

**T.C.
STANBUL T CARET ÜN VERS TES
SOSYAL B L MLER ENST TÜSÜ
MUHASEBE VE DENET M ANAB L M DALI
MUHASEBE VE DENET M YÜKSEK L SANS PROGRAMI**

**TMS 12 GEL R VERG LER STANDARDI
AÇISINDAN
ELEKTRON K T CARET N MUHASEBES**

Yüksek Lisans Tezi

**Özcan KELEN
1150Y74205**

stanbul, 2015

**T.C.
STANBUL T CARET ÜN VERS TES
SOSYAL B L MLER ENST TÜSÜ
MUHASEBE VE DENET M ANAB L M DALI
MUHASEBE VE DENET M YÜKSEK L SANS PROGRAMI**

**TMS 12 GEL R VERG LER STANDARDI
AÇISINDAN
ELEKTRON K T CARET N MUHASEBES**

Yüksek Lisans Tezi

Özcan KELEN

1150Y74205

Danı man: Yrd. Doç. Dr. pek TÜRKER

stanbul, 2015

T.C.
İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAY SAYFASI

Yüksek Lisans Öğrencisi Özcan KELEN'nin "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından Elektronik Muhasebesi" konulu tez çalışması jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans tezi olarak (oybirliği / ~~oyçokluğu~~) ile başarılı bulunmuştur.

	Adı- Soyadı	İmza
Tez Danışmanı	: Yrd. Doç. Dr. İpek TÜRKER	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN	
Jüri Üyesi	: Yrd. Doç. Dr. Başak ERDEM RENA	

ONAYLI

Yukarıdaki jüri kararı Enstitü Yönetim Kurulunun / / tarih ve kararı ile onaylanmıştır.

ETİK KURALLARA UYGUNLUK YAZISI

Hazırladığım tez özgün bir çalışmam olup YÖK ve T.C.Ü. Lisansüstü Yönetmeliklerine uygun olarak hazırlanmıştır. Ayrıca, bu çalışmayı yaparken bilimsel etik kurallarına tamamiyle uyduğumu; yararlandığım tüm kaynakları gösterdimi ve hiçbir kaynaktan yaptığım ayrıntılı alıntı olmadığımı beyan ederim. Bu tezin ihtiva ettiği tüm hususlar şahsi görüşüm olup İstanbul Ticaret Üniversitesi'nin resmi görüşünü yansıtmamaktadır.

Özcan KELEN

GENEL B LG LER

Adı ve Soyadı	: Özcan KELEN
Anabilim Dalı	: Muhasebe ve Denetim
Program	: Muhasebe ve Denetim
Tez Danı manı	: Yrd. Doç. Dr. pek TÜRKER
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Ocak 2015
Anahtar Kelimeler	: TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Elektronik Ticaret

ÖZET

Bili im teknolojisinde ya anan de i imler arasında devrim niteli inde görülen internet, mevcut ticaret ili kilerinde büyük bir de i ime neden olmu tur. Özellikle mal ve hizmet alım ve satımlarının internet aracılı ıyla web siteleri üzerinden yapılması elektronik ticaret olgusunu meydana getirmi tir. Bu açıdan elektronik ticaret 21. yüzyılın en önemli ekonomik geli melerinden biri olmu tur. Günümüzde internet kullanıcı sayısının hızla arttı ı buna paralel olarak elektronik ticaret kullanım hacminin de yükseldi i görülmektedir. Ancak söz konusu mal ve hizmet alım ve satımına ili kin süreçlerin klasik ticarettten farklı olarak fiziki ortam yerine sanal ortamda gerçekleşmesi, mevcut vergileme sistemleriyle bazı sorunlar yaratmı tır. Bunun en büyük nedenlerinden birisi de elektronik ticaretin co rafi sınırları ortadan kaldırmasıdır.

Bunun yanında ülkemizde hali hazırda uygulanmakta olan Tek Düzen Muhasebe Sistemi ile bütün i letmeler için zorunlu olarak uygulanması dü ünülen Uluslararası Muhasebe Standartları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu muhasebe standartları mevcut muhasebe uygulamalarımıza bazı önemli farklılıklar getirmektedir. Bunlardan en önemlilerinden biri de TMS 12 Gelir Vergileri Standardıdır. Söz konusu standarda göre, vergi hesaplaması vergi mevzuatımızın aksine mali kar yerine muhasebe karı (ticari kar) baz alınarak yapılmaktadır.

Bu çalı mada, ülkemizde mevcut uygulanmakta olan Türk Vergi Sistemi ile TMS 12 Gelir Vergileri Standardı arasındaki uygulama farklılıklarına de inilmi ve söz konusu uygulama farklılıkları çerçevesinde de standarda göre elektronik ticaretin nasıl vergilendirilece i hususuna örnek uygulamalar üzerinde yer verilmi tir.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	: Özcan KELEN
Field	: Accounting and Audit
Programme	: Accounting and Audit
Supervisor	: Yrd. Doç. Dr. pek TÜRKER
Degree Awarded and Date	: Master – January 2015
Key Words	: TMS12 ncome Tax Standard, Electronic Trade

ABSTRACT

Internet which is breakthrough innovation caused a giant evolution in trade relationship. Electronic trade phenomenon occurred by purchased and sold goods and services on internet thus Electronic trade is most important economic improvement in the 21st century. Nowadays, electronic trade volume is increasing depend on increasing number of Internet users. Electronic trade caused some problem in current taxation system because it occurs on the virtual platform rather than physical platform and it has different process of purchasing and selling goods and services. The biggest reason of this situation was removed geographic restriction by electronic trade .

In addition to this, There is some difference between The Uniform Chart Of Accounts which is used in turkey and International Accounting Standards which is contemplated new system obligation for private sector. This accounting standards caused some significant differences on accounting application . The most important difference is TMS12 income tax standard. This tax standard use commercial profit rather than financial profit.

In this study, I explained application difference between Turkish Tax System and TMS 12 Income Tax Standard. Also ,I explain the example application how electronic trade is excised.

