmayan dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlardan yalnızca BK tarafından “vergi muafiyeti” tanınan dernek ve vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere yapılan yardımların, beyan edilen gelirin yüzde 5’ini (kalkınmada öncelikli yöreler için yüzde 10’unu) aşmayan kısmı indirim kapsamına girmektedir. Oysa gıda bankacılığı kapsamında bağış yapan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yaptıkları gıda, bağış ve yardımların maliyet bedelinin tamamını giderleştirebilecek ve bunun için herhangi bir belge düzenlemek zorunda kalmayacaktır. Ayrıca yapılan bağışlar KDV’den de müstesna tutulmaktadır (Topçu, ve Kaya, 2010: s. 259- Özden, 2019: s.132).

Sonuç olarak vergi planlaması yapan işletmeler vergi yüklerini azaltmak için üretim fazlası ve sağlığa uygun gıda, giyecek, yakacak ve temizlik maddelerini gıda bankacılığı kapsamında olan dernek ve vakıflara bağışlayabilirler. Bu sayede gıda bankacılığı faaliyetinde bulunmayan dernek ve vakıflara yapılan bağışlara göre daha avantajlı vergi indirimi sağlanabilir. İşletmeler yapacağı planlama ile vergi yüklerini azaltmayı amaçlarken devlet de yoksullukla mücadele etmeyi ve toplum refahını

yükseltmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca yapılan bağışlar dolayısıyla israfın da önüne geçilmiş olmaktadır.

3.1.3. Gelir Vergisi'nde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi

GV'de vergi güvenlik önlemleri açısından TVS ele alındığında bazı kanunlardaki düzenlemeler ve kurumların uygulamalarının vergi güvenliğine katkıları olduğu görülmektedir. Ancak gerek kanunlardaki düzenlemelerde ve gerekse bazı uygulamalar dolayısıyla vergi güvenliğinin sağlanması açısından olumsuz etkiler olduğu görülmektedir. GV'nin uygulama şeklini belirleyen en önemli unsurlardan biri olan gelirin tanımı bu düzenlemelerin başında gelmektedir. Gelirin tanımının geniş tabanlı olması sağlanırsa, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi ve kayıtdışı bırakılan gelirlerin kayda alınması da sağlanmış olur. Ayrıca GVK'da belirtilen yedi unsur kapsamına girmeyen veya hangi unsura girdiği belirlenemeyen ve beyan dışı kalması sonucu vergilendirilmeyen gelirlerin vergilendirilmesi sağlanmalıdır. Bunun için ise vergi güvenlik müesseselerine ihtiyaç vardır. TVS'de uygulanıp daha sonra uygulamadan kaldırılan "Gider Esası", "Servet Beyanı" ve "Hayat Standardı Esası" gibi uygulamalar sayesinde otokontrol sağlanmakta idi. Ancak bu uygulamaların kaldırılması sonucunda harcamalar ve tasarruflardan hareketle hangi gelir unsuruna girdiği saptanamayan gelirlerin vergilendirilmesi yapılamamakta ve vergilendirmede etkinlik sağlanamamaktadır.

Gelirin unsurlarına göre ise ticari kazançlarda, zirai kazançlarda ve gayrimenkul sermaye iratlarında vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir. Ticari kazançlarda Asgari Gayrisafi Hasılat ve Ortalama Kâr Haddi Esasları vergi güvenlik önlemi olarak yer almış ancak yürürlükten kaldırılarak yerine TTK ile talih oyunu işletmeleri için özel olarak Asgari Vergi uygulaması getirilmiştir. Ancak talih oyunu salonlarının kapatılması ile bu uygulamanın işlerliği de ortadan kalmıştır. Sonuç olarak ticari kazançlarda vergi kayıp ve kaçaklarını önleyecek bir vergi güvenlik önlemi açığı bulunmaktadır.

Gelirin bir diğer unsuru olan zirai kazançlarda vergi güvenlik önlemi olarak asgari zirai kazanç ve asgari zirai vergi uygulamaları yer almaktaydı. Ancak iki uygulama da beyan esaslı ile çelişmesi dolayısıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Güncel mevzuatta vergi güvenlik önlemi olarak, kaynakta vergi kesintisi, gerçek usulde

vergilendirme ve bazı kurumların uygulamalarından yararlanılmaktadır. Vergi tahsil masrafı, vergi formalitelerinin olmaması, kolay uygulanması ve eleman ihtiyacı dolayısıyla kaynakta kesinti yöntemi zirai kazançların vergilendirilmesi açısından genellikle başvurulan bir yöntemdir. Ancak belge ve kayıt sistemi açısından sakıncalar taşımaktadır. Bu problemin çözüm yolu gerçek usulde vergilendirmedir. Ancak çiftçilerin eğitim düzeyleri, vergi mevzuatı konusundaki bilgi eksiklikleri ve kaynakta kesinti uygulamasının sağladığı kolaylıklar dolayısıyla pek yaygın kullanılmamaktadır. Ayrıca tarım sektörünün teşvik edilmesi dolayısıyla vergi gelirleri göz ardı edilmektedir. Dolayısıyla vergi güvenlik önlemlerine de gereken önem verilmemektedir. Ancak bazı uygulamalar vergi güvenliğine katkı sağlamaktadır. Bunlar çiftçi belgesi düzenlenmesi ve müteselsil sorumluluk uygulamalarıdır. Çiftçi belgesi alınarak vergisel avantajlardan yararlanmak isteyen çiftçiler kayıt altına alınmış olmaktadır. Bu sayede belge ve kayıt sistemi sağlanmış ve vergi kaybının önüne geçilmiş olmaktadır. Müteselsil sorumluluk uygulaması ile de tevkif yolu ile ödenen vergilerde vergiyi doğuran olayda taraf olanlar müteselsilen sorumlu tutularak kamu alacağı güvence altına alınmak istenmektedir. Bu uygulamalar ile de vergi güvenliğine katkı sağlanmaktadır.

Bir diğer gelir unsuru olan gayrimenkul sermaye iratlarında ise vergi güvenlik önlemi olarak emsal kira bedeli uygulaması yer almaktadır. Emsal kira bedeli uygulamasıyla kiracı ve kiralayan arasındaki özel anlaşmayla bedelin eksik ya da düşük gösterilmesiyle vergi matrahının aşınmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu yönüyle vergi güvenliğine katkı sağlamaktadır. GV'de vergi planlama şekilleri ele alındığında ise, ekonominin içinde bulunduğu şartlar gereği hükümetlerin dönemsel ya da süreklilik arz eden teşvik uygulamaları ile karşılaşmaktayız. Türkiye'de şu an yürürlükte olan uygulamaları, gelir vergisi stopajı, şahıs sigorta primleri, hazine bonusu vergi avantajı ve gıda bankacılığına yönelik düzenlemeler olarak sıralayabiliriz.

TVS'de yer alan GV stopaj desteği uygulaması ile hükümetlerin amacı az gelişmiş bölgelerde yatırımların ve dolayısıyla istihdamın artırılmasıdır. İşletmeler açısından ise vergi planlama aracı olarak kullanılmaktadır. İşletmeler faaliyet alanların ve yatırım yapılacak bölgenin seçimini, hükümet tarafından teşvik kapsamındaki faaliyetler ve belirlenen bölgeler doğrultusunda yaparak vergi yüklerini azaltmayı amaçlamaktadırlar. Belirlenen faaliyetler ve bölgelere yatırım

yapan işletmeler muhtasar vergi beyannameleri üzerinden terkin edilen vergi kadar avantaj sağlamaktadırlar. Ayrıca kanunda belirlenen işçi sayısı kadar istihdam edilen her bir işçi için sağlanan stopaj desteği kadar işletmelerin vergi yükleri azalmaktadır. Bu açıdan işletmelerin vergisel avantaj sağlayacakları faaliyet alanları ve bölgelere yatırım yapmaları vergi yüklerinin azalması açısından önem arz etmektedir.

Bir diğer vergi planlama şekli ise şahıs sigorta primleridir. Bu uygulama ile sağlanan vergisel teşvikler ile hükümetlerin amacı bireysel emeklilik sisteminin Türkiye’de etkin olmasıdır. Yıllar itibariyle değişiklikler olsa da vergisel teşvikler ve teşviklerin amacı aynıdır. İşletmeler açısından ise bu uygulama da vergi planlama aracı olarak kullanılmaktadır. Vergi mevzuatında yer alan ve vergi matrahından indirim sağlayan bu ve benzeri uygulama hükümleri ile işletmeler vergi yüklerini azaltmakta ve vergi sonrası kârlarını arttırmaktadırlar.

TVS’de yer alan vergi planlama şekillerinden bir diğeri de hazine bonusu ile sağlanan vergi avantajlarıdır. Ancak bu uygulamanın sağladığı vergisel avantajlar yıllar itibariyle azalmıştır. Günümüzde ise bu uygulama kapsamında Eurobondlar satışa sunulmaktadır. Yabancı kaynak sağlamak için satışa sunulan Eurobondlar için bazı vergisel avantajlar sunulmaktadır. Yerel işletmeler açısından vergi planlama şekli ise enflasyon indirimi avantajı ile sınırlıdır.

TVS’de GV açısından vergi planlama şekli olarak kullanılan bir diğer uygulama ise gıda bankacılığına yönelik vergisel avantajlar sunan düzenlemedir. Bu düzenleme kapsamında yapılacak bağışlar ile devlet yoksullukla mücadele etmeyi ve toplumsal refahın yükseltilmesini amaçlamaktadır. İşletmeler ise vergi yüklerini azaltmak için üretim fazlası ve sağlığa uygun gıda, giyecek, yakacak ve temizlik maddelerini gıda bankacılığı kapsamında olan dernek ve vakıflara bağışlayarak vergi yüklerini azaltmaktadırlar.

Sonuç olarak devlet bir yandan GV’de vergi kayıp ve kaçagını önlemek amacıyla vergi güvenlik önlemlerine başvururken diğer yandan ekonomik konjonktüre bağlı olarak vergisel teşvikler sunarak işletmelerin vergi planlaması yapmalarına olanak sunmaktadır. Devlet sunduğu GV olanakları ile bölgeler arası eşitsizliği gidermeyi, yatırımları belli bölgelere çekmeyi ve bu bölgelerde istihdam sağlamayı amaçlamaktadır. Ayrıca toplumun gereksinimlerini gidermek açısından bazı faaliyetleri de teşvik kapsamına almaktadır. İşletmeler ise devletin sunduğu bu

GV avantajlarından yararlanarak vergi planlaması yapmakta ve bu sayede vergi yüklerini azaltarak vergi sonrası kârlarını arttırmaktadırlar.

3.2. Kurumlar Vergisi'nde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Vergi Planlaması

Günümüzde küreselleşme ile birlikte artan vergi rekabeti dolayısıyla işletmeler maliyetlerini düşürerek kârlarını arttırmak ve rekabet gücü elde etmek istemektedirler. Bu noktada işletmeler için bir maliyet unsuru olan vergiler işletmeler tarafından vergi planlaması yapılarak minimize edilmek istenmektedir (Eroğlu, 2014: s. 111). Devletler ise çeşitli sosyal ve ekonomik amaçlar doğrultusunda gerek vergi kanunları içerisine gerekse diğer kanunlar ile mükelleflere çeşitli vergisel avantajlar sunmaktadır. Sunulan bu avantajlardan kanunların izin verdiği ölçüde yararlanmak isteyen işletmeler vergi planlaması ile indirim, istisna ve muafiyet gibi vergi avantajlarından yararlanarak vergi yüklerini minimize etmeye çalışmaktadırlar. Ancak işletmelerin maliyet unsuru olan vergiler aynı zamanda devletin de birincil finansman kaynağını oluşturmaktadır. Bu açıdan yasal çerçevede yapılmayan vergi planlaması sonucunda vergi gelirlerinde yaşanan düşüşün ve vergisel avantajların suistimal edilmesinin önlenmesi amacıyla vergi kanunlarına bazı hükümler eklenmektedir (Yusufoğlu, 2016: s. 147). Eklenen bu hükümler vergi güvenlik önlemi olarak nitelendirilmekte ve vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçmeyi amaçlamaktadır.

3.2.1. Kurumlar Vergisi'nde Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri

Günümüzde globalleşmeyle birlikte devletler vergilendirme yetkilerini ekonomik olarak daha etkin bir şekilde kullanmaya başlamışlardır. Vergilendirmenin amacı da çeşitlenmiş salt kamu finansmanı olmaktan çıkmıştır. Gelişmekte olan ülkeler için sermaye sorunu dolayısıyla yabancı yatırımlar önem taşımaktadır. Globalleşmenin etkisiyle yabancı yatırımlara dönük politik tutum değişmiş ve devletler ekonomik büyümenin kilit faktörü olarak gördükleri yabancı yatırımları teşvik etmeye başlamışlardır. Bu açıdan vergisel teşvikler sağlayan ülkelerin varlığı dolayısıyla dışsal faydaların yanında zararlı vergi rekabeti kavramı da ortaya çıkmıştır. Devletler bu tür zararlı vergi rekabetleri sonucunda vergi matrahlarındaki aşınmanın önüne geçebilmek amacıyla vergi güvenlik önlemlerini devreye sokmaktadırlar (Ortaç, ve Atabey, 2016: s. 65). Türkiye'de söz konusu vergi

matrahının aşınmasının önlenmesi açısından vergi güvenlik önlemi olarak 5520 Sayılı KVK ile uluslar arası gelişmeler dikkate alınarak bazı düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemeler, kurumlar vergisinde örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç ve vergi cennetlerine yönelik şeklindedir.

3.2.2.1. Kurumlar Vergisi'nde Örtülü Sermaye Uygulaması

Kurumlar faaliyetlerine devam edebilmek ve kazanç sağlayabilmek için belli bir sermayeye ihtiyaç duymaktadırlar. Ancak bunun gerçekleştirilmesi için gereksinim duyulan sermayenin tamamının öz kaynaklarından temin edilmesi gibi bir zorunlulukları bulunmamaktadır. Bu amaçla gereksinim duyulan sermaye öz kaynakların yanında borçlanma yolu ile yabancı kaynaklardan da sağlanabilir. Kurumlar, borç alınanlara ödedikleri faiz, vade farkları, kur farkları ve borçlanmaya ilişkin diğer masrafları gider olarak kaydedebilirler. Şirketler bu tür yabancı kaynaklı borçlanmaları üçüncü kişilerden sağlayabileceği gibi kendi ortaklarından da sağlayabilirler. Ancak böyle bir yolun varlığı kötüye kullanılma olasılığını da beraberinde getirmektedir. Bu noktada, şirket öz sermayeye dahil edilmesi gereken fonları ortaklarından alınmış borç gibi göstererek bu borçlanmalara tahakkuk ettirilen ya da ödenen faizleri gider olarak kaydedebilir. Sonuç olarak şirketin kurumlar vergisi matrahı küçülmekte ve ödenecek vergi aşındırılması söz konusu olmaktadır (Özmen, 2008: s. 56).