Ç NDEK LER

	Sayfa No.
Özet	III
Abstract	IV
Tablolar Listesi	IX
Kısaltmalar	X
G R	1
1. TÜRK MEVZUATINDA VERGİLENDİRME	4
1.1. Verginin Tanımı.....	4
1.2. Vergilemeye İlişkin Bilgiler.....	5
1.2.1. Verginin Konusu.....	5
1.2.1.1. Konuları Bakımından Vergiler.....	6
1.2.1.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	6
1.2.1.1.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	8
1.2.1.1.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler....	10
1.2.2. Vergi Mükellefiyetinin Tesisi, Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu.....	10
1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	12
1.2.4. Vergi Muafiyeti ve İstisnası.....	13
1.3. Kurumlar Vergisi.....	14
1.3.1. Kurumlar Vergisinin Konusu.....	15
1.3.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	16
1.3.3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri.....	17
1.3.3.1. Sermaye Şirketleri.....	17
1.3.3.2. Kooperatifler.....	17
1.3.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları.....	18
1.3.3.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler.....	19
1.3.3.5. Ortaklıkları.....	19
1.3.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet.....	20
1.3.5. Kurumlar Vergisinde Hesap Dönemi.....	21
1.4. Kurumlar Vergisinde Vergiye Tabi Matrahın Tespiti.....	22
1.4.1. Kurum Kazancının Tespitinde Giderler.....	23
1.4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Giderler.....	24
1.4.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Giderler.....	27
1.4.1.3. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Diğer Giderler.....	30
1.4.2. Kurum Kazancının Tespitinde İndirimi Kabul Edilmeyen Giderler.....	31
1.4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kabul Edilmeyen Giderler.....	32
1.4.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler.....	33
1.5. Ticari Kar - Mali Kar Kavramı ve Kurumlar Vergisi Hesaplaması.....	40

2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARTI TANIMI VE KAPSAMI	42
2.1. Türkiye ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Bu Standartların Oluşumuna Başlıca Yön Veren Kuruluşlar.....	42
2.2. Standardın Amacı.....	45
2.3. Standardın Kapsamı.....	47
2.4. Standartta Yer Alan Temel Tanımlar.....	47
2.4.1. Muhasebe Kârı / (Muhasebe Zararı).....	47
2.4.2. Vergiye Tabi Kâr / (Mali Zarar).....	48
2.4.3. Vergi Gideri / (Vergi Geliri).....	48
2.4.4. Dönem Vergisi.....	48
2.4.5. Ertilenmi Vergi Borçları (Yükümlülükleri).....	49
2.4.6. Ertilenmi Vergi Varlıkları (Alacakları).....	49
2.4.7. Geçici Farklar.....	49
2.4.7.1. Vergiye Tabi Geçici Farklar.....	50
2.4.7.2. İndirilebilir Geçici Farklar.....	50
2.5. Vergiye Esas Değerler.....	51
2.5.1. Varlıkların Vergiye Esas Değeri.....	51
2.5.2. Borcun Vergiye Esas Değeri.....	53
2.6. Ticari Kâr ile Mali Kâr Arasında Oluşan Farklar.....	54
2.6.1. Sürekli Farklar.....	56
2.6.2. Geçici Farklar.....	58
2.6.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar.....	61
2.6.2.2. İndirilebilir Geçici Farklar.....	66
2.7. Ertilenmi Vergi Kavramı ve Muhasebeleştirilmesi.....	71
2.7.1. Ertilenmi Vergi Varlığı (Alacağı).....	72
2.7.2. Ertilenmi Vergi Borcu (Yükümlülüğü).....	75
2.7.3. Ertilenmi Verginin Hesaplanması.....	78
2.7.4. Ertilenmi Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi.....	82
3. ELEKTRONİK TİCARET	89
3.1. Elektronik Ticaretin Tanımı.....	89
3.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı.....	90
3.3. Elektronik Ticaretin Araçları ve Genel Özellikleri.....	93
3.3.1. Telefon ve Faks.....	93
3.3.2. Televizyon.....	94
3.3.3. Elektronik Ödeme ve Para Transferi Sistemleri.....	95
3.3.3.1. Kredi Kartları.....	95
3.3.3.2. Elektronik Para.....	96
3.3.3.3. Elektronik Çek.....	97
3.3.3.4. Akıllı Kartlar (Smart Cards & Mondex).....	98
3.3.3.5. Diğer Ödeme Araçları.....	98
3.3.4. Elektronik Veri Değişimi (EDI).....	98
3.3.5. İnternet.....	101
3.3.6. İnternet.....	103
3.3.7. Extranet.....	103
3.4. Elektronik Ticaretin Türleri.....	105
3.4.1. İşletmeden İşletmeye (Business to Business - B2B).....	106
3.4.2. İşletmeden Tüketiciye (Business to Customer – B2C).....	107

3.4.3.	Tüketiciden Tüketicieye (Customer to Customer – C2C).....	109
3.4.4.	Devletten İletmeye ve İletmeden Devlete (Government to Business – G2B-B2G).....	110
3.4.5.	Devletten Tüketicieye ve Tüketiciden Devlete (Government to Customer – G2C-C2G).....	111
3.5.	Elektronik Ticaret'in Avantajları.....	112
3.5.1.	Geni Pazar – Sınırsız Alı veri	112
3.5.2.	Rekabette Üstünlük – Hizmet Kalitesinde Artı	113
3.5.3.	Ürünleri Daha Ucuza Tedarik Edebilme – Ula abilme.....	114
3.5.4.	Yeni İlanakları – Yeni Ürünler.....	115
3.5.5.	Aracıların Azalması – İhtiyaçlara Hızlı Eri im.....	116
3.5.6.	İlem Maliyetlerinde Tasarruf – Daha Ucuza Ürün ve Hizmetler... ..	116
3.6.	Elektronik Ticaret'in Dezavantajları.....	118
3.7.	Elektronik Ticaret'in Etkileri.....	120
3.7.1.	Elektronik Ticaret'in İ Hayatına Etkileri.....	120
3.7.2.	Elektronik Ticaret'in Ekonomiye Etkileri.....	122
3.7.3.	Elektronik Ticaret'in Sosyal Ya ama Etkileri.....	124
3.7.4.	Elektronik Ticaret'in Yönetime Etkileri.....	125
3.7.5.	Elektronik Ticaret'in Reklamcılı a ve Pazarlamaya Etkileri.....	126
3.7.6.	Elektronik Ticaret'in Tüketicieye ve Alı veri e Etkileri.....	127
3.7.7.	Elektronik Ticaret'in İletme Fonksiyonlarına Etkileri.....	128
3.7.8.	Elektronik Ticaret'in KOB 'lere Etkileri.....	132

4. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ

VE MUHASEBELE TİRİLMESİ	135
4.1. Elektronik Ticaretle İlemlerin İlemin İekli.....	135
4.1.1. Elektronik Belge.....	135
4.1.2. Elektronik Fatura.....	136
4.1.3. Elektronik Defter ve Kayıt.....	137
4.1.4. Elektronik Devlet.....	138
4.1.5. Elektronik Sözleşme (E-Contract).....	141
4.2. Elektronik Ticaretin Vergilendirme İlkeleri.....	144
4.2.1. Tarafsızlık İlkesi.....	146
4.2.2. Etkinlik Verimlilik ve Adalet İlkesi.....	147
4.2.3. Sadelik, Basitlik, Kesinlik ve Uygulanabilirlik.....	147
4.2.4. Yeni Vergilerin Getirilmemesi.....	148
4.2.5. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Global Bir Yaklaşım....	149
4.2.6. Esneklik İlkesi.....	150
4.2.7. Çifte Vergilendirmeden Kaçınılması.....	150
4.2.8. Diğer İlkeler.....	151
4.3. Elektronik Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler.....	152
4.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi.....	153
4.3.1.1. Kurumlarda Tam Mükellefiyet.....	153
4.3.1.2. Elektronik Ticaret ve Dar Mükellefiyet.....	154
4.3.1.3. Elektronik Ticaretle İleri İeri.....	156
4.3.1.3.1. Elektronik Ticaretle İube.....	158
4.3.1.4. Daimi Temsilci.....	159
4.3.1.4.1. Türkiye'de Acentesi Olan Yabancı İnternet İirketi.....	160
4.3.1.4.2. Bağımlı Acente.....	162