Bu ve benzeri durumların önlenmesi amacıyla 5520 Sayılı KVK'da Örtülü Sermaye düzenlemesi yer almaktadır. Söz konusu kanunun 12. maddesindeki düzenlemede, örtülü sermaye, *“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”* şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan tanımlamadan anlaşılacağı üzere borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için ortaklardan ya da ortaklar ile ilişkili kişilerden sağlanması ve yapılan borçlanmanın öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise, ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar da örtülü sermaye olarak değerlendirilmekte ve ana faaliyet konusuna uygun faaliyette bulunan ve ortak veya ortak ile ilişkili kişi

sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmaların %50 oranında dikkate alınacağı vurgulanmaktadır (Kartaloğlu, 2007: s.1).

Öte yandan Kanun'un 12. maddesinin 6. fıkrasında ise, örtülü sermaye sayılmayacak borçlanmalar örnek olarak sayılmış ve hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmamaktadır;

- a) *Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.*
- 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.*
- d) *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.*

Esas itibariyle bir vergi güvenlik önlemi niteliği taşıyan örtülü sermaye uygulamasının amacı, sermaye niteliği taşıyan borç vermeler sonucu tahakkuk ettirilen faizlerin, kurumların vergi matrahlarından indirilmesini engellemektir. Bu yönü ile öz sermaye özerinden faiz ödemesi yapılamayacağı esasının tamamlayıcısı olarak da değerlendirilmektedir. Öz sermaye üzerinden faiz ödenemeyeceği esas gibi kuruma borçlanma ile sağlanan örtülü sermaye üzerinden de faiz ödenemeyeceği esas ile tamamlanmaması durumunda geçerliliğini büyük ölçüde yitirecektir. Bunun sebebi ise, kurumun ortak ve sahiplerinin kuruma sermaye olarak koymaları gereken miktarları koymayarak, bu miktarları kuruma borç vermiş gibi karşılığında faiz almaları durumunda kurum bünyesinde oluşan kurum kazancının vergilendirilmeden ortaklara aktarılabilir olmasıdır (Özmen, 2008: s. 59). Böyle bir durumun yaşanmasının önüne geçebilmek amacıyla örtülü sermaye kavramı getirilmiş ve öz sermaye kavramının tamamlayıcısı niteliği taşımıştır.

AB üyesi ülkeler ve diğer gelişmiş dünya ülkelerinde örtülü sermaye ile ilgili çeşitli kurallar ve farklı uygulamalar olmasına karşın özü aynıdır. Öz kaynak ve borçlanmanın vergisel olarak çok farklı sonuçları olmaktadır. Öz kaynak için ortaklara vergi sonrası kâr payı dağıtılırken borç verenlere vergiden indirim konusu yapılabilen bir faiz ödemesi yapılmaktadır. Genel olarak kaynak ülke açısından kâr payı vergilendirilmesi ile ödenen faizlerin vergilendirilmesi sınırlı olmakta ve sınırı aşan bu tür işlemlerde şube ya da iştirakin bulunduğu ülkenin vergi tabanı aşmaktadır (Küçük, 2015: s. 51). Bu tür işlemler ile vergi tabanının aşınmasının önüne geçebilmek için ülkeler mali mevzuatlarına örtülü sermaye uygulamasını eklemiştir. Sonuç olarak bir vergi güvenlik önlemi olan örtülü sermaye sayesinde, sermayeye faiz yürütülmesi yasağının dolanılmasının önüne geçilmekte ve kurumlar vergisinin matrahının aşındırılması önlenmektedir.

3.2.2.2. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Vergi güvenlik müesseselerinden biri olarak kabul edilen kontrol edilen yabancı kurum kazançları (KEYKK) gelir türlerinin safi tutarları üzerinden vergilendirilmesini garanti altına almaktadır. KEYKK, yurt içindeki gerçek kişi ya da kurumların diğer ülkelerde bulunan kontrollerindeki işletmelerin kârının, dağıtılmamış olsa da yerleşik olunan ülkede ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Gedik, 2011: s. 85). Olumsuz vergi rekabetini önlemek amacıyla yapılan bu düzenleme önemli bir vergi güvenlik önlemi niteliği taşımaktadır (Ortaç, ve Atabey, 2016: s. 66).

OECD tarafından tüm üye ülkelere önerilen ve gelişmiş tüm ülkelerin mevzuatında yer alan KEYKK Türkiye’de 5520 Sayılı KVK’nın 7. maddesi ile uygulanmaya başlanmıştır (Özmen, 2008: s. 37). Belli şartlar altında yurtdışı kurumlara yatırım yapan yükümlülere bu kurumlardan kâr payı dağıtılsa dahi vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış gibi kabul edilerek söz konusu yabancı kurum kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır (Gedik, 2011: s. 86). KVK’nın KEYKK başlıklı 7. maddesine göre; *“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 suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları,*

dağıtılın veya dağıtılmasının aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir”:

- a) *İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlere oluşması.*
- b) *Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.*
- c) *Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.*

Yukarıda kanun maddesiyle hüküm altına alınan şartların mevcut olmaları halinde Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye’de mukim olan kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap döneminde sahip olduğu en yüksek ortaklık payı dikkate alınarak bulunmaktadır. Öte yandan yurt dışındaki iştirakin elde ettiği gelirler üzerinden kâr payı dağıtılması durumunda elde edilen kâr paylarının Türkiye’de bu madde dolayısıyla daha önce vergilendirilmemiş kısmı üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisi hesaplanacaktır (Ekinci, 2015: s. 2). Ancak çifte vergilendirilmenin önlenmesi açısından KVK 7. maddesi uygulanmasında yurtdışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir (Gümüş, ve Bilge, 2006: s. 124). Bu sayede vergi güvenliği sağlanırken mükellef hakları da göz önünde bulundurulmuş olmaktadır.

İlk olarak 1962 yılında ABD’de ortaya çıkan ve daha sonra diğer ülkelere yayılan KEYKK kavramı, daha çok sermaye ihraç eden ülkelerin daha düşük oranlı vergilendirmeye sahip ülkelerde yaptıkları yatırımlara ilişkin olarak vergi matrahlarının aşındırılmasının önlenmesini amaçlayan düzenleme ihtiyacından doğmuştur (Küçük, 2015: s. 52). KEYKK düzenlemelerinin diğer amaçları ise; üs şirketler adı verilen yapılar aracılığı ile vergi peçelenmesinin önüne geçmek, sermaye ihracı yönünden verginin tarafsızlığını sağlamak ve bazı ülkelerin fon ve yatırımları çekmek amacıyla vergi erteleme olanağı sağlayan dolayısıyla zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamaların kontrol altına alınması olarak sıralanmaktadır (Özmen, 2008: s. 39; Küçük, 2006: s. 122). Bunların dışında KEYKK düzenlemesi sayesinde,

uluslar arası vergi uygulamalarındaki gelişmeler ışığında ticari ve sınai nitelikte olmayan yatırımlarını düşük vergi oranı uygulayan ülkelere yönlendiren yükümlüler ile Türkiye’de yatırım yapan yükümlüler arasındaki vergi eşitsizliğinin de giderilmesi amaçlanmaktadır (Ekinci, 2015: s. 3). Yukarıda sayılan amaçlardan da anlaşılacağı üzere KEYKK düzenlemesi vergi rekabeti dolayısıyla ülkelerin sebep olduğu vergi kayıp, kaçak, vergiden kaçınma ve vergi aşınması durumlarının önüne geçmek için uygulanan önemli bir vergi güvenlik önlemi niteliği taşımaktadır.

3.2.2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Uluslararası gelişmeler ve özellikle OECD’nin önermiş olduğu yasal düzenlemeler dikkate alınarak, 5520 Sayılı Yeni KVK ile vergi sistemimizde gerçekleştirilen diğer bir yenilikte transfer fiyatlandırması aracılığıyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemelerdir. Bu bağlamda Eski KVK’daki “örtülü kazanç” müessesesi uygulamadan kaldırılarak yerine “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” müessesesi getirilmiştir (Çelebi, ve Özcan, 2017: s.277). Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin ilgili olduğu kurum ya da kişiler arasında, mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyatı ya da parasal değeri ifade etmektedir. Örtülü kazanç dağıtımı ise, kurum kazancının vergiye tabi tutulmadan kurum dışına aktarılmasını ifade etmektedir. Kurum kazancı vergilendirilip ardından kâr paylarının dağıtımı gerçekleştirildiğinde ortakların elde ettiği kâr paylarından ayrıca gelir vergisi alınması, elde edilen kazanç üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Bu durumda, kurum kazancının vergilendirildikten sonra, ortaklara kâr dağıtımının yapılması yerine, edinilen kazancın bazı hukuki yollar kullanılarak kurumlar vergisi dışında bırakılıp, ortaklar lehine aktarılması halinde örtülü kazanç doğmuş olacaktır. Bu nedenle, örtülü kazanç dağıtımını önlemeye yönelik olarak transfer fiyatlandırması, bir “vergi güvenlik müessesesi” işlevi görmektedir (Kara ve Can, 2017, s.17; Pehlivan, ve Gökbunar, 2010: s. 101).

Eski KVK’nın 17. maddesi içinde yer alan “örtülü kazanç” uygulaması hem yerli hem de yabancı kurumlar açısından önemli derecede anlaşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmuş, dolayısıyla söz konusu kanunda yapılan yenilik ile bu sorunun çözümlenmesi için OECD ülkelerindeki uygulamalara paralel düzenlemelere gidilmiştir. İşte 5520 Sayılı KVK’nın 13. maddesinde yer alan “transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” maddesi bu amaçla konulmuştur. Bu

maddenin 1. fıkrasına göre; “kurumlar, ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilmektedir”.

Bu fıkra hükmünde geçen ilişkili kişi kavramı maddenin 2. fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre ilişkili kişi, “kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi olarak kabul edilmektedir. Belirtilmesi gereken diğer bir husus; 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 veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır”. Emsallere uygunluk ilkesi ise maddenin 3. fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre; “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”. İlişkili kişiler ile mal veya hizmet alım satımı yapan kurumlar emsallere uygun bir fiyat ya da bedel kullanarak bu işlemleri yapmaları durumunda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımına muhatap olmayacaklardır. Bu tür bir uygulamaya muhatap tutulmak için yapılan işlemlerde uygulanan fiyat ve bedellerini;

- a) Piyasa fiyatı ile karşılaştırarak, karşılaştırılabilir fiyat yöntemine
- b) Makul bir kâr oranı ekleyerek, maliyet artı yöntemine
- c) Makul bir brüt satış kârı düşülerek, yeniden satış fiyatı yöntemine
- d) Bunların hiçbirinin kullanılmasının mümkün olmadığı durumlarda ise kendi tespit edecekleri bir yönteme göre emsallere uygun olup olmadığının tespit

edilmesi ve ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedellerin, emsallere uygun olduğundan emin olmaları gerekmektedir (Ekinci, 2015, s.4-5).

Sonuç olarak söz konusu düzenlemeler ile amaçlanan, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının etkinliği sayesinde vergi kaçak ve kayıplarını önlemek olduğu ifade edilebilir. Ancak unutmamak gerekir ki etkinlik sağlanabilmesi için transfer fiyatlandırmasında vergi denetiminin artırılması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi için ise ulusal çabalar yeterli olmayacaktır. Dolayısıyla uluslar arası işbirliğinin sağlanması gerekmektedir. Diğer ülkeler ile koordinasyon sağlanmalı, vergi idareleri arasında bilgi değişimi yapılmalı ve eş zamanlı ve ortak vergi incelemeleri yapılabilmelidir (Pehlivan, ve Gökbnar, 2010: s. 118). Ayrıca mevzuat birliği sağlanmalı yani ülkelerin mevzuatlarında transfer fiyatlandırmalarına yer verilmeli ve birbirine yakın özellikler göstermelidir. Vergi güvenliği için önem arz eden transfer fiyatlandırması ile örtülü kazanç uygulaması ile vergi kayıp ve kaçığının azaltılması sağlanabilir.

3.2.2.4. Vergi Cennetlerine Yönelik Düzenlemeler

Uluslararası maliye problemlerinin güncel tartışma konularından biri vergi cennetleri kavramıdır. Vergi cenneti kavramı ile ülkeler, mobilitesi yüksek olan sermaye ve nitelikli iş gücünü kendi egemenlik sahalarına çekmeye çalışmaktadırlar. Bu amaç doğrultusunda uygulanan vergilendirme politikaları, kimileri tarafından ekonominin doğasına uygun olduğu ve bunun sonucunda oluşan vergi rekabetinin kaynakların etkin kullanımı ve kamu harcamalarının disipline edilmesi açısından refah arttırıcı etkilere sahip olduğu düşünülmektedir. Kimileri tarafından ise, vergi rekabeti sonucunda zaten kıt olan sermaye ve nitelikli iş gücünü çekmek isteyen ülkeler diğer ülkelerin vergi tabanlarını aşındıracağı için karşı çıkılmaktadır (Özmen, 2008: s. 377). Ancak genel kabul görmüş olan düşünce vergi cennetlerinin zararlı vergi rekabeti yaratması dolayısıyla karşı çıkılan bir uygulama olduğudur. Özellikle uluslararası kuruluşlar tarafından üzerinde özenle durulmaktadır. Ancak buna rağmen vergi cennetlerinin genel bir tanımı yapılamamaktadır. Vergi cennetleri, yabancı yatırım ve sermayeleri çekmek amacıyla düşük vergi oranlarının uygulandığı, gizliliğin esas alındığı ve esnek düzenlemelerin bulunduğu bölge ya da ülkelerdir (Çakır, 2017: s. 293). Bir diğer tanıma göre vergi cennetleri, düşük vergi oranları ve

diğer vergi avantajları ile yatırımcılara hitap edecek şekilde düzenleme yapılan yerler ve yatırımcıların artan uluslararası rekabet koşullarında vergiden kaçınmak için çeşitli fırsatlar sunan yerlerdir (Çamurcu, 2017: s. 228). Tanımlamalardan yola çıkılacak olursa vergi cennetleri tanımlamalarının ortak özelliği, sunduğu vergisel avantajlar ile yatırımcıları ve sermayeyi kendi ülkelerine çekme amaçlarıdır.

Türk vergi mevzuatında vergi cennetleri ile ilgili tanımlama bulunmamaktadır. Ancak KVK'nın 30. maddesinde zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemeler ile ilgili hükümler yer almaktadır. 30. maddenin 7. fıkrasında ; *“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”* şeklinde hüküm altına alınmaktadır.

Türk vergi mevzuatında 5520 sayılı KVK ile yerini alan vergi cennetlerine yönelik bu düzenleme ile amaçlanan, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye’de sebep olacakları vergi matrahlarının azaltılmasının önüne geçmek ve bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin sebep olacağı vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önlenmesidir (Ekinci, 2015: s. 6). Bu yönüyle yapılan düzenleme KEYKK ile ilgili düzenlemelere paralellik göstermektedir. Ancak her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulanması durumu sonucu mükerrer vergilendirmeye sebep olunmaması için vergi mahsuplarının düzenlendiği maddede özel bir hüküm bulunmaktadır (Gümüş, ve Bilge, 2006: s. 131). Vergi mahsubu düzenlemesi ile aynı kurumdan haksız bir şekilde mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmektedir.

Zararlı vergi rekabeti sonucunda ortaya çıkan vergi cenneti kavramı küreselleşme süreci dolayısıyla uluslararası kuruluşlar tarafından sürekli büyüyen bir sorun olarak değerlendirilmektedir. Çözüm olarak ulusal ve uluslararası düzeyde yapılacak mali düzenlemeler sunulmakta ve konuya ilişkin olarak etkin bilgi

paylaşımı ve şeffaf vergi mevzuatları üzerinde çalışılmaktadır. Ayrıca gerek toplu gerekse ikili anlaşmalar ile ülkelerin vergi kayıp ve kaçaklarının tespit edilerek önüne geçilmesi amaçlanmaktadır (Doğan, ve Kabayel, 2017: s. 95). Ancak Türkiye’de çıkartılan kanuna rağmen uygulamada vergi cennetleri konusuna gereken önem verilmemektedir. Bunun sebebi ise Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilmesi gereken vergi cenneti ülkelerin kanunun çıkarıldığı 2006 yılından beri ilan edilmemesidir. Kanunda yer alan vergi kesintisi uygulaması ile vergi cennetlerine aktarılan tutarın azalacağı düşünülse de uygulamadaki aksaklık nedeniyle kanun maddesinin etkinliği azalmakta ve kurumlar kârlarını vergi cennetlerine aktarmaya devam etmektedirler. Bunun sonucunda kurumlar hem gelirlerini vergi cennetlerine aktarmakta hem de bu gelirlerin elde edilmesi için yurt içindeki kaynaklar tüketilmektedir (Çakır, 2017: s. 305). Sonuç olarak Türkiye’de vergi cennetleri ile ilgili mevzuat sonunu bulunmamaktadır. Yani vergi cennetleri ile mücadele açısından çıkartılması gereken kanunlara mevzuatta yer verilmiştir. Ancak uygulamada Bakanlar Kurulu’nun ilan etmesi gereken vergi cennetleri aradan geçen zamana rağmen ilan edilmemiştir. Bunun sonucunda vergi tabanı aşınmaya devam etmekte ve vergi kayıp kaçığının tespit edilememesi dolayısıyla önüne geçilememektedir.

3.2.2. Kurumlar Vergisi’nde Vergi Planlaması Şekilleri

Devletler çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlar için vergi kanunlarında ve mevzuattaki diğer kanunlarda düzenlemeler yaparak mükelleflere bazı vergisel avantajlar sağlamaktadır. Mükellefler yaptıkları mikro vergi planlaması ile sağlanan avantajlardan maksimum derecede faydalanmak ve minimum düzeyde vergi ödemeye çalışmaktadırlar. Devletler ise makro vergi planlaması ile en uygun kaynaklardan ve toplumun tavır, davranış ve yaklaşımlarını dikkate alarak vergi gelirlerini maksimize etmeye çalışmaktadırlar. Bu açıdan sağlanan avantajların suistimal edilmesi ve devletin en önemli gelir kaynağını oluşturan vergi tabanının aşındırılmaması için vergi kanunlarında vergi planlamasına sınırlandırma niteliği taşıyan uygulamalara yer vermektedir (Yusufoğlu, 2016: s. 152). Vergi planlanmasına sınırlandırma getiren bu uygulamalar 5520 Sayılı KVK’da yer alan transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, dar mükelleflere vergi tevkifatı ve finansman gideri kısıtlamaları şeklinde sıralamak mümkündür.

3.2.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Emsallere Uygunluk İlkesi ve Peşin Fiyatlandırma

Transfer Fiyatlandırması uygulaması, OECD önerileri ve gelişmiş ülke uygulamaları göz önünde bulundurularak 5520 Sayılı KVK ile TVS’de yerini almıştır. Türk KVK, şirketlerin kârlarını alım ve satım fiyatlarını düşük vergi oranı uygulayan veya vergi cenneti olarak nitelendirilen hiç vergi uygulamayan ülkelerdeki iştiraklerine kaydırılmasını örtülü kazanç olarak değerlendirmektedir. ÇUŞ, çeşitli ülkelerdeki vergi oranları farklılıklarından faydalanarak şirketlerinin vergi matrahlarını en aza indirmeyi ve vergi sonrası kârlarını maksimize etmek istemektedirler. Bunu yaparken faaliyet gösterdikleri ülkelerin vergi tabanlarının aşınmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 111). TVS bu noktadan hareketle ilişkili şirketler ile yapılan alım ve satım işlemlerinde gerçek fiyatların belirlenmesi açısından emsallere uygunluk ilkesini esas almaktadır ve emsal fiyatların altında veya üstünde kalan fiyatlardan doğan vergi avantajlarını kabul etmemektedir.

Transfer fiyatlandırması uygulaması, KVK’nın 13. maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin 1. fıkrasına göre, *“Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir”*. Burada bahsi geçen ilişkili kişi kavramı ise aynı kanun maddesinin 2. fıkrasında, *“kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır”* şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıca kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, TVS’nin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi

değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış olarak sayılmaktadır.

KVK'ya göre bir işlemin transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç sayılabilmesi bazı şartlara bağlanmıştır. KVK 13. maddesi 7. fıkrasına göre, “*tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır*”. Burada hazine zararından kast edilen ise, 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 ettirilmesidir.

Vergi hukukunda vergilendirme açısından ve ekonomik yaklaşım ilkesi gereği vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlem veya eylemlerin gerçek durumu, ekonomik içeriği ve ekonomik özü dikkate alınmalıdır (Eroğlu, 2014: s. 113). Bu açıdan bakıldığında transfer fiyatlandırması yolu ile kârlarını vergi avantajı sunan ülkelere aktaran şirketlerin vergilendirilmesi gereken işlemin esas ekonomik mahiyetinin tespit edilmesi önem arz etmektedir. Dolayısıyla bu işlemlerin emsallere uygun mal veya hizmet alım satımı olup olmadığına bakılmaktadır (Öncel, vd. 2015: s. 341).

Emsallere uygunluk ilkesi, ülkelerin transfer fiyatlandırması karşısında vergi gelirlerinin aşındırılmasını engellemek amacıyla getirilen uluslar arası bir kıstastır. İlkeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişiler ile yaptıkları, yurt dışı işlemler, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar ile yapılan işlemler ve serbest bölgelerde bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde faaliyet göstermeyen kurumlar vergisi mükellefleri ile yapılan işlemlerde transfer fiyatlandırması yapıp yapılmadığına bakılmaktadır. Faaliyette bulunan ilişkili kişilerin vergi kanunları açısından cezalı duruma düşmemeleri ve cezalı tarhiyatla karşılaşmamaları için emsallere uygun fiyatlandırma yapmaları gerekmektedir. Bu ilke sayesinde, kurumlar vergisi mükellefleri ile ilişkili kişiler arasındaki işlemler dolayısıyla vergisel yükümlülüklerde meydana gelebilecek sapmaların önüne geçileceği düşünülmektedir. Emsallere uygunluk ilkesinin kapsamı OECD Model

Vergi Anlaşması'nın 9. maddesi ile belirlenmiştir. Genel olarak ülkelerin vergi mevzuatlarında ve ülkeler arasında imzalanan birçok çifte vergilendirme anlaşmasında yer almış ve uluslar arası geçerlilik kazanmıştır (Eroğlu, 2014: s. 113). Bu ilke dikkate alınırken, işletmelerin ilişkili olmayan şirketlere ve ilişkili olan şirketlere yapmış olduğu işlemlerde izlediği satış politikası ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Yani karşılaştırılabilirlik analizinin yapılması gerekmektedir (Çakır, 2016: s. 156). Bu sayede işletmelerin ilişkili kişiler ile yaptıkları işlemlerde emsallere uygun fiyat belirleyip belirlemedikleri kendi yaptıkları işlemler ile en kısa yoldan teyit edilmiş olacaktır.

Vergi idaresi tarafından emsallere uygunluk ilkesi gereği karşılaştırılabilirlik analizleri yapılırken iç emsallerin ve dış emsallerin ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir. Yükümlülerin uyguladıkları fiyatlar iç emsallere uygun iken, vergi denetimlerinde fiyatların dış emsallere uygun olmadığı gibi benzer gerekçelerle hukuki anlaşmazlıkların yaşandığı görülmektedir. Bu anlaşmazlıklar 6111 Sayılı Kanun'un (Af Kanunu) yürürlüğe girmesi ile yerel mahkeme düzeyinde kalmıştır. Çünkü mükellefler kanundan yararlanarak davalar sonuçlandırılmadan davalarından vazgeçmişlerdir. Sonuç olarak bu konuya ilişkin bir içtihat oluşturulmadan peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile sorun çözüme kavuşmuştur. Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunların çözümü için alternatif bir yöntem olarak peşin fiyatlandırma anlaşmaları düşünülmektedir (Eroğlu, 2014: s. 115). Peşin fiyatlandırma anlaşması, *“kontrol edilen işlemler için belli bir dönem zarfında transfer fiyatlandırmasının belirlenmesine yönelik uygun bir dizi kriteri (ör. yöntem, emsaller ve bunlara ilişkin uygun düzeltmeler, gelecekteki olaylara yönelik önemli varsayımlar) önceden belirleyen anlaşmadır”* şeklinde tanımlanmaktadır. Tek bir vergi idaresini ve tek bir mükellefi kapsayacak şekilde tek taraflı, veya iki ya da daha fazla vergi idaresi arasındaki uzlaşının varlığı ile çok taraflı olabilmektedir. (OECD, 2010: s. 23).

5520 Sayılı KVK'nın 13. maddesinde düzenlenen ve ikincil bir mevzuat kapsamında yayınlanan ilgili Bakanlar Kurulu Kararları ile genel tebliğlerde yer verilen açıklamalar sonucunda 01.01.2009 tarihinden itibaren OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde ele alınan peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları Türkiye'de uygulanmaya başlanmıştır (Eroğlu, 2014: s.115). Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlaması sorunlarının çözümünde geleneksel idari, adli ve anlaşma

mekanizmalarını desteklemeyi amaçlamaktadır ve en çok geleneksel mekanizmaların başarısızlığa uğraması veya uygulamasının güç olması durumunda fayda sağlarlar (OECD, 2010: s. 168). Peşin fiyatlandırma anlaşmaları sayesinde vergi idareleri ile mükellefler arasında işbirliği sağlanmakta ve anlaşmazlıklar doğuracak olaylar mahkemeye gitmeden çözüme kavuşturulması mümkün hale getirilmektedir.

Sonuç olarak işletmeler vergi planlaması yaparak vergi matrahlarını minimize etmeye ve vergi sonrası kârlarını maksimize etmeye çalışmaktadırlar. Bu amaçla transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç elde etmek için ilişkili şirketler kullanılmaya çalışılmaktadır. Ancak ülkelerin yaptıkları düzenlemeler ile bu tür vergi tabanını aşındırıcı vergi planlamalarının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Yapılan düzenlemelerde aksaklıklar yaşanması ve mükelleflerin haksızlığa uğraması sonucunda yapılan düzenlemeler de güncellenerek mükelleflerin hakları korunmaya çalışılmaktadır. Transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan sorunlar sonucunda peşin fiyatlandırma anlaşmalarının çözüm olarak sunulması gibi. Dolayısıyla vergi planlaması yaparak daha az vergi ödemek isteyen mükelleflerin yasaları suistimal ederek devletin en önemli gelir kaynaklarından biri olan vergileri aşındırmasının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

3.2.2.2. Örtülü Sermaye Uygulamasının Kapsamı ve Geçerli Sayılmayacak Durumlar

Örtülü sermaye, kurum ortaklarının kuruma sermaye olarak koymaları gereken sermayeyi borç olarak kuruma vermiş gibi göstererek ortaklık payını gizlemesidir. Bu açıdan bakıldığında örtülü sermaye bir tür muvazaalı işlem olarak nitelenebilir (Yusufoğlu, 2016: s. 154). Örtülü sermaye uygulaması ise, işletmelerin faiz maliyetlerini matrahtan indirmek ve vergi yüklerini azaltmak amacıyla borçla finansman sağlamalarına devlet tarafından getirilen bir kısıtlamadır. Örtülü sermaye uygulaması ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Ancak, işletmelerin borç öz sermaye oranı belli bir eşiğin üzerinde ise yabancı iştirakleri tarafından sağlanan borç kredilerine ait faizlerin matrahtan indirim konusu yapılmaması uygulamanın genel özelliğini oluşturmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 116).

KVK 12. maddesinin 1. fıkrasında örtülü sermaye; *“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” şeklinde tanımlanmakta ve kullanılacak borç miktarı ile şirketin öz sermayesi ilişkilendirilmektedir. TVS’de uygulanmakta olan örtülü sermaye müessesesi, kurumların ortaklarıyla ve ilişkili kişilerle borçlanma ilişkilerini bilanço testine göre sınırlayan bir hüküm içermektedir. Bu kapsamda, belirlenen nitelikteki borçların borç-öz sermaye oranının üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak nitelendirilmekte ve indirimi engellenerek kâr payı dağıtımı esasına tabi tutulmaktadır (Erdem, 2012: s. 358). Bu açıdan, öz sermayenin üç katını aşan borçlanmalar için ödenen finansman giderlerinin kanunen kabul edilmemesi mevzuattaki diğer kanunlar ile de desteklenmektedir. Ayrıca, Yeni Türk Ticaret Kanunu ile birlikte bağımsız denetim müessesesinin şirket yönetimlerine getirmiş olduğu sıkı tedbirler gereği şirketlerin yüksek oranlarda borçlanma kararlarının alınmasına ve genel olarak ekonomik açıdan borç ile finanse edilmesine müsaade edilmemektedir (Aslaner, 2013: s. 52). Kanunların bir biri ile uyumu sayesinde şirketlerin kanun boşluklarından yararlanarak vergi kaybına sebep olmalarının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Alınan borcun öz sermayenin üç katından az olması dışında KVK 12. maddesi 6. fıkrasına göre aşağıda sayılan borçlanmalar da örtülü sermaye sayılmaz:

- a) *Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.*
- b) *Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandırdığı borçlanmalar.*
- c) *5411 Sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.*
- d) *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 kullanılarak ödenen finansman giderlerinin şirketlerin vergi matrahlarında önemli azalmalara sebep olacağı kuşkusuzdur. Bu açıdan, vergi alacağını ödeme gücü ilkesi bağlamında tahsil etmekle sorumlu vergi idareleri için de örtülü sermaye uygulamalarının önüne geçmek şüphesiz doğru bir yaklaşım olacaktır (Aslaner, 2013: s. 48). Sonuç olarak şirketler, yatırımlarını genişletmek, ticaret hacimlerini genişletmek veya yaşadığı nakit sıkıntısını gidermek için borç arayışı içine girmektedir. Bu borçlanmayı, ortaklarından, iştiraklerinden ya da ilişkili kişilerden sağlamak en kolay yoldur. Ancak bu tür borçlanmalar kötüye kullanılabilir. Yukarıda da bahsedildiği gibi, şirket öz sermayesine ortaklar tarafından ödenmesi gereken fonlar ortaklardan borç olarak alınmış gibi gösterilerek bu borçlara ödenen faizler gider olarak kaydedilmekte ve vergi matrahından indirim konusu yapılmakta ve şirket kazancı vergilendirilmeden ortaklara aktarılmaktadır. İşte bu tarz bir peçeleme işleminin önüne geçebilmek amacıyla örtülü sermaye uygulamasına mevzuatta yer verilmektedir. Bu sayede vergi planlamasını kötüye kullanmak isteyen mükelleflerin önüne geçilmeye çalışılmakta ve devletin önemli gelir kaynağı olan vergi gelirleri güvence altına alınmaya çalışılmaktadır.