4.3.1.4.2.1. Sanal Acentenin (Software Agents) Varlı ında Mükellefiyet Durumu.....	162
4.3.1.4.3. Ba ımsız Acente.....	163
4.3.1.4.4. Destek Hizmetleri.....	164
4.3.1.5. rtibat Büroları.....	165
4.3.1.6. Depolar.....	165
4.3.1.7. kiz Sunucular (Mirror Servers).....	166
4.3.1.8. Acente Olarak Barındırma ve Servis Sa layıcılı ı Hizmetleri.....	167
4.4. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından E-Ticaretin Muhasebele tirilmesi ve Örnek Vaka Çalı ması.....	168
SONUÇ	176
KAYNAKÇA	179

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1. Erteleme Vergi Varlığı ve Yükümlülüğünün Doğru Nedenleri.....	72
Tablo 2. Erteleme Vergi Varlığı ve Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılacak Hesaplar.....	83

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birli i
ABD	: Amerika Birle ik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
Ar-Ge	: Ara tırma ve Geli tirme
ATM	: Automatic Teller Machine
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
B ST	: Borsa stanbul
BM	: Birle mi Milletler
B2B	: Business to Business
B2C	: Business to Customer
C2C	: Customer to Customer
E-Çek	: Elektronik Çek
EDI	: Electronic Data Interchange
EFT	: Elektronik Fon Transferi
E- mza	: Elektronik mza
E-Mail	: Elektronik Posta
E-Para	: Elektronik Para
E-Ticaret	: Elektronik Ticaret
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
G2B	: Government to Business
G2C	: Government to Customer
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
MKB	: stanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma De er Vergisi
KEP	: Kayıtlı Elektronik Posta
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname

KOB	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Organization for Economic Co-operation and Development
p.	: Page
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THP	: Tekdüzen Hesap Planı
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TV	: Televizyon
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
vb.	: Ve Benzeri
vs.	: Vesaire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

G R

20. yüzyılın sonları 21. yüzyılın başlarında bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler neticesinde birçok yeni sektör meydana gelmiştir. Bilişim çevrelerinde “ikinci sanayi devrimi” olarak adlandırılan internet bu gelişimin en büyük kaynağıdır. İnternetin hayatımıza girmesi ile birlikte birçok yeniliği de beraberinde getirmiştir. Bunlardan birisi klasik ticaret ve ticaret kalıplarının dışına çıkan elektronik ticaret kavramının hayatımıza girmesidir. Mal ve hizmetlerin (ürünlerin) üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar araçları üzerinden yapılması olan elektronik ticaretin, ülke ekonomileri üzerinde birçok yararı bulunduğu gibi çeşitli sakıncaları da bulunmaktadır. Elektronik ticaret ile birlikte artık dünya çapında milyarlarca insan, satıcıların yüzünü bile görmeden alışveriş yapabilmektedirler.

Elektronik ticaret hayatımızdaki birçok şeyi değiştirmektedir. Tıpkı cep telefonunun icat edilmesi, demiryollarının veya uçakların imal edilmesi gibi hayatımıza yeni bir alışveriş modeli getirmektedir. Bu yeni alışveriş modeline ayak uydurabilen ülkelerin elektronik ticarete entegre oldukları oranda rekabet üstünlüğü sağlayacağı geri kalan ülkelerin ise zarara uğrayacakları düşünülmektedir. İnternetin ve elektronik ticaretin batıdaki gelişmesine bakıldığında akıl almaz derecede hızlı bir yükseliş sağlandığı görülmektedir. Gelişmiş toplumlar elektronik ticaret alanındaki bu gelişimliklerini ülke ekonomilerine pozitif katkı sağlayarak ön plana çıkartmakta ve hızlı şekilde çalışmalarını sürdürmektedirler.

Elektronik ticaretin ekonomiye sağladığı katkılarına karşılık ülkelerin vergi kanunlarının yetersiz kaldığı görülmektedir. Küreselleşme ile meydana gelen sorunlardan bir tanesi vergidir. Dünyadaki vergi sistemleri, tekli ne olursa olsun, ticareti vergilendirmek üzere geliştirilmiştir. Ancak elektronik ticarete, tarafların direkt teması olmaksızın elektronik ortamda bir araya gelmek suretiyle gerçekleştirilen ticaret tekli olması nedeniyle elektronik ortamda teslim edilen dijital mal ve hizmetlerden elde edilen kazancın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusu tereddütlere yol açmaktadır. Elektronik ticaret, yapısı gereği devletlerden ayrı politika

belirleyerek, bunları tek ba larına uygulamalarına imkan tanımamakta, co rafi sınırları geçersiz kılmaktadır.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine ili kin sıkıntuların yanında ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bütün i letmeler için uygulama zorunlulu u getirilen ancak bu konuda yetkili kılınan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan tebli ile belli hadleri sa layan i letmeler olarak de i tirilen Türkiye Muhasebe Standartları uygulaması mevcut muhasebe uygulamalarımıza bazı önemli farklılıklar getirmektedir. Bunlardan en önemlilerinden biri de TMS 12 Gelir Vergileri Standardıdır. Söz konusu standarda göre, vergi hesaplaması vergi mevzuatımızın aksine mali kar yerine muhasebe karı (ticari kar) baz alınarak yapılmaktadır. Söz konusu farklılıklar ele alındı ında vergi matrahlarının do ru hesaplanabilmesi için mevcut uygulama olan Vergi Usul Kanunu(VUK) ile gelecek dönemlerde uygulaması dü ünülen TMS 12 Gelir Vergileri Standardı arasında olu an uygulama farklılıklarının iyi bilinmesi ve do ru bir ekilde vergi matrahı hesaplanmasının yapılması önem arz etmektedir.

Bu açıdan çalı manın amacı, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile mevcut mevzuatımız arasındaki farklılıkların ortaya konulması ve bu farklılıkların yeni ticaret modeli olarak görülen elektronik ticaret üzerinde örnek vakalar ile analiz edilmesidir.

Tezin ilk bölümünde ülkemizde uygulanmakta olan vergilendirme sistemine yer verilmi ve özellikle kurumların kazancının nasıl vergilendirilmesi gerekti i Kurumlar Vergisi Kanunu açısından açıklanmı tır.

Tezin ikinci bölümünde ülkemizde bütün i letmeler için uygulanması dü ünülen Türkiye Muhasebe Standartlarının 12 No'lu Standardını olu turan Gelir Vergileri Standardının tanımı, kapsamı, geçici ve sürekli farkların neler oldu u açıklanmaya çalı mı tır.

Tezin üçüncü bölümünde elektronik ticaretin tanımı, kapsamı, araçları, biçimleri ve hacminden bahsedilmi tir.

Tezin son bölümünde ise elektronik ticarette i yeri kavramına ve mükellefiyet konularına yer verilmi ayrıca TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin olarak örnek vaka üzerinde açıklamalara yer verilmi tir.

1. TÜRK MEVZUATINDA VERGİLENDİRME

Çalışmamızın bu bölümünde Türk mevzuatında vergilendirmenin nasıl yapıldığı konusu ele alınacak olup, bu çerçevede verginin tanımı, konusu ve vergiyi doğuran olay hakkında açıklamalarda bulunulacak ve çalışmamızın ikinci bölümünde yer verilecek olan TMS 12 Gelir Vergileri standardının daha anlaşılır kılınması açısından kurumlar vergisi üzerinde ayrıca durulacaktır.

1.1. Verginin Tanımı

Vergi, devletlerin ülkeleri üzerindeki egemenliklerine dayanarak sahip oldukları hukuki ve fiili güçleri çerçevesinde kamu giderlerini karşılamak amacıyla gerçek ve/veya tüzel kişilerden cebri yolla topladıkları paraların bütünüdür.¹

Devlet, belirli bir toprak parçası üzerinde egemen olan belirli bir insan topluluğunun oluşturduğu bir varlıktır. Devlet toplumun çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak üzere finansal kaynaklara ihtiyaç duymakta olup, sözü edilen finansal kaynaklar ise ancak gerçek veya tüzel kişilerden cebri yolla alınabilmektedir. Devletin ihtiyacı olan finansal kaynakların en başında ise vergiler gelmektedir.²

Her devlet tarafından toplanan bu paraların elbette ki bir yasal dayanağı bulunmaktadır. Tıpkı Anayasamızın 73 üncü maddesinde ifade edildiği gibi, herkesin ödeme gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu bir görev olarak tanımlanmaktadır. İlgili madde de yer verilen ifadeye dikkat edildiğinde verginin bir ödev olarak sayıldığı görülmektedir. Buna ayrıca verginin yasallığı ilkesi de denilmektedir. Bu ilke devlet açısından, verginin alınması zorunluluğu ve verginin cebri icra yoluyla alınmasının sınırlarını belirlerken aynı zamanda da birey yararına da “temsilsiz vergi olmaz”, “kanunsuz vergi olmaz” ve “verginin belirgin olması” gibi ilkelere dikkat ederek

¹ SAYGIN, Mercan, “Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi” Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.1.

² AKDOĞAN Abdurrahman, “Kamu Maliyesi”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, Genelitimi 11.Baskı, s. 60-61.

sınırları belirlenmektedir.³ Bu bağlamda kanun koyucu kanunla sadece konusunu belli ederek bir mali mükellefiyetin alınmasına izin vermesi “verginin yasallığı ilkesi” gereği yeterli bulunmamakta olup aynı zamanda o kanunun mükellefiyeti, matrah ve oranları, tarh ve tahakkuku, tahsil usulleri, müeyyideleri, zamana şımını istisna ve muafiyetler gibi çeşitli yönlerini de düzenlemesi gerekliliğini de ortaya koymaktadır.

1.2. Vergilemeye İlişkin Bilgiler

1.2.1. Verginin Konusu

Verginin konusu, üzerine vergi konulan doğrudan veya dolaylı bir şekilde verginin kaynağını teşkil eden iktisadi kıymet veya servet niteliindeki unsurlardır. Kısaca, üzerinden vergi alınan her şey verginin konusudur. Böylece verginin konusu mal, hizmet, gelir, gider, sermaye, tasarruf, tüketim, muamele, maddi ve gayri maddi varlıklar, servet, fiil, olay vb. olabilmektedir. Bir ülkede verginin toplanmasına imkân veren her bir vergi kanunu bir bakıma ayrı bir vergi konusunu teşkil etmektedir. Türk vergi sistemi içinde yer alan gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları geliri vergilendirdiklerinden, bu vergilerde verginin konusu “gelir”dir. Katma Değer Vergisi Kanunu, genel ifadesi ile “katma değeri”, daha teknik bir deyimle mal teslimlerini ve hizmet ifalarını vergiye konu yaptığundan bu verginin konusu mal teslimi ve hizmet ifası ile gerçekleştirilen harcamalardır.⁴

Aynı şekilde Veraset ve Miras Vergisi Kanunu miras yoluyla ve karlıksız olarak edinilen servetleri vergiye tabi tuttuğundan, bu verginin konusu servet ve intikallerdir. Emlâk vergisinde konu “emlâk”, motorlu taşıtlar vergisinde konu motorlu taşıtlara sahip olunması; Taahhüt alım vergisinde ise motorlu taşıtların alımı ve satımı olmaktadır.

³ CEYHAN, Murat, “Verginin Yasallığı İlkesi”, https://www.alomaliye.com/murat_ceyhan_verginin_yasal.htm, (E.T.: 01.03.2014).

⁴ “Vergi Konusu, Verginin Mükellefi ve Vergi Sorumlusu”, http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html, (E.T.: 01.03.2014).

1.2.1.1. Konuları Bakımından Vergiler

Konuları bakımından vergiler üç ba lık altında toplanmakta olup a a ıdaki gibi sınıflandırılmaktadır.⁵

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

- a. Gelir Vergisi
- b. Kurumlar Vergisi

Servet Üzerinden Alınan Vergiler

- a. Motorlu Ta ıtlar Vergisi
- b. Veraset ve ntikal Vergisi
- c. Emlak Vergisi

Mal ve Hizmetler (Harcamalar) Üzerinden Vergiler

- a. Katma De er Vergisi
- b. Damga Vergisi
- c. Özel Tüketim Vergisi
- d. Gümrük Vergisi
- e. ans Oyunları Vergisi
- f. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- g. Özel leti im Vergisi
- h. Harçlar
- i. Belediye Vergileri

1.2.1.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir üzerinden alınan vergiler bütün dünyada, ki isel gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumların gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi ekinde ikili bir ayırıma tabi tutulmu tur. Sözü edilen ikili ayırımın ikisinde de amaç bireylerin vergilendirilmesidir. Gelir vergisi, Gelir Vergisi Kanunu(GVK)'nun 1'nci maddesinde açıklandı ı üzere; *“Gerçek ki ilerinin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek*

⁵ K LD , Yusuf, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Do uran Olay”, <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/017/>, (E.T. 01.03.2014)

ki inin bir takvim yılı içinde elde etti i kazanç ve iratların safi tutarıdır.”⁶ denilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun da yer alan tanımdan anlaşılacağı üzere gelir kavramı kendi içerisinde ayrıca ikili bir ayırımı tabi tutulmuştur. Bunlardan birincisi gelirin gerçek kişiler tarafından yani insanlar tarafından elde edilmiş olması, ikincisi ise ilgili gelirin bir takvim yılında yani 1 Ocak - 31 Aralık dönemini kapsayan 12 aylık dönemde elde edilmiş olmasıdır. Burada ifade edilen elde etme tanımı ise ayrıca gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının safi tutarını açıklamaktadır.