3.2.2.3. Öz Sermaye Üzerinden Borçlanma ve Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Öz sermaye, bir işletmenin aktiflerinden borçları çıkartıldıktan sonra kalan tutardır. Kurumlarda ortakların, yaratılan sermayeden pay alabilmelerinin tek yolu kâr payı dağıtılması yolu ile gerçekleşmektedir. Kâr payı dağıtılması dışında, kurumların ortaklardan borç olarak borcun karşılığı ortaklara faiz ödemeleri ayrıca ödenen bu faizi borç maliyeti olarak vergi matrahlarından indirim konusu yapmaları, kâr yerine faiz ödenerek kârların vergi dışına çıkartılmasına ve vergi matrahının azaltılmasına sebep olacaktır. Ancak vergilendirilmesi gereken unsurların farklı bir ödeme biçimiyle kurumlar vergisi dışında bırakılması kabul edilmemektedir (Şenyüz, Yüce, ve Gerçek, 2013: s. 159). Dolayısıyla öz sermaye üzerinden borçlanma maliyeti olan faiz ödemeleri giderleştirilememektedir.

Küreselleşme ve uluslararası ticaretin gelişmesine bağlı olarak işletmelerin yurtdışı iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar önem kazanmıştır. Kurumların yurtiçi iştiraklerinden elde ettiği kazançlar kurumlar vergisi açısından iştirak kazancı istisnası olarak vergilendirilmezken, yurtdışı iştiraklerden elde ettiği kazançlar belli

koşulların sağlanması durumunda vergiye tabi olmaktadır. Türk vergi mevzuatında iştirak kazançlarının vergilendirilmesi, iştirakin kâr dağıtımına bağlıdır. Ancak avantajlı vergi uygulamalarına sahip ülkelerde kâr payı dağıtımını yapma zorunluluğu bulunmadığı için vergi planlaması ve vergi erteleme açısından elverişli durum yaratılmaktadır (Yusufoğlu, 2016: s. 154). Bu noktada uygulamaya konulan ve KVK 7. maddesinde düzenlenen KEYKK uygulaması tam mükellef kurumların yurtdışı iştiraklerine ait kazancın belli şartlar ile kurum kazancına ilavesini sağlayarak vergi cenneti ülkeler aracılığıyla vergi planlaması yapılmasını engellemektedir (Şenyüz, vd. 2013: s. 169). Bu yönüyle de ÇUŞ tarafından vergi gelirleri kayba uğratılan ülkeler açısından KEYKK uygulaması vergi güvenlik önlemi olarak değerlendirilmektedir.

KVK'ya göre iştirak edilen yabancı kurumun kontrol edilen kurum sayılması bazı şartlara bağlıdır. Bu şartlar KVK' nın 7. maddesi 1. fıkrasında sayılmaktadır. Maddeye göre; *“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 suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir”*:

- a) *İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirâî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlere oluşması.*
- b) *Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.*
- c) *Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.*

Yukarıda sayılan şartların sağlanması durumunda, Türkiye'deki bir kurumun bit yurtdışı iştirakini kontrol ediyorsa kontrol edilen yurtdışı iştirakin kâr dağıtımını dağıtmadığına bakılmadan vergisel açıdan dağıtılmış kabul edilerek Türkiye'de kurum kazancına dâhil edilerek vergilendirilmesi öngörülmektedir (Eroğlu, 2014: s. 120). Sonuç olarak bir vergi güvenlik önlemi olarak kabul edilen KEYKK uygulaması ile vergi planlamasının kötüye kullanılarak vergi erteleme sayesinde

vergi yüklerini azaltmayı planlayan kurumlar engellenmektedir. Ayrıca vergi cennetleri aracılığı ile vergi planlaması yapan tam mükellef kurumların yurtdışı iştiraklerinin kazançlarını belli şartlar altında kurum kazancına eklenmesi sağlanarak vergilendirilmektedir. Bu sayede vergi kaybı önlenmektedir.

3.2.2.4. Dar Mükelleflere Vergi Tevkifatı ve Finansman Gider Kısıtlaması

Vergi cenneti ülkelerinin artması, iletişim teknolojilerinin gelişmesi ve sermayeyi transfer etme olanaklarının kolaylaşması ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kazanç ve iratlarını vergisel açıdan daha avantajlı yerlere aktarmaları basitleşmiştir (Yusufoğlu, 2016: s. 154). 5520 sayılı KVK'da, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin vergi matrahını azaltmak amacıyla kullanılmasının ve bu tür ülkelerde yerleşik olan kurumlara yapılacak ödemeler ile vergiye tabi kazancın erozyona uğratılmasının önlenmesi kapsamında dar mükellefiyette vergi kesintilerine ilişkin 30. maddesinin 7. fıkrası düzenlenmiştir. Bu maddeye göre vergi cenneti olarak belirlenmiş ülkeler ile yapılan işlemler sonucunda oluşan vergi kaybının telafi edilmesi ve bu tür ülkeler ile mücadele edilmesi amacıyla, bu tür ülkeler ile yapılan işlemlerin verginin konusuna girip girmemesine veya işlem yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, her türlü ödeme üzerinden % 30 oranında vergi kesintisi yapılması hüküm altına alınmıştır (Eroğlu, 2014: s. 120). Ancak KVK'ya göre Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilmesi gereken vergi cenneti ülkeler kanununun kabul edildiği tarihten beri ilan edilememiştir. Dolayısıyla vergi cenneti ülkeler ile yapılan işlemler devam etmekte ve uygulama açısından bu kanunun işlerliği bulunmamaktadır.

Yaygın bir şekilde kullanılan vergi planlaması unsurlarından biri de finansman ilişkisi ve işlemleridir. Vergi sistemlerinde finansman giderlerinin indirim konusu yapılması dolayısıyla bu yol kazancın azaltılması, gizlenmesi veya aktarılması gibi gayrimeşru amaçlar doğrultusunda kullanılabilir. Ayrıca vergi mükellefiyetini etkilemeye elverişli görülerek meşru sınırlarının ötesinde vergi planlama aracına dönüştürülmesi gündeme gelmektedir (Erdem, 2012: s. 316). KVK 11. maddesi 1-i fıkrasına göre; *“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 kapsamında indirim konusu yapılamamaktadır. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Ayrıca aynı düzenlemeye GVK'nın 41. maddesinde de yer verilmiştir.

Yapılan düzenlemelerden anlaşılacağı üzere, dar mükelleflere vergi tevkifatı ve finansman gider kısıtlaması uygulamaları ile işletmeler vergi yüklerini azaltmak idare ise vergi matrahının aşındırılmasının, vergiye tabi gelirin gizlenmesi veya aktarılmasının önüne geçmek istemektedir. Ancak uygulamadan kaynaklanan bazı aksaklıklar dolayısıyla bu uygulamalardan beklenen etkinlik tam anlamıyla sağlanamamaktadır. Bakanlar kurulunun vergi cenneti ülkeleri ilan etmemesi dolayısıyla dar mükelleflere vergi tevkifatı uygulaması gereği uygulanacak %30 oranındaki vergi kesintisini uygulanamamakta ve vergi kaybı yaşanmaktadır. Bu ise işletmeler açısından vergi yükünün azalması açısından avantaj sunmaktadır.

3.2.3. Kurumlar Vergisi'nde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi

Küreselleşme olgusuyla beraber artan rekabet ortamından devletler de payını almış ve yatırımcıları kendi ülkelerine çekmek ya da kendi ülkelerinde tutmak amacıyla birbirleriyle rekabet yarışına girmişlerdir. Artan bu rekabet sonucunda zararlı vergi rekabeti kavramı doğmuştur. Zararlı vergi rekabeti sonucunda bazı ülkelerin vergi matrahları aşınmaya başlamıştır. Dolayısıyla vergi gelirlerinin aşınmasının önüne geçmek isteyen ülkeler mevzuatlarını güncelleyerek bazı vergi güvenlik önlemleri ile donatmışlardır. İşletmeler açısından ise ülkelerin sunduğu vergisel avantajlar vergi planlamasının yönünü değiştirmiştir. Ülkelerin sunduğu indirim, istisna ve muafiyet gibi vergisel avantajlar işletmelerin yatırımlarını bu ülkelere kaydırmalarını teşvik etmiştir. Sunulan bu avantajlardan kanunların izin verdiği ölçüde yararlanan işletmeler vergi yüklerini azaltmayı amaçlamaktadırlar. Ancak sunulan avantajların cazibesi bazen işletmelerin bu avantajları suistimal ederek yasal olmayan yollara da itmiştir. Bu noktada devletlerin vergi mevzuatlarına

ekledikleri vergi güvenlik önlemleri önem arz etmektedir. Bu önlemler ile vergi tabanının aşınmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

Türkiye’de globalleşmenin etkisiyle vergi mevzuatını güncellemiş ve 5520 sayılı kanun ile KVK yeniden düzenlenmiştir. Kanuna bazı vergi güvenlik önlemleri eklenmiştir. Bunlar; KV’de örtülü sermaye, KEYKK, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağılımı ve vergi cennetlerine yönelik düzenlemelerdir. KV’de örtülü sermaye ile amaçlanan, sermaye niteliği taşıyan borç vermeler sonucu tahakkuk ettirilen faizlerin, kurumların vergi matrahlarından indirilmesini engellemektir. İşletmeler ortak ve sahiplerinden sermaye olarak almaları gereken fonları kuruma borç olarak alınmış gibi göstererek karşılığında faiz ödemektedirler. Bu durum sonucunda işletme elde ettiği kurum kazancını vergilendirmeden ortaklara aktarabilmektedir. Ayrıca, ÇUŞ’ların bu tür işlemleri dolayısıyla kaynak ülke açısından kâr payı vergilendirilmesi ile ödenen faizlerin vergilendirilmesi sınırlı olmakta ve sınırı aşan bu tür işlemlerde şube ya da iştirakin bulunduğu ülkenin vergi tabanı aşınmaktadır. TVS bu tür işlemlerin önüne geçmek ve vergi tabanının aşınmasını engellemek için mali mevzuatta örtülü sermaye uygulamasına yer vermiştir. Bu sayede sermayeye faiz yürütülmesi yasağının peçelenmesini engellemek ve kurumlar vergisi matrahının aşınmasını önlemek amaçlanmaktadır.

TVS’ye 5520 sayılı Kanun ile eklenen bir diğer vergi güvenlik önlemi de KEYKK’dır. KEYKK uygulaması, sermaye ihraç eden ülkelerin düşük vergi oranı uygulayan ülkelere yapılan yatırımlar dolayısıyla vergi matrahlarının aşındırılmasının önlenmesi ihtiyacından doğmuştur. Bu uygulamanın amaçları; ÇUŞ’ların üs şirketler aracılığı ile vergi peçelemesinin önüne geçmek, verginin tarafsızlığını sağlamak ve ülkelerin sebep olduğu zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamaların kontrol altına alınmasıdır. Ayrıca uluslararası vergi uygulamalarının sonucunda sermaye transferlerinin düşük vergi oranı uygulayan ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Sonuç olarak, bu uygulama ile gelir türlerinin safi tutarları üzerinden vergilendirilmesi garanti altına alınmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımını TVS’de yer alan bir diğer vergi güvenlik önlemidir. Kanunda yer alan düzenlemeye göre; “*kurumlar, ilişkili kişilerle emsallerine uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya*

fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır". Kanundan anlaşılacağı üzere burada önemli olan iki nokta vardır. Bunlar ilişkili kişi ve emsallere uygunluk kavramlarıdır. İlişkili kişiler ile mal veya hizmet alım satımı yapan kurumlar emsallere uygun bir fiyat ya da bedel kullanarak bu işlemleri yapmaları durumunda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç dağıtımına muhatap olmamaktadırlar. Ancak ilişkili kişiler ile yapılan işlemlerde emsallere uygun bir fiyat belirlenmemesi durumunda örtülü kazanç sağlandığı varsayılmakta ve vergi kaybına sebep olunması dolayısıyla cezai işlem uygulanmaktadır. Bu uygulamanın amacı vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Ancak bu uygulamada etkinlik sağlanması için vergi denetimlerinin artırılması gerekmektedir. Ayrıca uluslararası bir sorun olması dolayısıyla ulusal çabalar yeterli olmayabilir. Bundan dolayı ülkeler arasında koordinasyon sağlanmalı, bilgi değişimi yapılmalı, vergi mevzuatları paralellik göstermeli ve uluslararası işbirliği sağlanmalıdır.

TVS'de yer alan bir diğer vergi güvenlik önlemi ise vergi cennetlerine yönelik düzenlemelerdir. Sebep olduğu zararlı vergi rekabeti dolayısıyla uluslararası bir sorun olan vergi cennetleri kavramının özellikleri, sunulan vergisel avantajlar ve yatırımcılar ile sermayeyi çekme amacıdır. TVS'de KVK'da zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemeler ile ilgili hükümlere yer verilmektedir. Bu tür ülkelere yapılan her türlü ödemeye, ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu uygulamayla, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerin Türkiye'de sebep olacakları vergi matrahlarının azaltılmasının önüne geçilmesi ve bu ülkelerde yerleşik kurumlara çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin sebep olacağı vergiye tabi kazancın aşındırılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır. Ancak kanunun yürürlüğe girdiği 2006 yılından beri BK tarafından ilan edilmesi beklenen vergi cenneti ülkeler ilan edilmediği için bu uygulama etkinliğini yitirmektedir. Her ne kadar ikili anlaşmalar ile etkinlik sağlanmaya çalışılsa da vergi cenneti ülkelerin fazlalığı dolayısıyla bir an önce bu ülkelerin ilan edilmesi gerekmektedir. Bu ülkeler ilan edilmediği sürece vergi kayıp ve kaçağı da önlenemeyecektir.

Vergi planlaması açısından TVS’de yer alan KV değerlendirildiğinde ise vergi güvenlik önlemleri ile vergi planlaması kavramlarının birçok noktada kesiştikleri görülmektedir. İşletmeler vergi planlamaları ile vergi matrahlarını minimize etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla bu amaç doğrultusunda transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü kazanç, örtülü sermaye aktarımı, öz sermaye üzerinden borçlanma ve finansman giderlerinin vergi matrahlarından indirim konusu yapılması gibi uygulamalara başvurulmaktadır. İdare ise bu uygulamalara karşı çıkardığı kanunlarla önlem almaktadır. Alınan önlemler sayesinde vergi kayıp ve kaçağı azaltılmaya çalışılmaktadır. Ancak uygulama aşamasında yaşanan bazı aksaklıklar dolayısıyla vergi kaybı yaşandığı da görülmektedir. Vergi cenneti ülkelerin BK tarafından ilan edilmemesi dolayısıyla bu ülkelere yapılan ödemelere % 30 oranında vergi kesintisi yapılamaması gibi.