GVK’ın 1’inci maddesinde yukarıda ayrıca yer verilen tanımlar yapıldıktan sonra takip eden madde de gelire giren kazanç ve iratlar tek tek sayılmıştır. Söz konusu kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir.

- 1- Ticari Kazançlar,
- 2- Zirai Kazançlar,
- 3- Ücretler,
- 4- Serbest Meslek Kazançları,
- 5- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- 6- Menkul Sermaye İratları,
- 7- Diğer Kazanç ve İratlar.

GVK’nın 1’inci ve 2’inci maddesinden anlaşılacağı üzere, gerçek kişilerin vergilendirilmesinde kaynak teorisi esas alınmaktadır.⁷

Kaynak teorisi, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini, üretim sürecine sokmaları neticesinde elde ettikleri değerler bütünüdür. Burada önem arz eden konu gelirin kapsamının belirli bir kaynağa bağlılık ve süreklilik göstermesi gerekliliğidir. Bir diğer teori olan net artı teorisi ise gelir, belirli bir dönemde yapılan tüketim ve net servette meydana gelen artı ve azalışların toplamını ifade etmektedir.⁸

Kurumlar vergisi ise gelir vergisinden farklı olarak gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını adlandırmamakta, kurum kazancını adlandırmaktadır.

⁶ Gelir Vergisi Kanunu Madde 1

⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012”, Acar Basım, İstanbul, 2012, s.1.

⁸ ÜRETEN, Armağan, “Gelirin Tanımı ve Geliri Oluşturan Unsurlar”, <http://www.armaganureten.com/blog/123783/gelirin-tanimi-ve-olusturan-unsurlar/>, (E.T.01.03.2014)

Zira Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK)' nun 1' inci maddesinde açıklandı ı üzere;
“A a ıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir.

- a) Sermaye irketleri,
- b) Kooperatifler,
- c) ktisadi kamu kurulu ları,
- d) Dernek ve vakıflara ait iktisadi i letmeler,
- e) ortaklıkları.

Takip eden 2' inci madde de ise kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından olu ur.” denilmektedir.⁹

Söz konusu KVK' nun 2' inci maddesinde gelir vergisinin konusuna giren kazanç unsurları denilerek kurumlar vergisinin gelir üzerinden alındı ını açıklamaktadır. Zira kurumların üzerinden alınan vergilerde bir bakıma sahiplerinin bireyler olması nedeniyle ve sahipleri yani hissedarlarının amacının gelir elde etmek olması nedeniyle kurumlar vergisinin de gelir üzerinden alınan vergileri ifade etti i anla ılmaktadır. Takip eden bölümlerde kurumlar vergisi hakkında detaylı açıklamalara yer verilece inden dolayı bu bölümde konunun detayına inilmemi tir.

1.2.1.1.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet üzerinden alınan vergiler, tarihsel olarak çok eskilere dayanmaktadır. Servet kavramı zaman ve mekân içerisinde türlü biçimlerde yorumlandı ndan servet üzerinden alınan vergilerde belirli bir veya birkaç vergi sistemi olarak geli ememi tir. Günümüzde genel servet vergileri bir kenara bırakılacak olunursa, bu vergiler sadece belirli dönemlerde uygulanmaktadır. Servet vergileri içerisinde günümüzde geni uygulama alanı bulan, kısmi servet vergileri ile servet transferi vergileridir. Bazı yazarlar servet vergilerinin, devletçe mali amaçtan, yani gelir sa lama amacından çok politik amaçla, özellikle gelir ve servet da ılımını dengeleme amacına dayalı olarak salındıklarını ileri sürmektedirler. Bununla beraber bu vergilerin toplam vergi hâsılatı içerisinde payları çok dü üktür. Türkiye'de bu dü üklü ün nedeni, servet vergilerinin önemsizli inden de il emlak vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi önemli vergilerin bulundu u bu gruptaki vergilerde vergi kaçakçılı ının çok yaygın olmasından ileri

⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 1, 2.

gelmektedir. Örnek vermek gerekirse emlak vergisinde ilgili vergiye konu ta inmazların olması gereken tutardan daha dü ük gösterilmesidir. Servet vergileri; genel servet vergileri ve özel servet vergileri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Genel servet vergileri, gerçek ve tüzel ki ilerın sahip oldukları toplam servet üzerinden tarh edilmektedir. Gerçek ve tüzel ki ilerın sahip oldukları servetin tümü verginin konusunu olu turur. Vergi matrahı ise; söz konusu servetin gerçek ve net tutarı olmaktadır. Genel servet vergisinin en önemli ve en güç sorunlarından birisi, servet kavramının kapsamına giren servet unsurlarının de erlendirilmesi ile ilgilidir. Günümüzde genel servet vergilerinin ABD ve Almanya gibi ülkelerde uygulandıkları görölmektedir.¹⁰

Özel servet vergileri ise; servetin tamamı yerine servet unsurlarının bir kısmını vergileme konusu içerisinde de erlendiren vergilerdir. Özel servet vergilerine, kısmi servet vergileri de denilmektedir. Bu tür vergiler, servetin belirli bir kısmının, daha do rusu servetin belirli ö elerinin üzerinden alınır. Özel servet vergileri ki isel olmayan objektif nitelikli vergilerdir. Bu vergi, bazen servet ö esinin de eri üzerinden hesaplanır. Bu durumda servet vergileri kavramı ile çeli ir, bir nevi gelirin bir ö esinden alınan objektif nitelikli randıman vergisine dönü ü r. Bununla beraber, bu vergiler yine de özel ve kısmi servet vergileri içerisinde gösterilmektedir. Türkiye'deki kısmi servet vergilerine örnek olarak emlak vergisi ile motorlu ta itlar vergisini gösterebiliriz.¹¹

Yukarıda ifade edilen servet transferi vergileri ise; servetin tümünün veya servetin herhangi bir veya birkaç ö esinin kar ılıklı (ivazlı) veya kar ılıksız(ivazsız) olarak sahip de i tirmesi sırasında genellikle yeni sahibi tarafından ödenen vergilerdir. Türk Vergi Sisteminde Veraset ve ntikal Vergisi, servet transferi vergisine örnek olarak gösterilebilir. Servet üzerinden alınan vergilerde amaç yukarıda da ifade edildi i üzere mükellefler arasında e itli in sa lanmasıdır.

¹⁰ AÖF, <http://notoku.com/vergilerin-siniflandirilmesi/>, (E.T.:01.03.2014).

¹¹ AÖF, <http://notoku.com/vergilerin-siniflandirilmesi/>, (E.T.:01.03.2014).

1.2.1.1.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Bir di er adıyla tüketim, i lem ve muameleler üzerinden alınan vergiler, üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulmakta olup dolaylı vergileri ifade etmektedir. Dolaylı vergiler, vergi yükünün yüklenicisi olarak tasarlanan ki ilerin üzerlerindeki vergi yükünü ba kalarına aktarması neticesinde gerçekleşmektedir. Burada söz konusu vergi alıcı ve satıcının durumuna bakılmaksızın i lemler üzerine konulmaktadır.

Yukarıda ifade edildi i üzere bu vergiler gerçek ki i veya tüzel ki i olan kurumların gelirleri üzerinden alınmamakta, bu ki i veya kurumların gerçekle tirmiş oldukları tüketim, i lem veya muameleleri neticesinde ortaya çıkmaktadır. Türk Vergi Sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergilerin en ba nda Katma De er Vergisi(KDV) yer almaktadır. Günlük hayatta da en çok kar ıla tı ımız ve muhatap oldu umuz bu vergi, 3065 Sayılı Katma De er Vergisi Kanunu'nda açıklandı ı üzere bu verginin konusunu her türlü mal teslimi ve hizmet ifası olu turmaktadır. KDV'nin di nde yer alan di er harcamalar üzerinden alınan vergiler ise sırasıyla; Damga Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Gümrük Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, ans Oyunları Vergisi, Özel leti im Vergisi, Belediye Vergileri ve Harçlardır.

Ayrıca unu belirtmek gerekir ki, modern ekonomilerde dolaysız(gelirler üzerinden alınan vergiler + servet üzerinden alınan vergiler) vergilerin oranının yüzde yetmi , dolaylı(harcamalar üzerinden alınan vergiler) vergilerin ise yüzde otuz civarında olması istenir. Ancak Türkiye'de ise söz konusu oranların tersi bir durum mevcut oldu u, dolaylı vergilerin oranın yüzde altmı ların üzerinde, dolaysız vergilerin ise yüzde kırkın altında kaldı ı görülmektedir.¹²

1.2.2. Vergi Mükellefiyeti, Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Vergi mükellefiyeti bir soyut veya bir de somut mükellefiyet ekinde dü ünülebilir. Soyut vergi mükellefiyeti, devletin vergilendirme gücü ve yetkisinden

¹² TUS AD, "Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi çerisindeki Yeri Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları", http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf , (E.T.: 01.03.2014).

do an anayasa ile teminat altına alınan herkesin kamu hizmetlerinin finansmanına zorunlu olarak katılmalarını ifade eden bir kavramdır. Yani teorik olarak, bir ülkede yapılan kamu hizmetlerinin bedelini o ülkede ya ayan herkes kar ılamak zorundadır. Bu anlamda herkes toplam vergilerin sorumlusudur. Yani herkes topluca mükelleftir. Somut vergi mükellefiyeti ise daha farklı bir kavram olmaktadır. Çe itli konuların vergiye tabi tutulması sonucu; o konularla ilgili kanunlarda belirtilen “vergiyi do uran olay” ın meydana gelmesi ile mükellefiyet do maktadır. Vergiyi do uran olayın içinde yer alan ki i ise vergi mükellefidir. Kanunun tanımı ile “üzerine vergi borcu terettüp eden (dü en) ki i” vergi mükellefidir. Türk Vergi Sisteminde vergi mükellefiyeti vergi ehliyetine ba lanmıştır. Yani vergi ehliyetine sahip herkes, vergiyi do uran olayın içinde bulunmakla vergi mükellefiyeti do maktadır. Vergi hukukunda ise, ehliyet medeni hukuktaki haklara sahip olma ehliyeti ekinde de erlendirilmiştir. Böylece, medeni kanundaki “medeni haklara sahip olma ehliyeti”ni ifade eden, sa do mak artıyla ana rahmine dü melerinden ba layarak ya adıkları sürece bu haklara sahip olma hali, vergi hukukundaki ehliyet esas alınmıştır.¹³

Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu(VUK)’nun 8’ inci maddesinde tanımlandı ı üzere; “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel ki i dir.*” denilmektedir.¹⁴ Kanun maddesinden anla ılaca ı üzere vergi mükellefi kavramı yasalar neticesinde cebri yolla vergi borcunun gerçek ve tüzel ki ilerden tahsilini öngören maddi bir yükümlülü ü ifade etmektedir. Aynı ekilde VUK’ un 9’uncu maddesinde “*Mükellefiyet ve vergi sorumlulu u için kanuni ehliyet art de ildir. Vergiyi do uran olayın kanunlarla yasak edilmi bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumlulu unu kaldırmaz*” hükmüne yer verilmiştir.¹⁵ Dolayısıyla, herhangi bir ekilde kanuni ehliyeti olmayan veya yasak faaliyetlerle u ra an bir ki i, vergiyi do uran olayla ba lantı içine girerse, vergi mükellefi olacaktır. Vergi hukukunda kanuni ehliyet ko ulunun aranmaması, vergi alaca ının güvence altına alınması açısından büyük önem ta ımaktadır. Bu nedenle, vergi hukukunda medeni hukuktan

¹³“Vergi Mükellefiyeti, Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu”
http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html,
(E.T.02.03.2014)

¹⁴ VUK Md. 8

¹⁵ VUK Md. 9

farklı bir ehliyet anlayışı kabul edilerek kendine özgü bir şekilde ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir.¹⁶

Vergi sorumlusu kavramı da yukarıda yer verilen VUK'nun 8'inci maddesinde; “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişilerdir.*” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁷ Kanun tanımlamasından anlaşılacağı üzere vergi sorumlusu, kendisi mükellef olmadığı halde mükellef ile ilgili kişi nedeniyle alacaklı olan vergi dairesine karşı maddi yükümlülüklerin bu üçüncü kişisi tarafından yerine getirilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu kavramına örnek vermek gerekirse; re it ve mümeyyiz olmayanlar, hapis veya tutukluluk hali bulunanlar, askerlik görevini ifa edenler, kısıtlı bulunanlar vergilendirme işlemlerini yerine getirme imkânına sahip bulunamamaktadırlar. Bu gibi kişilerin bu ödevlerini, kanuni veya mansup temsilci sıfatına sahip olanlar yerine getirmektedirler. Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur tutulan bu kişiler, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer görevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Günlük hayatta en çok karşılaştığımız vergi sorumluluğu kavramına örnek ise; işverenlerin çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kestikleri vergiyi, işçilerin başlı bulunduğu vergi dairesine işçiler adına ödemek zorunda olmalarıdır.

1.2.3. Vergiyi Doğuran Olay

Vergiyi doğuran olay, devletin vergi alacağını doğması için verginin konusu ile mükellef arasında, kanunun aradığı şartların ve ilkinin oluşmasını ifade eder. Bir başka ifade ile vergilendirme işleminin yasal dayanağını oluşturur.