Sonuç olarak TVS, KV’de yer alan vergi güvenlik önlemleri ve vergi planlaması açısından değerlendirildiğinde; vergi güvenlik önlemleri açısından mevzuatta bir eksiklik olmadığı görülmektedir. Ancak uygulama açısından bazı aksaklıklar olduğu da kesindir. Vergi güvenliğinin etkinliği sayesinde vergi planlaması yapan işletmelerin yasaların dışına çıkması engellenmektedir ve yasal çerçevede idare tarafından sunulan avantajlardan yararlanmaları sağlanmaktadır. Bu sayede devletin en önemli finansman kaynağı olan vergilerin aşınması önlenmektedir. Ayrıca sunulan vergisel avantajlar idarenin kontrolünde gerçekleştiği için vergi planlaması yapan işletmeler açısından vergisel avantaj sağlanırken idarenin amaçları doğrultusunda işletmelerin yatırımları yönlendirilmektedir.

3.3. Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Vergi Planlamasını Etkileyen Faktörler

Vergi güvenliği, vergilerin konulmasındaki amaca uygun olarak optimal verimi elde edebilecek şekilde uygulanmalarını sağlayan önlemlerin tümüdür (Aksoy, 1999: s. 262). Vergi planlaması ise, mükellef açısından yasal boşluklardan yararlanmak, işlem ve faaliyet olarak vergiye tabi olanlardan kaçınmak, muafiyet ve istisna kapsamındaki işler ile uğraşmak gibi faaliyetler ile vergiyi doğuran olaya sebep olmamak veya asgari tutarda vergi ödenmesine yol açacak olan işlem ve faaliyetler ile vergi yükünün azaltılması olarak tanımlanmaktadır. Tanımlanan bu kavramların etkinliğini etkileyen bazı faktörler vardır. Bu faktörler vergi mevzuatının

içerisinde olabileceği gibi vergi mevzuatının dışında yani dışsal faktörler de olabilir. Vergi güvenliğini ve vergi planlamasını etkileyen faktörlerin ayrı ayrı ele alınması doğru bir yaklaşım olacaktır.

3.3.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Güvenliğini Etkileyen Faktörler

TVS'de vergi güvenliğini etkileyen faktörler; verginin konusu, verginin matrahı ve matrah belirleme usulleri, verginin oranı, verginin tahsili ve tahsil usulleri ve diğer faktörler olarak sıralanabilir.

Verginin konusu, verginin en asli unsurunu oluşturmaktadır (Pehlivan, 2016: s. 43). Dolayısıyla verginin konusunun genişliği yani kapsamı vergi güvenliği açısından önem arz etmektedir. Kural olarak bir verginin konusunun genişliği ile vergi güvenliği arasında diğer şartlar veri iken pozitif bir ilişki vardır (Öncel, 2001: s. 45). Vergi konusunun genişliği, vergi sisteminde vergilendirilebilir gelir konularının tamamının vergi yasalarında yer alması ile sağlanabilir. Yapılan yasal düzenlemeler ile vergi tabanı vergilendirilebilir tüm ekonomik faaliyetleri kapsar ise vergi güvenliğini etkileyebilecek olumsuz durumlar engellenmiş olur.

Verginin matrahı, vergi konusunun indirildiği teknik ve ekonomik miktar olduğuna göre, matrahın sınırları da vergi güvenliğini etkileyen rakamsal faktörler olarak ifade edilebilir (Öncel, 2001: s. 46). Vergi matrahının muafiyet ve istisnalar ile aşılması vergi uygulamalarını güçleştirmektedir. Ayrıca denetim faaliyetlerini de zorlaştırmakta ve vergi güvenliğini olumsuz yönde etkilemektedir (Şanver, 2013: s. 15). Verginin matrahının yasalardaki ilke ve kurallara göre belirlenmesi yükümlülerin vergi borcunun hesaplanması açısından temel teşkil etmekte ve vergi güvenliği açısından önem taşımaktadır (Yeniçeri, 2005: s. 35). Türkiye'de çağdaş gelişmelere paralel olarak vergi matrahının belirlenmesi genel olarak beyan usulü ile yerine getirilmektedir. Ancak bazı durumlarda matrahın götürü usulde, basit usulde ve vergi idaresi tarafından belirlendiği görülmektedir. Ancak vergi borçlarının kendi beyanları ile hesaplandığı bilincinde olan mükellefler tabi olarak gelirlerini beyan dışı bırakabilmektedirler. Dolayısıyla bunun önüne geçebilmek için vergi idaresinin denetimlerini arttırması ve tüm mükellefleri denetlemesi gerekmektedir. Ancak sayıları milyonları bulan mükellefleri kısıtlı denetim elemanları ile denetlemek imkansız bir durumdur. Dolayısıyla vergi idaresi beyan usulünün aksayan yönlerini tamamlamak amacıyla diğer matrah belirleme usullerine başvurmaktadır. Bu usuller

vergi idaresine bazı haklar vermekte ve denetim açısından kolaylıklar sağlamaktadır. Bu haklar sayesinde beyan usulüne uymayan mükelleflerin vergileri vergi idaresinin tek taraflı iradesine bırakılmaktadır. Bu da vergi yükümlüleri açısından sorun teşkil edebilir ve ödemeleri gerekenden daha fazla vergi ödenmesi istenebilir. Bu yönü ile mükellefleri beyan usulüne yönlendirmiş olmaktadır. Ayrıca vergi tabanının genişletilmesini sağlamakta, vergi kayıp ve kaçagını önlemektedir. Dolayısıyla vergi güvenliğine katkı sağlamaktadır.

Vergi güvenliğini etkileyen bir diğer faktör de verginin oranıdır. Hatta vergi politikası belirlenirken devletlerin dikkate alması gereken en önemli faktörlerden biridir. Vergilemenin belli bir sınırı olduğu kabul edilmekte ve bu sınır aşıldıktan sonra mükellef tepkileri ile karşılaşmaktadır (Ay, vd. 2014: s. 279. Nitekim birçok yükümlü tarafından kayıt dışılığın nedeni olarak vergi oranlarının yüksekliği gösterilmektedir (DPT, 2001: s. 33). Vergi kayıp ve kaçagının sebebi olarak gösterilen yüksek vergi oranları vergi güvenliği açısından da sakıncalıdır. Vergilemenin sınırının aşılması mükelleflerin gelirlerine büyük oranda el konulması dolayısıyla vergiye karşı direnç artacaktır ve bundan dolayı da vergi güvenliği olumsuz etkilenecektir.

Verginin kanuna uygun şekilde ödenmesini ifade eden verginin tahsili vergi güvenliğini etkileyen bir diğer faktördür. Vergilemeye ilişkin yükümlülere birçok sorumluluk yüklenmesi yerine vergilemenin her aşamasında olduğu gibi tahsil aşamasında da kolaylıklar sağlanmalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödeme yeri ve ödenecek tutarlar açısından kolaylıklar sağlanması mükellefin vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştırmaktadır. Vergi güvenliği açısından önemli olan bir diğer nokta verginin doğması ile vergilendirilip tahsil edilmesi arasında geçen süredir. Mümkün olduğunca daraltılması gereken bu süre dolayısıyla TVS çeşitli tahsil usullerine başvurmaktadır. Bu usuller kaynakta tevkif (stopaj), geçici (peşin) ödeme ve tahakkuku tahsile bağlı yöntemlerdir. Benimsenen bu usuller dolayısıyla vergilerin doğması ile vergilendirilmesi arasındaki süre en aza indirilmekte ve vergi kayıp ve kaçagının önlenmesi sağlanmaktadır.

Vergi güvenliğini etkileyen diğer faktörler ise sık mevzuat değişiklikleri, mükelleflerin vergi bilinci ve mükelleflerin eğitim seviyesidir. TVS'de yapılan sık mevzuat değişiklikleri ile mükelleflerin kanunları takip etmeleri zorlaşmaktadır.

Dolayısıyla mükellefler yapılan değişikliklerin getirdiği yeniliklerden habersiz olmaları dolayısıyla vergi güvenliğini olumsuz etkileyen davranışlar sergileyebilmektedir. Vergi bilinci, vergi yükümlülüğüne dair görev, sorumluluk anlayışına sahip olmaktır (Dura, 2019). Türkiye’de son dönemde vergi bilincinin oluşması için yapılan çalışmalar dolayısıyla vergi bilincinin yerleştiği görülmektedir. Yapılan bir ampirik çalışmada ilköğretim çağındaki öğrencilerin vergi ile kamu hizmetleri arasındaki bağı doğru bir şekilde algıladıkları ve vergi konusunda bilinçli oldukları görülmüştür (Taytak, 2010: s. 510). Yapılan bir anket çalışmasına göre ise, mükelleflerde genel olarak vergi bilinci yerleşse de mükellefler vergi sisteminin adaletsiz olduğunu da düşünmektedirler (Ağcakaya, ve Yıldırım, 2015. s. 94). Dolayısıyla mükelleflerde vergi bilincinin oluştuğu görülmektedir, ancak vergi sisteminin adaletsiz olduğu düşüncesi dolayısıyla vergiye gönüllü uyum sağlanamamaktadır. Bir diğer faktör olan mükelleflerin eğitim seviyeleri ise günümüzde artan eğitim seviyesi dolayısıyla azalış göstermektedir. Ayrıca muhasebe elemanlarının varlığı da katkı sağlamaktadır. Ayrıca vergi kanunlarının sadeliği ve anlaşılır olması ile de bu aksaklık giderilebilir.

3.3.2 Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Planlamasını Etkileyen Faktörler

TVS’de vergi planlamasını etkileyen faktörler ise sık mevzuat değişiklikleri, hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması, vergi planlaması yapmanın maliyeti ve diğer faktörler olarak sıralamak mümkündür. Ayrıca mevzuattaki kanunlarda yer alan düzenlemeler de vergi planlamasını etkileyen faktörler arasında yer almaktadır. Özellikle KVK’da yer alan, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye, KEYKK, dar mükelleflere vergi tevkifatı uygulaması ve finansman gider kısıtlaması uygulamaları vergi planlamasını etkileyen faktörlerdir. Ancak daha önce bu faktörler ele alındığı için bu bölümde dışsal faktör olarak nitelendirilen mevzuat dışındaki faktörlere değinilecektir.

Vergi mevzuatında sürekli değişiklikler yapılması işletmeler açısından etkili bir vergi planlaması yapılmasına mani olmaktadır (Yeniçeri, 2004: s. 911). Sık mevzuat değişiklikleri işletmelerin planlama yapmasını zorlaştırdığı gibi vergi idaresi çalışanlarının değişiklikleri takip etmesini de zorlaştırmaktadır. Bu durum yükümlülüklerin zamanında ve olması gerektiği gibi yerine getirilmemesine sebep olarak vergi cezaları gibi yaptırımlara neden olmaktadır. Ayrıca vergi teşvik ve

avantajlarının fark edilip bunlardan vergi yükünü hafifletecek şekilde yararlanılmasına engel olmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 121).

Vergi planlamasını etkileyen bir başka faktör hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılmasıdır. Hukuki güvenlik ilkesinin yıpratılması, kanunların belirliliği, kıyas yapılamaması ve geriye yürütülmesiyle ilgilidir. Vergilemede belirlilik ilkesi, verginin konusunun, miktarının, tarh ve tahsil zamanları ve şekillerinin hem idare hem vergi yükümlüleri açısından belli ve kesin olmasını ifade eder. Vergilemede keyfilik önlenmesini amaçlamaktadır (Yusufoğlu, 2016: s. 155). Kıyas yapılamaması ise, kanun boşluğunun idare ve yargının yaklaşımından hareketle kıyas yoluyla doldurulması, kanun boşluğundan yararlanarak vergi yükünü hafifletmeyi planlayan mükellefin planlarını bozmaktadır. Vergi planlamasının başarılı bir şekilde yapılabilmesi için öngörülebilirlik önemli bir husustur. Bu açıdan yükümlüler gelecek dönemlere ilişkin vergi planlamalarını yürürlükteki vergi kanunlarına göre yapmakta ve vergilerini de bu mevzuata göre ödeyeceklerini düşünerek hesaplarını yapmaktadırlar. Dolayısıyla daha sonra çıkartılan bir vergi kanunu ile o döneme ilişkin vergi yükünün arttırılması vergi planlamasının amacına ulaşmasını engelleyen bir uygulama olmaktadır (Eroğlu, 2014: s. 122). Ayrıca bu tür bir uygulama sonucunda mükelleflerin vergi yükünün artması mükelleflerin devlete güvenini olumsuz etkileyecektir.

Vergi planlama maliyetleri vergi planlamasını etkileyen bir diğer faktördür. Vergi planlaması yapılabilmesi için, vergi mevzuatı, muhasebe sistemi ve işletme bilgisi gibi birçok alanda uzmanlık sahibi olunması gerekmektedir. Dolayısıyla bu alanlarda uzmanlık sahibi kişilerin işletmelerde istihdam edilmesi ya da vergi planlamasına ilişkin hizmetlerin dışarıdan temin edilmesi gerekebilir. Bu da işletmeler açısından ciddi maliyetlerin oluşmasına neden olmaktadır (Yusufoğlu, 2016: s. 156). Kurumsallaşmış işletmeler açısından bu tür maliyetler vergi planlaması yolu ile elde edilecek gelir ile karşılaştırıldığında katlanılabilir bir maliyettir. Ancak küçük işletmeler açısından elde edilecek gelire nazaran vergi planlaması maliyetinin daha fazla olması durumunda vergi planlaması yapılması tercih edilmemektedir (Eroğlu, 2014: s. 123). Vergi planlamasını etkileyen diğer faktörler; uluslararası ekonomik ve siyasi konjonktür, ülkenin ekonomik ve siyasi istikrarı veya istikrarsızlığı, maliye ve para politikalarının belirsizliği, vergi idaresinin etkinliği ve yangın, sel, deprem gibi öngörülmeyen doğal afetler şeklinde

sıralamak mümkündür (Yusufoğlu, 2016: s. 156). Bu faktörlerden kaynaklanan belirsizlikler dolayısıyla vergi planlaması yapılması olumsuz etkilenmektedir.



SONUÇ

Toplumsal ihtiyaçların karşılanması amacıyla yapılan hizmetlerin sunulabilmesi ve sosyal devlet ilkesinin gereği gibi yerine getirilmesi için devletin vergi gelirlerine ihtiyacı vardır. Vergi yükümlülerinin de yükümlülüklerini yasalarda belirlendiği ölçüde eksiksiz yerine getirmeleri önem arz etmektedir. Ancak devlet için finansman kaynağı olan vergiler vergi mükellefleri olan bireyler açısından harcanabilir geliri ve işletmeler açısından ise kârı azaltan bir unsurdur. Bu nedenle gerek bireyler gerek işletmeler daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadırlar. Bir tarafta kamu hizmetlerinin karşılanması için vergi gelirlerini arttırmak isteyen devlet, diğer tarafta kârlarını arttırmak için daha az vergi ödemek isteyen mükellefler arasında vergi her zaman bir sorun oluşturmuştur.

Çağdaş vergi sisteminin gereği olarak benimsenen beyan usulü TVS'de de benimsenmiştir. Vergilerin büyük bir bölümü beyan esaslı ile belirlenmektedir. Kendilerinin beyan ettikleri gelirleri üzerinden vergi ödeyen mükelleflerin kâr maksimizasyonu ile hareket ederek gerçek gelirlerinin bir kısmını beyan dışı bırakmaları hem mümkün hem de tabiidir. Bu nedenle mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin doğruluğunu araştırmak vergi idaresinin asli görevlerinden birisidir. Ancak, denetim elemanı sayısının az olmasına karşın mükellef sayısının yüksek oranda olması ve denetim elemanı başına düşen mükellef sayısının günden güne artması, mükelleflerin tamamının aynı etkinlikte denetlenmesini imkânsız hale getirmektedir. Bu yüzden vergi mevzuatında vergi güvenlik önlemlerine yer verilmiştir.