VUK'nun 19'ncü maddesine göre, “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi doğandıran olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” denilmektedir.¹⁸

İlgili kanun maddesinden anlaşılacağı üzere vergiyi doğuran olayın meydana gelebilmesi için bir hukuki durumun oluşması, bir maddi olayın gerçekleşmesi, bazı hak

¹⁶ KIRBA, Sadık, “Vergi Hukuku”, Siyasal Kitapevi 16. Baskı, Ankara, 2004, s. 89.

¹⁷ VUK, md. 8.

¹⁸ VUK, md. 19.

ve menfaatlerin do ması, bir artın gerçekle mesi gibi e itli ekillerin meydana gelmesi gerekmektedir. Türk Vergi Sisteminde yer alan her vergi türü bakımından vergiyi do uran olay ilgili bulundu u vergi kanununda belirlenmi tir. Örneklendirmek gerekirse, gelir vergisinde, gerçek ki iler tarafından kazanç ve iratların elde edilmi olması; kurumlar vergisinde, vergiyi tabi kurumlarca (tüzel ki i) kurum kazancının olu ması; katma de er vergisinde, mal teslimi veya hizmet ifasının gerçekle mesi; damga vergisinde, vergiyi tabi ka ıtların olu ması; emlak vergisinde, emlak üzerinde malik olunması; veraset ve intikal vergisinde, bir ki inin ölümü, gaipli ine veya ölüm karinesine göre mal varlıklarının ba ka bir ki iye geçmesi gibi.

1.2.4. Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Sözcük anlamları itibariyle incelendi inde muafiyet; ayrı tutulma, kendisine uygulanmama ve ba ı klık gibi anlamları ifade ederken, istisna ise; bir kimse veya bir eyi benzerlerinden ayrı tutma anlamlarını ifade etmektedir. Söz konusu sözcük anlamları vergi muafiyeti kavramı ile anıldı ında ise, vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu terettüp etmesi gereken gerçek veya tüzel ki ilerinin yine aynı vergi kanunları uyarınca terettüp etmesi gereken vergi yükü dı ında tutulması olarak ortaya çıkmaktadır. Aynı eilde sözcük anlamları ile vergi istisnası kavramı anıldı ında, vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken bazı vergi konularının, aynı veya di er vergi kanunlarıyla kısmen veya tamamen vergi dı ı bırakılması oldu u ortaya çıkmaktadır.

Yukarıdaki tanımlamalardan anlaşıla ı üzere muafiyet ki ileri temel almakta olup objektiflik göstermekte, istisna ise belli konuları temel almakta olup sübjektiflik göstermektedir. Türk Vergi Sisteminde yer alan ba lıca vergi muafiyetleri; esnaf muaflı ı, kk çiftçi muaflı ı, diplomat muaflı ı, dernek ve vakıf muaflı ı, e itli kamu kurum ve kurulu larına tanınan muafiyetler, organize sanayi bölgeleri ve teknoloji geli tirme bölgelerine tanınan muafiyetlerdir. Söz konusu vergi muafiyetine örnek olarak; kamuya yararlı bulunan vakıfların gerekli ba vurularda bulunmaları neticesinde bakanlar kurulu kararı ile vergi muafiyeti kapsamına alınmalarını gösterebilir. Buna en uygun rnek Kızılay'dır.

Ba lıca vergi istisnaları ise; ücret istisnası, serbest meslek kazanç istisnası, PTT acentelerinde kazanç istisnası, ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası, e itim ve ö retim i letmelerinde kazanç istisnası, i tirak kazançları istisnası ve gayrimenkul satı kazançları istisnasıdır.

1.3. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisinin tarihçesi 1907'lere kadar dayanmaktadır. İlk olarak 1907 yılında "Temettü Nizamnamesi" olarak yürürlü e giren kurumlar vergisi, 1914'te Temettü Vergisi, 1926'da Kazanç Vergisi, 1934 yılında 2. kazanç vergileri gibi biçimlerde uygulanarak 1949'a gelinmi tir. Kurumlar Vergisi Kanunu ilk defa 1949'da yapılan reformla kabul edilmi tir. (5422 sayılı kanun). 1961 yılında 192 sayılı kanunla önemli de i iklikler gerçekte tirilmi tir. Söz konusu vergi de gerek gelir vergisi ve gerekse di er birçok kanunda oldu u gibi Alman hukuku kaynaklıdır. 1950 yılında yürürlü e giren bu kanundan önce de irketler üzerinden vergi alınıyordu. Ancak gerçekte ki i veya kurum ayırımı söz konusu de ildi. Bu kanun ta ki 2006 yılına kadar uygulanmı tır. 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazetesinde 5520 yasa numarası ile 1 Ocak 2006'dan geçerli olmak üzere günün artlarına uygun yeni bir yasa çıkarılmı tır.¹⁹

Kurumlar vergisi, daha önceki bölümlerde ifade etti imiz üzere gelirler üzerinden alınan iki vergiden bir tanesidir. Hatırlanacak olunursa, gerçekte ki iler gelirleri üzerinden gelir vergisi; kurum kazançları üzerinden ise kurumlar vergisi alınmaktadır. Kurum, en geni anlamıyla iktisadi, sosyal ve kültürel faaliyetler gibi toplumsal problemler ve ihtiyaçlarla ilgilenen yapıya verilen addır. Burada bu yapının iktisadi tarafı ele alınmaya çalı acaktır. Ki i veya grupların ekonomik güçlerini birle tirerek kar amacı gütmeleri neticesinde olu turdukları yapıya kurum, elde ettikleri kazançta kurum kazancı, söz konusu kazanç üzerinden alınan vergiye ise kurumlar vergisi denilmektedir.

Kurumlar vergisine konu kazanç, gelir vergisinin konusuna giren yedi gelir unsuru olu turmaktadır. Ancak bu gelir unsurları, GVK'da yer aldı ı gibi ayrı ayrı

¹⁹ "Kurumlar Vergisi", <http://www2.aku.edu.tr/kgungor/KURUMLAR....doc>, (E.T. 02.03.2014).

kazanç ve irat olarak adlandırılmamakta, tamamı “kurum kazancı” olarak adlandırılarak kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.²⁰

Kurum kavramından anlaşılması gereken sadece şirketler olmadığı gibi kurumlar vergisine tabi olabilmek için tüzel kişilik de şart değildir. Nitekim bir kurumlar vergisi mükellefi olan “iş ortaklıkları” tüzel kişiliğe sahip değildir. Aynı şekilde kolektif şirket tüzel kişiliğe sahip olduğu halde kurumlar vergisi mükellefi değildir.²¹

1.3.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kurumların elde ettiği oldukları kurum kazançlarının vergilendirilmesi Kurumlar Vergisi Kanunu(KVK) hükümlerine göre yapılmaktadır. Kurumların elde ettikleri gelirleri ise Gelir Vergisi(GVK)’nın 2’inci maddesinde sayılan yedi gelir unsurundan (ticari, zirai, serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardan) oluşmaktadır. Gelir vergisinin konusunda gelir sayılan unsurların aynı kurumlar vergisinde de geçerlidir. Bir kurum bu unsurlardan hangisinden gelir elde etmiş olursa olsun elde edilen gelirler kurum kazancı olarak nitelendirilmektedir. Sonuç olarak, gelir vergisinde tanımlanan gelir tanımı neyi ifade ediyorsa kurumlar vergisi içinde aynı anlamı ifade etmektedir. Aynı şekilde gelir vergisinin konusuna girmeyen gelir unsurları kurumlar vergisinin de konusuna girmemektedir.