Bir vergi sisteminin, vergilemenin amaçlarının gerektiği gerçekleştirilebilmesi için bu sistemi oluşturan unsurlar arasında sağlam bir bağ oluşturulması ve uyumlu bir işleyişin gerçekleştirilmesi sonucunda vergi güvenliğine yönelik sağlam bir zemin hazırlanması gerekmektedir. Bu nedenle vergi güvenliğini belirleyici unsurlar olan verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, matrah, oran ve tahsil aşamalarının yasada iyi tanımlanması gereklidir. Günümüzde TVS'nin karşılaştığı en büyük sorunlardan biri, vergilerin özellikle Gelir Vergisi'nin yatay adalet ilkesi doğrultusunda tabana yayılamamış olmasıdır. Bu nedenle vergi güvenliği açısından öncelikle verginin tabana yayılmasının sağlanması gerekmektedir.

Vergilemede diğ er önemli bir konu, vergi yasalarının basit, açık, anlaşılır ve günümüzün ihtiyaçlarına cevap veren, mevzuat dağ ınıklığ ının olmadığı, kolay uyulabilecek bir yapıya kavuşturulmasıdır. Ayrıca ekonomik boyutu olan diğ er mevzuat ve kanunların da vergi güvenliğ ine ilişkin düzenlemelere uyumlu ve vergi güvenlik uygulamalarını destekleyici olmaları sağ lanmalıdır. Vergi ödenebilir bir düzeyde olmalı, ticari hayatı geriletici ya da mükellefin ödeme gücünü yıpratıcı düzeyde olmamalıdır. Vergi matrahı ve oranları optimal düzeye çekilerek vergi vermeyi teşvik edici düzeyde ve mükellef kitlelerinin tamamını kapsayacak nitelikte olması sağ lanabilir. Çünkü vergi yükünün ödeme gücünün üzerinde ve ağır olması vergi yükümlülerinin büyük bir bölümünün vergiye karşı direnç göstermelerine neden olmaktadır.

Beyan usulünün gereğ i olarak, vergilemeye ilişkin yerine getirilmesi zor görevlerin mükelleflere yüklenmesi vergiye karşı tepki oluşturmaktadır. Bu nedenle vergilemede, yükümlülere vergilemeye ilişkin bütün ödevlerin yerine getirilmesinde kolaylıklar sağ lanmalıdır. Ayrıca vergi idaresi ile mükellefler arasında işbirliğ i geliştirilmeli ve vergiye karşı direnç karşılıklı anlaşmalarla çözümlenmelidir. Beyana dayanan bir vergi sistemlerinde, defter ve belge düzeni beyanın doğruluğ u açısından önem arz etmektedir. Türkiye’de kayıt dışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri olarak görülen belge düzeni maalesef tam olarak yerleşememiştir. Belge düzeninin yerleşmesinde indirim konusu yapılması dolayısıyla KDV önemli bir katkı sağlamıştır. Yükümlülerin çıkar çatışması dolayısıyla belge alıp vermeleri sayesinde bir otokontrol oluşmuştur. Bu da belge düzeninin oluşumu ile birlikte vergi güvenliğ ine katkı sağlamıştır. Dolayısıyla benzer uygulamalar ile diğ er vergi kanunlarında da otokontrol sağlayacak yöntem ve düzenlemelere yer verilmesi sağ lanabilir. Geliştirilebilecek otokontrol mekanizmaları ile vergi kanunları arasında bütünlük de sağ lanabilecektir.

Her ülkenin vergi sisteminde mükelleflerin kanuni yollardan vergi yüklerini azaltabilecekleri indirim, istisna ve muafiyetler bulunmaktadır. Türkiye’de GV’de yer alan basit usulde vergilendirme, çok fazla sayıdaki muafiyet ve istisna uygulamaları dolayısıyla kayıt dışılığ ı artırıcı yönde etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla ekonomik nedenlerle zorunlu olanlar dışındaki muafiyet ve istisnaların kaldırılması çözüm önerisi olarak geliştirilebilir. Bu kapsamda basit usulde vergilendirmenin kapsamı da daraltılabilecektir.

Vergi planlaması, vergi yükünün en aza indirilmesini sağlayacak en etkin vergi alternatifinin seçilmesidir ve yasalara aykırılık teşkil etmez. Günümüzde küreselleşme ile beraber ekonomik anlamda sınırlar ortadan kalkmış ve kayıt dışı ekonomik faaliyetler de evrensel hale gelmiştir. Bunun sonucunda uluslararası vergi planlaması kavramı doğmuştur. Küreselleşme ile beraber ülkelerin yatırımcılara bakışı da değişmiş ve yatırımcıları ülkelerine çekebilmek amacıyla rekabet etmeye başlamışlardır. Rekabet etmek için başvurulan yöntemlerin başında ise vergisel avantajlar gelmektedir. ÇUŞ vergi planlaması yaparak sunulan bu vergisel avantajlardan yararlanmakta ve vergi yüklerini azaltmayı amaçlamaktadırlar.

Ancak ÇUŞ'ların belirledikleri ulusal ve uluslararası vergi planlaması şekilleri, ulusal ekonomilere zarar vermekte ve ulusal vergi gelirlerini aşındırmaktadır. Uluslararası vergi planlamasının, ulusal ekonomilere vereceği zararlar dolayısıyla vergi rekabeti yaratan uluslararası tehditlere karşı devletler ulusal mevzuatlarında güncellemeler yaparak önlemler almaya çalışmaktadırlar. Ayrıca bu vergi planlama şekillerinin vergi gelirlerini aşındırması ve vergi planlaması şekillerinin agresif vergi planlaması şekillerine dönüşmesi yani yasal çerçeveden çıkılması sonucunda devletler bazı sınırlamalara başvurumaktadırlar.

TVS, işletmelerin vergi planlaması yaparak vergi yüklerini azalmalarına olanak sağlayan bazı uygulamalara yer vermektedir. Özellikle gelir vergisi mükellefleri için sağlanan bu avantajların yanında vergi gelirlerinin aşınmasını engelleyecek bazı vergi güvenlik önlemleri de yer almaktadır. GVK'nda yer alan vergi planlama şekillerinden özellikle "Gelir Vergisi Stopaj Desteği", "Şahıs Sigorta Primleri" ve "Gıda Bankacılığı"na yönelik düzenlemeler mükellefler açısından büyük avantajlar sağlamaktadır. Ancak bu uygulamalar ülkenin içinde bulunduğu konjoktüre, ekonomik ve siyasi şartlara göre değişiklik gösterebilmektedir. Yani sık mevzuat değişiklikleri yaşanmaktadır. Yaşanan bu sık mevzuat değişiklikleri dolayısıyla mükelleflerin bu değişiklikleri kavraması ve yatırımlarını bu avantajlara göre koordine etmeleri zorlaşmaktadır. Bu da mükellefleri agresif planlama yöntemlerine yöneltmektedir.

TVS'de, GV'de yer alan vergi güvenlik önlemlerinin genel anlamda istenilen etkinliği sağlayamadıkları gözlenmektedir. Özellikle ticari kazançlarda vergi güvenlik önlemi olarak öngörülen "Asgari Vergi" uygulamasının yapılan bazı

değişikliklerden sonra etkinlik alanı kalmamıştır. Dolayısıyla ticari kazançlar açısından vergi güvenliğini sağlayacak vergi güvenlik önlemlerine ihtiyaç vardır. Zirai kazançlarda da vergi güvenlik önlemi olarak düzenlenen bir uygulama yoktur. Gelirin stopaj yolu ile vergilendirilmesi güvenlik önlemi olarak değerlendirilebilir. Ancak aksine zirai kazançlarda stopaj yolu ile vergilendirme belge ve kayıt sisteminin yerleşmesine engel olmaktadır. Bundan dolayı gerçek usulde vergilendirmenin yaygınlaşması ve etkin kullanımı sağlanabilir. Zirai kazançlarda ayrıca kurumların bazı uygulamaları da vergi güvenlik önlemlerine katkı sağlamaktadır. Bu uygulamalar, “Çiftçi Belgesi Düzenlenmesi” ve tevkif yolu ile vergilendirmede kullanılan “Müteselsil Sorumluluk” uygulamalarıdır. Gayrimenkul sermaye iratlarında ise vergi güvenlik önlemi olarak uygulanan “Emsal Kira Bedeli” etkinlik sağlayan bir uygulamadır.

KVK’da ise vergi planlaması ile vergi güvenlik önlemleri uygulamalarının paralellik gösterdiği görülmektedir. Küreselleşmeyle birlikte ekonomik anlamda sınırlar ortadan kalkmış ve kayıt dışı ekonomik faaliyetler de küresel hale gelmiştir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetler ve bu faaliyetler sonucunda işlenen ekonomik suçlar küreselleşen bu ortamda gelişme ortamı bulduğu bütün ülkelerde rahatça yayılabilmektedir. ÇUŞ’ların vergi planlaması yöntemi olarak başvurduğu devletlerinde aynı adlarla kanunlarında düzenledikleri bazı uygulamalar mevcuttur. TVS’de de bu uygulamalara yer verilmektedir. TVS’de özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren ve ÇUŞ olarak adlandırılan işletmelerin vergi kaçırmalarını önlemek amacıyla 5520 sayılı KVK’da yer verdiği bu vergi güvenlik önlemleri; “KEYKK”, “Örtülü Sermaye”, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç” ve “Vergi Cennetleri” şeklinde sıralanabilir. Ayrıca vergi güvenlik önlemi olarak birçok kanunda düzenlenen “Stopaj” uygulaması da önemli bir vergi güvenlik müessesesidir.

TVS’de yer alan vergi güvenlik önlemlerinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için özellikle uluslararası boyutu olan “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç”, “KEYKK” ve “Vergi Cennetleri” konularında uluslararası işbirliğine gidilmesi sağlanabilir. Diğer ülkeler ile ikili anlaşmalar ve bilgi değişimleri yapılabilir. Ayrıca AB ve OECD gibi uluslararası kuruluşların belirledikleri ve devletlere tavsiye ettikleri uyumlaştırma kanunları düzenlenebilir. Türkiye’de özellikle vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelere yönelik mevzuat

düzenlemelerinin etkinlik sağlamasına yönelik çalışmalar geliştirilebilir. Öncelikle yapılması gereken, kanunun yürütmeye verdiği sorumluluğun yerine getirilmesidir. Kanunun çıkartıldığı 2006 yılından itibaren ilan edilmesi beklenen vergi cenneti ülkeler ilan edilmelidir. Bu sayede bu ülkeler için kanunda öngörülen % 30 kesinti uygulama hükmü uygulanabilir ve kayıp kaçak önenebilecektir. Ayrıca ilan edilen bu ülkeler ile ikili anlaşmalar sağlanarak da kayıp ve kaçak ile mücadele edilebilir.

TVS’de vergi planlamasını etkileyen bazı faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler dolayısıyla vergi planlaması kavramı Türk mali mevzuatında yerleşme imkânı bulamamıştır. Vergi planlamasını etkileyen en önemli unsur, sık mevzuat değişiklikleridir. Mevzuatın sık sık değiştirilmesi sadece yükümlüleri değil idareyi de olumsuz etkilemektedir. Bu durum idarenin hatalı işlemler yapmasına sebep olmakta bunun sonucunda ise hem idare vergi planlaması yapamamakta hem de yükümlülerin idareye olan güvenleri zedelenmektedir. Bu da yükümlüleri agresif vergi planlaması yapmaya yöneltmektedir. Ayrıca hukuki güvenlik ilkesinin ihlal edilmesi ve vergi planlaması yapmanın maliyetlerinin yüksek olması da vergi planlaması yapmayı zorlaştıran faktörler arasında sayılabilir.

Sonuç olarak, vergi planlaması, mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak için yerel ve uluslararası mali mevzuatlarda yer alan indirim, istisna ve muafiyetler gibi avantajlardan yararlanarak başvurduğu yasal bir süreçtir. Ancak mevzuatın sık sık değişmesi ve kanunların açık ve anlaşılır olmaması gibi nedenler vergi planlaması yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum mükellefleri vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve peçeleme gibi agresif vergi planlaması yapmaya yöneltmekte ve devletin gelirlerinin azalmasına sebep olmaktadır.

TVS’de bu tür vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi için geliştirilen vergi güvenlik önlemleri mevcuttur. Özellikle KVK’da ve GVK’da bu tür düzenlemeler yer almaktadır. Ancak bu düzenlemelerin ve yapılan vergi denetimlerinin vergi kayıp ve kaçagını önlemek açısından yeterli olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu sebeple vergi sisteminin daha önce de uygulanan “Hayat Standardı Esası”, Ortalama Kâr Haddi Esası” ve “Servet Beyanı” gibi otokontrol sağlayacak araçlarla donatılması ve kanunların uygulama aşamasında meydana gelen aksaklıkların giderilmesi öncelikli çözüm önerileri olarak önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- Acinöroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Yıl:1 Cilt:1 Sayı:2, Kış 2009, ss. 147-169.
- Ağcakaya, S. ve Yıldırım, Y. (2015). Vergi Bilinci Ve Vergi Uygulamaları Karşısında Mükelleflerin Davranışları: İstanbul İli Örneği. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 1 (2), 85-96. Retrieved from <http://dergipark.org.tr/sbder/issue/350627> Erişim: 20.04.2019.
- Akarçay Öğüz, A. ve Akarçay, Ç. (2015). Türkiye’de Uygulanan Gıda Bankacılığı Sisteminin İşleyişi ve Vergisel Avantajlarının Diğer Ülkelerle Karşılaştırılması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt: 11,Sayı: 44, Temmuz 2015, ss.1-16.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akın, V.Y. Er, S. ve Özcan, İ. (2007). Vergide Mütessesil Sorumluluk ve Uygulamada Sıkça Rastlanılan Örnek Olaylar. <http://www.alomaliye.com/2007/06/07/vergide-muteselsil-sorumluluk/> Erişim: 12.04.2019
- Aksoy, Ş. (1982). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Beyazıt-İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksümer, E. (2014). Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış. *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı: 180, Eylül 2014, ss. 63-70.
- Aktan, Coşkun C. (1990). Vergi Tahsilatında Etkinlik. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 5. ss. 31-42.
- Amadasun, A. B. and Igbinsosa, S. O. (2011). Strategies For Effective Tax Planning. *Franklin Business & Law Journal*, Issue 2, pp. 51-64.
- Aras, F. (2015). Vergi Hukukunda Muvazaa ve Hukuki Sonuçları. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 322, Temmuz, ss. 162-167.
- Arıkan, Z. (1991). Türkiye’de Peşin Vergi Uygulamaları. Dokuz Eylül Üniversitesi. *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 6, Sayı: 2. ss. 213-224.
- Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Y.2007, C.12, S.3 s.227-252.*

- Arslan, M. (1994). Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Fakültesi*, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Arslan, M. ve Biniş, M. (2012). Türk Vergi Sisteminde Basit Usulde Vergilendirmenin Etkinliği. *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, (112).
- Arslaner, H. (2013). Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen Finansman Giderleri Ve Düzeltme Kaydı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 6(2).
- Atabey, T. ve Akkurt, İ. (2019). *2019 Yılı Gelir Vergisi Rehberi*, MART-2019
- Ateş, S.A. (2017). Gelir Vergisi Stopaj Teşvikine İlişkin Düzenleme, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 343, ss. 154-158.
- Ateşgaoğlu, E. (2011). Kar Payının Peçeleme İşlemleri İle Gizli Şekilde Dağıtılması. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), ss. 113-123.
- Atılğan, M. H. (2017). Türkiye’de Bireysel Emeklilik Sisteminin Teşvik Yapısının Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 247, Ağustos 2017, ss. 214-223.
- Avi-Yonah, R. S. (2007). Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime. *University of Michigan Law School Scholarship Repository*, pp. 130-138.
- Ay, A. Sugözü, İ.H. ve Erdoğan, S. (2014). Türkiye’de Vergi Yükünün, Enflasyonun ve Vergi Affı Beklentisinin Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi Üzerine Ampirik Bir Uygulama (1985-2012). Selçuk Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Dr. Mehmet YILDIZ Özel Sayısı, ss. 23-32
- Bahçe, A.B. ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi Planlaması Temelinde Kamu Yararı: Kurumlar Vergisi Üzerine Teorik Bir Yaklaşım, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Yıl:2017 Cilt:24 Sayı:1, ss. 1-20.
- Bakmaz, Z. (2008). Yargı Kararları Işığında Emsal Kira Bedeli Uygulaması, İSMMO, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 90, ss. 179-192.
- Bala, S. K. (2007). Tax Planning In Business: Bangladesh Perspective. *Available at SSRN 991329*. pp. 1-21.

- Bay, H. ve İnneci, A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye’de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, Cilt: 2, Sayı: 2. ss. 38-61.
- Bayraklı, H. H. (2009). *Genel Vergi Hukuku*. Afyonkarahisar. Celepler Matbaacılık.
- Bayraklı, H. H. Saruç. N. T. ve Sağbaş, İ. (2004). Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları. *19. Maliye Sempozyumu*, Antalya. ss. 204-240.
- Berksoy, T. ve Demir, İ. (2004). Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerine Politik Etkiler. *19. Maliye Sempozyumu*, Antalya. ss. 513-532.
- Bernheim, B. D. (1989). Incentive Effects of the Corporate Alternative Minimum Tax, Northwestern University and NBER, <http://www.journals.uchicago.edu/t-and-c> Erişim: 31.11.2018
- Beşel, F. (2017). Türkiye’de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler ile Analizi, *Sayıştay Dergisi*, Sayı:107 Ekim – Aralık, ss. 65-98
- Beşel, F. ve Gürdal, T. (2017). Almaya ve Fransa’da Verdi Denetimi, *2nd International Congress on Political, Economic and Social Studies*, ICPESS=, 19-22 May 2017. ss. 190-200
- Bilen, A. (2007). Ticari Defterler ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Ticari Defterlere İlişkin hükümlerin Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 34, ss. 121-132.
- Bilge, S. (2005). ABD İç Gelir İdaresinde (Irs) Elektronik Vergi Yönetimi Uygulaması, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 199, Nisan 2005, ss. 190-204.
- Bilici, N. (2015). *Vergi Hukuku*. Savaş Yayınevi, Ankara.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2015). *Kamu Maliyesi*. Ankara. Savaş Yayınevi.
- Birinci, N. ve Eser, L. Y. (2017). Vergi Kayıp ve Kaçaklarıyla Mücadelede BEPS Eylem Planı ve Değerlendirilmesi. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Eylül 2017, Cilt:3, Sayı:3, ss. 447-459.
- Biyar, Ö. (2006). Gayrimenkul Sermaye İratların Emsal Kira Bedeli Uygulaması. www.alomaliye.com/2006/11/01/gayrimenkul-sermaye-iratlarin-emsal-kira-bedeli-uygulamasi/ Erişim: 20.02.2019

- Biyan, Ö. (2010). Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: “Eleştiriler ve Öneriler”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 12, Özel Sayı, 2010. (Basım Yılı: 2012). ss. 27-55.
- Caldwell, J.G. (2000). *The Value-Added Tax: A New Tax System for the United States, Printed in the United States of America.*
- Can, İ. (2004). Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri, *Maliye Dergisi*, S, 145.
- Cangir, N. (2001). Muhasebecilik ve Müşavirlik Mesleği: Vergi İdaresi ve Vergi Denetimi Açısından Bir Değerlendirme. *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 241, Eylül 2001. ss. 29-40.
- Combe, M. (2018). France, Worldwide Tax Summaries, Corporate Taxes 2018/19. www.pwc.com/taxsummaries Erişim: 10.12.2018
- Crane, S. E., and Nourzad, F. (1990). Tax Rates and Tax Evasion: Evidence From California Amnesty Data. *National Tax Journal*, 189-199. https://www.jstor.org/stable/41788836?seq=1#metadata_info_tab_contents Erişim: 24.10.2018.
- Curry P. A. Hill C. and Parisi F. (2007). Creating Failures in the Market for Tax Planning. *University of Minnesota Law School Legal Studies Research Paper Series Research Paper No. 07-07*. <http://ssrn.com/abstract=978245> Erişim: 15.04.2019.
- Çakar, E.P. ve Saraçoğlu, F. (2014). Vergi Kaçakçılığı İle Mücadelede Yeni Bir Model: Vergi Polisi Müessesesi (Fransa Örneği), *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 5 Sayı:2 Yıl 2014, ss. 51-68.
- Çakır, M. (2016). Agresif Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 328, Ocak 2016, ss.151-162.
- Çakır, M. (2017). Çok Uluslu Şirketlerin Vergi Cennetlerine İlgisi ve Türkiye Uygulamalarının Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Genç Akademi Sosyal Bilimciler Sempozyumu 2017 Özel Sayısı, ss. 287-311.

- Çamurcu, Z. N. (2017). Vergi Cennetleri İle Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: “OECD- BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma”. *International Journal of Public Finance*. Cilt: 2, Sayı: 2, ss. 226–244.
- Çavuş, A. (2006). Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi*.
- Çelebi, A.K. ve Özcan, P.M. (2017). Transfer Fiyatlandırması Uygulamaları: Seçilmiş Ülkeler Açısından Bir Değerlendirme. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 2, ss. 277-294.
- ÇELENOĞLU, N. (2012). Vergi Hukukunda Delil Sistemi. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 0 (14), . <http://dergipark.gov.tr/iumamk/issue/> Erişim: 08.10.2018.
- Çukuçayır, S. (2011). Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması. *Maliye Dergisi*, Sayı: 161, ss. 326-336.
- Değirmendereli, A. (2014). Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu- Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümü, 16-20 Mayıs 2014- Antalya*.
- Demir, İ.C. (2008). ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İ.İ.B.F Dergisi*, (C.X ,S I, 2008) ss. 275-296.
- Demir, İ.C. ve Kaya, P.B. (2017). Çiftçilerin Vergi Algısı Ve Vergi Uyumu: Ampirik Bir Çalışma. *AKÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi - Cilt: 19, Sayı: 2, Yıl: Aralık 2017, ss. 127-141*.
- Demircan, E. S. (2004). Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme. *19. Maliye Sempozyumu, Antalya. ss. 533-572*.
- Demirli, Y. (2015). Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri: Gelir Vergisi Stopajı Teşviki/Desteği Ve Ücret İstisnası, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt: 11, Sayı: 25, ss. 141-162

- Devlet Planlama Teşkilatı. (2001). Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), Kayıtdışı Ekonomi, *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. DPT Yayınları. Ankara.
- Devlet Planlama Teşkilatı. (2007). Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013). Vergi. *Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. TC. Başbakanlık.
- Dızman, Ş. Ve Yanık, R. (2016). Türkiye’de Şeffaflık ve Hesap Verilebilirliğin Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybı Açısından Ekonomik Kalkınmaya Etkilerinin Değerlendirilmesi. *World of Accounting Science*, 2016;18 (Özel Sayı-1). ss. 337-368
- Doğan, A. ve Kabayel, M. (2016). Küresel Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri Üzerine Değerlendirmeler. *Liberal Düşünce Dergisi*, Sayı: 21, ss. 99-122.
- Doğanyığıt, S. (2004). Vergi Kayıp ve Kaçağının Önlenmesinde Yeni Arayışlar: Mükellef Haklarının Korunması ve Mükelleflerin Vergiye Karşı Dirençlerinin Minimize Edilmesi. *19. Maliye Sempozyumu*, Antalya. ss. 793-800.
- Dönmez, H. (2013). Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşviki (Geçici Madde 80), *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 294, ss. 113-118
- Dura, İ.H. (2019). Vergi Bilinci Nedir, Nelerden Etkilenir? *Vergi Sorunları Dergisi*, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi/i-hakki-dura/vergi-bilinci-nedir-nelerden-etkilenir/137> Erişim: 17.04.2019.
- Durmuş, N.K. (2016). Türk Ve Fransız Vergi Hukuku Kapsamında Mükelleflerin Korunması, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 48, Temmuz-Aralık 2016 ss. 99-122.
- Edizdoğan, N. Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2012). *Kamu Maliyesi*. Bursa. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Egeli, H. ve Dağ, M.(2012). Türk Vergi Hukuku Açısından Mükellef Haklarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. Sayı: 163, Temmuz-Aralık 2012. ss. 130-146.
- Ekinci, F. (2012). Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması, *Dumlupınar Üniversitesi SBE Dergisi*, 32, ss. 191-200.

- Ekinci, F. (2015). 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Güvenlik Müesseselerine İlişkin Yeni Düzenlemeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (17).
- Erbaşlar, G. (2011). Elektronik Ticarete Belge Düzeni Ve Muhasebe İşlemleri. *Ejovoc (Electronic Journal of Vocational Colleges)*, 1(1). ss. 184-199.
- Erdal, Ö. (2013). ABD’de Federal Gelir Vergisi Uygulaması-1, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 298, Temmuz 2013.
- Erdem, M. Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2012). *Kamu Maliyesi*. Bursa. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erdem, T. (2012). Vergi Hukukunda Finansman Giderlerinin Sınırlandırılması Sorunu. *Maliye Dergisi*, Sayı: 162, ss. 316-361.
- Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Eroğlu, O. Ve Eftekin, Ö.Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 11, Yıl 11, Sayı 2, 2015, ss. 233-250.
- Feenberg, D.R. and Poterba, J.M. (2003). The Alternative Minimum Tax And Effective Marginal Tax Rates, *Massachusetts Institute of Technology Department of Economics Working Paper Series*, Working Paper 03-37 October 2003.
- Gedik, G. (2011). Türk Vergi Hukukunda Kontrol Edilen Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 17(3-4), 85-112.
- Gelir İdare Başkanlığı. (2007). İkmalen ve Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri. *Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*, Yayın No:42, Eylül, 2007, Erişim Adresi; www.gib.gov.tr (23.10.2018).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2018). Basit Usule Tabi Mükellefler için Vergi Rehberi. *TC. Maliye Bakanlığı. Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*, Yayın No: 260. Ocak 2018.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*, Yayın No: 273
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2019). Menkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi. *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*, Yayın No: 269.
- Gerçek, A. (2003). *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*. Ekin Kitapevi. Bursa.
- Gökten, S. ve Karabudak, Ç.Ö. (2017). Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye'nin Merkez Olarak Kullanıldığı Bir Vaka Çalışması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran 2017, 19(2), ss. 547 – 566.
- Grubert, H. (2000). Tax Planning by Companies and Tax Competition by Governments Is There Evidence of Changes in Behavior? pp. 113–142. <http://www.nber.org/chapters/c10722> Erişim: 11.12.2018.
- Güler, A. Ve Karaca, C. (2017). Türkiye’de Etkin Bir Vergi Sisteminin Kurulmasına İlişkin Politika Önerileri, *Proceedings of 2nd International Conference on Scientific Cooperation for the Future in the Economics and Administrative Sciences*, September 6-8, 2017 Thessaloniki, Greece, pp.165-177.
- Gümüş, E. Basit Usulde Vergilendirmenin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, Sayı: 378. Şubat 2013. ss. 75-83.
- Gümüş, E. ve Bilge, S. (2006). 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Önlemleri ve Gereklilikleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 219, Aralık 2006, ss. 120-133.
- Gündoğdu, A. (2016). *Finansal Piyasalar Ve Kurumlar Teori ve Türkiye Uygulamasına Güncel Bakış*. Editör: Dr. Aysel Gündoğdu, Seçkin Yayıncılık.
- Güngör, K. (2016). Vergi Yapısında Bir Reform Önerisi Olarak Vergi İndirimleri Politikası ve Türk Vergi Sistemi. *AKÜ İİBF Dergisi-Cilt: XVIII Sayı: 1 Yıl: Haziran 2016*, ss. 133-147.
- Gürel, O. (2012). Vergi Reformları-Ortalama Kar Haddi Müessesesi-Gider Bildirimi Esası-Uzlaşma-Ceza İndirimleri. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (11).

- Haan, P. And Steiner, V. (2004). Distributional and Fiscal Effects of the German Tax Reform 2000 A Behavioral Microsimulation Analysis, *Free University of Berlin and DIW Berlin*.
- Hayran, S. (2013). Türkiye’de Tarım Kesiminin Vergilendirilmesi, *Iğdır Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 1, ss. 69-72.
- Hazman, G. G. (2010). Türkiye’de Mali Nitelikteki Teşviklerin Doğrudan Yabancı Sermaye Üzerindeki Etkisi: Toda-Yamamoto Nedensellik Analizi Çerçevesinde Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 262-277.
- Hines, J. R. (1996). Tax Policy and The Activities Of Multinational Corporations. *Nber Working Paper Series*, National Bureau Of Economic Research, 1050 Massachusetts Avnue, Cambridge, MA 02138, May 1996.
- Işık, K. Organ, İ. Karayılmazlar, E. ve Işık, H. (2005). *Kamu Maliyesi*. Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa.
- İbiş, C. (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması, İSMMO, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 68, ss. 72-79.
- Jorgenson, D.W. (1993). Reconstructing The Agenda For U.S. Tax Reform, *Eastern Economic Journal*, Vol. 19, No. 4, Fall 1993, Harvard University.
- Kalenderoğlu, M. (2015). *Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma*, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.
- Kara, D. ve CAN, A.V. (2017). Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında İlişkili Kişi Kavramının 6728 Sayılı Kanun Kapsamında Değerlendirilmesi. *İşletme Bilimi Dergisi*, 5 (1), ss. 13-33.
- Kara, E. ve Öztürk, E. S. (2016). Vergi Kayıp Ve Kaçağının Önlenmesine Yönelik Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaklaşımları Gaziosmanpaşa İlçesinde Bir Araştırma. *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(1), ss. 25-36.
- Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri, *TBB Dergisi*, 2014 (115), ss. 211-242
- Karadağ, N.C. (2012). Vergi Alacağının Güvence Altına Alınmasında Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuka İlişkin Özellikli Durumlar. *Maliye Dergisi*, Sayı: 162, Ocak -Haziran 2012. ss. 238-255.

- Kargı, V. Yaygır, T. (2016). Küreselleşme, Vergi Rekabeti ve Türkiye’de Vergi Yükü. *International Journal of Public Finance*, Cilt: 1, Sayı: 1, ss. 1-22.
- Kartaloğlu, E. (2007). Ödünç Para Alma Ve Verme İşlemlerinde Örtülü Sermaye Müessesesi İle Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Müessesesinin Yarattığı Paradoks, I. Giriş ve Genel Bilgi. Gelirler Kontrolörü.
- Karyağdı, N. (2006). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi, *T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı*, Kasım 2006, Ankara.
- Kılıçer, İ.P. (2017). Vergi Planlamasının Kötüye Kullanımını Önleyici Bir Etken Olarak İşletmelerde Vergi Uyumunun Sağlanmasına Yönelik Politikalar, *İSMMMÖ, Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2017, ss. 109-124.
- Kızılot, Ş. (2002). Bono ve Tahvil Almanın Dayanılmaz Cazibesi. <http://www.hurriyet.com.tr/bono-ve-tahvil-almanin-dayanilmaz-cazibesi-107883> Erişim: 04.03.2019.
- Kızılot, Ş. ve Taş, M. (2011). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara. Yaklaşım Yayıncılık.
- Korkmaz, M. (2015). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye’nin Durumu. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 322, Temmuz, ss. 140-153.
- Küçük, Ş. (2015). Avrupa Birliğinde Vergi Güvenlik Önlemleri, *Vergi Dünyası*, Sayı: 402, Şubat 2015. ss. 47-54.
- Lyon, A.B. and Silverstein, G. (1995). The Alternative Minimum Tax and the Behavior of Multinational Corporations, *National Bureau of Economic Research*, <http://www.nber.org/books/feld95-2> Erişim: 31.11.2018.
- Merter, M. E. Acar, İ. A. ve Arslan, E. (2007). “Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi”. *Maliye Dergisi*, Sayı: 153. Temmuz-Aralık 2007.
- Müezzinoğlu, Z. (1980). “Türk Vergi Sisteminin Genel Görünümü ve Vergi Güvenlik Önlemleri”, *Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri*. İ.İ.T.A. Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, Hüsnü Tabiat Matbaası. İstanbul. ss. 3-7
- Nar, M. (2015). Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt: 8 Sayı: 37 Nisan 2015, ss. 925-940.

- OECD. (2010). Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi. Türkçe Baskı 2017, *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*.
- OECD. (2015). G20/OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, *OECD'nin G20 Bakanlar ve Merkez Bankası Başkanlarına Raporu*, Eylül 2015.
- Oktar, S. A. (2013). *Vergi Hukuku*. Türkmen Kitapevi. İstanbul.
- Orkunoglu, I. F. (2010). Hazine Bonosu ve Devlet Tahvillerinin Vergilendirilmesi, *Gazi Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü*, ss. 7-12.
- Ortaç, F. R. (1999). Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması, *G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 2/99, ss. 105-115
- Ortaç, F.R, ve Atabey, S.E. (2016). Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Kontrol Edilen Kurum Kazancı ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Açısından Uygulamasının İncelenmesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 1, ss. 63-77.
- Ömercioğlu, A. (2016). Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar, *Ankara Üni. Hukuk Fak. Dergisi*, 65 (4), ss. 2277-2304
- Öncel, M. Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2015). *Vergi Hukuku*. Ankara. Turhan Kitapevi.
- Öncel, S. Y. (2001). Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi. İ.Ü. İktisat Fakültesi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 39. Seri, ss. 37-56.
- Öz, E. ve Akdemir, T. (2002). ABD Vergi Sistemi, *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2002 Sayı:168.
- Özbek, H.N. (2016). Mevzuatımızda Yer Alan Gelir Vergisi Stopaj Teşvikleri, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 332, ss. 33-43
- Özbilen, Ş. (2012). *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitapevi. Ankara.
- Özcan, M. (2015). "KDV Tipleri Türkiye'de Uygulanan KDV Tipi", *International Anatolia Academic Online Journal / Sosyal Bilimler Dergisi*, 3 (2), 39-44.

- Özdemir, A. A. (2014), Gıda Bankacılığı ve Vergisel Teşvik Boyutu, <http://www.bilgidenetim.com/gida-bankaciligi-ve-vergisel-tesvik-boyutu.html>
Erişim Tarihi: 15.04.2019.
- Özdemir, B. (2006). *Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*. Maliye ve Hukuk Yayınları. Ankara.
- Özden, E. (2019). Vergi Avantajları Boyutuyla Gıda Bankacılığı Sistemi. İSMMMÖ, *Mali Çözüm Dergisi*, 29(151), ss. 123-143.
- Özmen, M. A. (2008). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Öztürk, N. (2012). *Maliye Politikası*. Bursa. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Pehlivan, O. ve Öz, E. (2015). *Uluslararası Vergilendirme*.
- Pehlivan, Osman. (2016). *Vergi Hukuku*. Trabzon.
- Pehlivan, S. ve Gökbunar, A.R. (2010). Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Cilt: 17, Sayı: 1, ss. 99-119.
- Peker, İ. ve Kılıçer, E. (2017). Vergi Planlaması ve İşletmeleri Vergi Planlaması Yapmaya Yöneltebilecek Uygulamalar. *Akademik Bakış Dergisi*, Sayı: 61 Mayıs - Haziran 2017 Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, ss. 900-911.
- Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 14, ss. 345-362.
- Ring, D. M. (2002). One Nation Among Many: Policy Implications of Cross-Border Tax Arbitrage. *Boston College Law Review*, Volume: 44, pp. 79-175.
- Rohatgi, R. (2002). *Basic International Taxation*. Kluwer Law International, London / The Hague / New York.
- Rohatgi, R. (2005). *Basic International Taxation*. Second Edition Volume I: Principles. Principles of International Taxation.
- Rumpf, C. And Schüller, G.U. (2014). Federal Almanya Cumhuriyeti Anayasası, Tercüme.
- Sağbaş, İ. (2013). *Vergi Teorisi*. Kalkan Matbaacılık. Ankara.

- Saraç, Ö. (2006). *Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi*. Maliye Hukuk Yayınları. Ankara.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010. ss. 262-277.
- Saraçoğlu, F. ve Çakır, M. (2017). Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, VOL: 4, NO. 8, ss. 94–106. <http://dx.doi.org/10.20860/ijoses.332275> Erişim: 15.11.2018.
- Saral, T. (1980). “Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri”, *Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri*. İ.İ.T.A. Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, Hüsnü Tabiat Matbaası. İstanbul. ss. 101-121.
- Saydam, G. (2016). Vergi Güvenlik Yöntemleri. www.grs.com.tr/tr/medya/goksel-r-saydam-yazilari/1267-vergi-guvenlik-yontemleri-1.html Erişim: 17.01.2019
- Scabrosetti, S. (2002). Tax System And Reforms In Europe: France, *Societa Italiana di Economia Pubblica*, Working Papers No. 186/2002.
- Schafer, A. Spengel, C. (2004). International Tax Planning in the Age of ICT. Discussion Paper No. 04-27, <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0427.pdf> Erişim: 15.11.2018.
- Schalck, C. (2017). Tax Measures and Household Financial Behaviour: Evidence from France, *The Quarterly Review of Economics and Finance*, www.elsevier.com/locate/qref Erişim: 15.12.2018.
- Schmidt, K. (2018). Germany, Worldwide Tax Summaries, Corporate Taxes 2018/19. www.pwc.com/taxsummaries Erişim: 10.12.2018
- Schreiber, U. (2000). German Tax Reform - An International Perspective, *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, Vol. 57, No. 4 (2000), pp. 525-541. <https://www.jstor.org/stable/40912947> Erişim: 05.12.2018.
- Sezgin, B. (2011). Son Gelişmeler Işığında Emsal Kira Bedeli Esası, İSMMMÖ, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, ss. 223-230.
- Sezgin, B. (2012). Gerçek Kişilerce Beyan Edilmesi Gereken Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı. İSMMMÖ, *Mali Çözüm Dergisi*, ss. 143-152.

- Sürmen, Y. ve Aygün, D. (2009). Türkiye’de Gıda Bankacılığı ve Muhasebe İşlemleri. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Yıl 2009, Cilt: XXVI, Sayı: 1.
- Şahiner, M. E. (2011). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Kast Unsuru. *Mali Kılavuz Dergisi*, Ekim-Aralık, ss. 85-93.
- Şanver, C. (2013). Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Vergi Güvenlik Önlemlerine Uyumu Araştırması. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Şenyüz, D. Yüce, M. ve Gerçek, A. (2013). *Türk Vergi Sistemi*. Ekin BasımYayın Dağıtım, Bursa.
- Şimşek, S. (2013). 5225 Sayılı Kanun Kapsamındaki Yatırımlara Yer Tahsisi, Gelir Vergisi Stopajı Desteği ve Uygulanan Diğer Teşvikler-1, *Mali Kılavuz Dergisi*, Ocak-Mart 2013, ss. 97-112
- Şişman, B. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlama Yöntemleri*, Yaklaşım Yayınları.
- Tanzi, V. and Zee, H. H. (2000). Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries. *National Tax Journal*, Vol. 53 no. 2 (June 2000) pp. 299-322.
- Taş, M. (1994). Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Önlemler. *10. Maliye Sempozyumu*.
- Taşdelen, A. (2010). Hukukî Açından Zirai Kazançların Vergilendirilmesi, *Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi*, Sayı: 23(2), ss. 137-144
- Taşkan, Y. Z. (2005). Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükellef Tepkileri. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 54. Seri / Yıl 2010. ss. 68-90.
- Taşkın, Y. (2012). Vergi Planlaması Yöntemi Olarak Amortismanların Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi, *İSMMMÖ, Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık 2012, ss. 99-111.
- Taytak, M. (2010). İlköğretim 2. Kademe Öğrencilerinde Vergi Bilincinin Tespiti: Ampirik Bir Araştırma. *Maliye Dergisi*, 158, 496-512.
- Tekin, F. Ve Çelikkaya, A. (2018). *Vergi Denetimi*, Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar, Ankara.

- Topçu, N. ve Kaya, A. (2010). Gıda Bankacılığı ve Muhasebesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 24, Sayı: 3, ss. 257-266.
- Tugay, D. (2016). Muvazaa Ve Tasarrufun İptali Davası Konularını İçeren Hgk. 02.04.2014 T. E:2013/4-1016, K:436 Sayılı Kararın İncelemesi. *Leges Hukuk Dergisi*, SAYI: 82-83-84, Ekim-Kasım-Aralık, ss. 83-115.
- Turhan, S. (1968). Gelir Vergisinde Peşin Ödeme. *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, (15). ss. 295-306.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Filiz Kitapevi. İstanbul.
- Türkay, İ. (2019). 2018-2020 Döneminde İşe Alınacak Ücretlilere Sağlanan Gelir Vergisi Stopaj Teşviki, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 366, Mart 2019, ss. 40-46.
- Türkay, İ. (2019). Devlet Tahvili ve Hazine Bonoları Faiz Gelirleri ile Alım-Satım Kazançları Nasıl Beyan Edilecek? <https://vergialgi.net/devlet-tahvili-ve-hazine-bonolari-faiz-gelirleri-ile-alim-satim-kazanclari-nasil-beyan-edilecek> Erişim: 20.03.2019.
- Uçtum, A.T. ve Başer, M. (2013). Bireysel Emeklilikte Vergi Ve Sigorta İşlemleri, İSMMM, *Mali Çözüm Dergisi*, Ocak - Şubat 2013, ss. 225-236.
- Unctad. (2000). Tax Incentives and Foreign Direct Investment- A Global Survey. *United Nations Asit Advisory Studies*, No. 16, Geneva pp. 1-177.
- Unctad. (2004). Incentives. *UNCTAD Series on Issues in International Investment Agreements*, pp. 1-108.
- Vergi Denetim Kurulu. (2017). Faaliyet Raporu 2017. *Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı*. Strateji, İş Geliştirme Ve Kontrol Şube Müdürlüğü.
- Yakar, S. (2011). Türk Vergi Hukukunda Tarh İşleminin Yargısal Denetimi. *Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı*. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul.
- Yaman, S. ve Özkan, G. (2015). Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Yabancı Memleketlerde Ödedikleri Vergilerin Mahsubu. İSMMM, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs - Haziran 2015, ss. 59-70.
- Yeniçeri, H. (2004). Beyan Esasına Dayanan Vergilerde Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Psikolojik Nedenlerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. 19.

Maliye Sempozyumu, Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, Antalya, Mayıs, ss. 908-927.

Yeniçeri, H. (2005). Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri. *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı*. Doktora Tezi.

Yıldız, B. Yılmaz, C. ve Akbulut, G. (2016). Türkiye’de Basit Usulde Vergileme ile Toplam Vergi Gelirleri Arasındaki Nedensellik İlişkisi. *Global Journal of Economics and Business Studies*. Kış-2016. Cilt: 5 Sayı: 10. ss. 24-37.

Yılmaz, E. (2013). Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa İle Mukayesesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XVII, Y. 2013, Sayı: 1-2, ss. 1757-1781.

Yılmaz, M. M. (2013). Agresif Vergi Planlaması: OECD ve Avrupa Birliği’nin Bakış Açısı. *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2013, Sayı: 251, <http://kasim20113.blogspot.com/2015/08/agresif-vergi-planlamas-oecd-ve-avrupa.html> Erişim: 07.03.2019.

Yusufoğlu, A. (2016). Türk Vergi Sisteminde Seçimlik Vergi Planlaması Araçları ve Kısıtlayıcı Düzenlemeler. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 330. ss. 146-158.

Yücel, M. (2015). Bir Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Emsal Kira Bedeli Uygulaması, İSMMMO, *Mali Çözüm Dergisi*, Kasım-Aralık, ss. 131-146

E-KAYNAKLAR

EUROPA, https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/germany/index_en.htm Erişim: 11.03.2019.

GİB, <http://www.gib.gov.tr/node/82415> Erişim: 10.12.2018.

OECD, <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T> Erişim: 12.04.2019.

OECD, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1 Erişim: 17.03.2019.

OECD, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1m
Erişim: 17.03.2019.

KANUNLAR VE YÖNETMELİKLER

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,

<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.4.193&MevzuatIli-ski=0&sourceXmlSearch=gelir%20vergisi&Tur=1&Tertip=4&No=193> Erişim:
12.10.2018.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu,

<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.5520&MevzuatIli-ski=0&sourceXmlSearch=kurumlar%20vergisi&Tur=1&Tertip=5&No=5520>
Erişim: 12.10.2018.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası,

<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.5.2709&MevzuatIli-ski=0&sourceXmlSearch=anayasa&Tur=1&Tertip=5&No=2709> Erişim:
12.10.2018.

T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, Sayı: 31853594-101-779-3138, Konu. Kanun Tasarısı, 12.06.2013.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı (Seri No: 1),

<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=9.5.11219&MevzuatIli-ski=0&sourceXmlSearch=kurumlar%20vergisi> Erişim: 12.10.2018.

Vergi Usul Kanunu,

<https://www.mevzuat.gov.tr/Metin1.aspx?MevzuatKod=1.4.213&MevzuatIli-ski=0&sourceXmlSearch=vergi%20usul%20kanunu&Tur=1&Tertip=4&No=213> Erişim: 12.09.2018.