Kurumlar vergisinin konusu KVK’nun 1’inci maddesinde; “Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir:²²

- a) Sermaye şirketleri.
- b) Kooperatifler.
- c) İktisadi kamu kuruluşları.
- d) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler
- e) Ortaklıkları.” şeklinde açıklanmaktadır.

²⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Acar Basım, İstanbul, 2012, s. 555.

²¹ “Kurumlar Vergisi”, <http://www2.aku.edu.tr/kgungor/KURUMLAR....doc>, (E.T. 02.03.2014).

²² KVK, md. 1.

Yukarıda gerek GVK'da sayılan gelir unsurları ve gerekse KVK'da sayılan kurumlar bütünüle tirildi inde kurumlar vergisinin konusu ortaya çıkmaktadır. Yani yukarıda sayılan kurumların yine yukarıda sayılan gelirleri elde etmeleri kurum kazancı olu turulmakta, yine bu kazançta kurumlar vergisinin konusunu olu turmaktadır.

1.3.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Do uran Olay

KVK'nun 6'ncı maddesinin 2' inci fıkrası; “*safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle u ra an kurumların bu faaliyetlerinden do an kazançlarının tespitinde, GVK'nın 59'ncu maddesinin son fıkrâ hükmü de dikkate alınır.*” denilmektedir.²³ Bu kapsamda kurumlar vergisinde vergiyi do uran olay olarak GVK'nda ticari kazançlarda kabul edilen tahakkuk esasının kurumlar vergisi için de kabul edildi i anla ılmaktadır. Ayrıca zirai faaliyetle u ra an kurumlar için de GVK'nın zirai kazanç bölümündeki 59'ncu maddesine atıfta bulunması ise yine GVK'daki zirai kazancın elde edilmesinde kullanılan yöntem olan tahakkuk yönteminin benimsendi i anlamına gelmektedir. Bu durumda da Kurumlar Vergisi için vergiyi do uran olayın tahakkuk esasına ba landı ı tespitinden sonra “Ticari Kazançlarda Vergiyi Do uran Olay” ile ilgili olarak yapılan açıklamalar Kurumlar Vergisinde vergiyi do uran olay için de geçerli olmakta oldu u anla ılmaktadır.²⁴

Yukarıda yer verildi i üzere kurumlar vergisinde vergiyi do uran olay kurum kazancının elde edilmesi sonucunda olu maktadır. Ancak bu gelirin elde edilmesi Gelir Vergisi Kanunu'nda “tahsil” ve “tahakkuk” esasına ba lanımı bulunmaktadır. Tahsil esası; bir di er adı nakit esası olan bu sistemde gelirin vergilendirilmesi için elde edilen kazancın tahsil edilmesi arttır. Örnek vermek gerekirse Serbest Muhasebeci Mali Mü avir'lik (SMMM) mesle i sonucu serbest meslek kazancı elde eden bir ahıs, bir mükellefinin beyannamelerini düzenlemek için sözleşme imzalasâ ilgili SMMM parayı tahsil etmeden gelir elde etmi sayılmayaca ından o kazanç henüz elde edilmemi sayılacak ve vergilendirilmeyecektir. Ne zaman ki para tahsil edilir ise gelir o zaman elde edilmi sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Tahakkuk esânda ise; tahsil

²³ KVK, md. 6.

²⁴ TOPSAKAL, Metehan, “ Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Do uran Olay”, Marmara Üniversitesi Doktora Tezi, stanbul, 2007, s.73.

esasının aksine mal veya hizmetin kar ılı ı olan paranın tahsil edilmesi art de ildir. Örnek vermek gerekirse XYZ Dayanıklı Tüketim Malları Anonim irketi(A. .) satı ını yaptı ı buzdolabına kar ılılık bir yıllık çek almı tır. irketin satı ını yapmı oldu u ticari mala ili kin bedel irketin kasasına girmese dahi kazanç elde edilmi sayılmakta ve vergiye tabi tutulmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan yedi kazanç unsurundan; serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve di er kazanç ve iratlarda gelirin elde edilmi olması yani tahsil esası geçerli bulunmaktadır. Bunlar dı ında yer alan ticari kazanç ve zirai kazançlarda ise gelirin elde edilmesinin bir önemi bulunmamakta tahakkuk esası geçerli bulunmaktadır.

1.3.3. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisi mükellefleri, KVK'nun 1'inci maddesinde sayılmı olup bunlar; *“sermaye irketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kurulu ları, dernek veya vakıflara ait iktisadi i letmeler ve i ortaklıklarıdır.”*²⁵

1.3.3.1. Sermaye irketleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde; *“Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmu olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmü komandit irketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar, sermaye irketi olarak sayılmı tır. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kurulu'nun(SPK) düzenleme ve denetimine tabi fonlar(menkul kıymet yatırım fonları) ile bu fonlara benzer yabancı fonlar”*²⁶ da sermaye irketi sayılmı ve mükellef olarak nitelendirilmi lerdir.

1.3.3.2. Kooperatifler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/2' nci maddesinde; *“1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki*

²⁵ KVK, md. 1.

²⁶ KVK, md. 2.

yabancı kooperatifler”²⁷ mükellef olarak kabul edilmişlerdir. Kanun uyarınca; tüketim(istihlak), üretim(istihsal) yapı, satı ve kredi kooperatifleri ile aynı niteli e sahip yabancı kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Ancak; okul kooperatifleri benzeri dernek ve adi irket niteli indeki kooperatifler kurumlar vergisi açısından mükellef olarak kabul edilmemektedir. Bununla birlikte, okul kooperatifleri 1163 Sayılı Kanun’a göre veya derne e ba lı iktisadi i letme ekinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdi i ekinde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacaklardır.²⁸ Yukarıdaki tanımdan anlaşı laca ı üzere kooperatiflerde amaç kar elde etmek olmayıp, genel itibariyle yardımla ma ve dayanı ma önem arz etmektedir.

1.3.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, di er kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya ba lı olup, faaliyetleri devamlı bulunan sermaye irketleri ve kooperatifler dı nda kalan ticari, sınaî ve zirai i letmeler iktisadi kamu kuruluşu olarak nitelendirilmiş ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır.

İktisadi kamu kuruluşları Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2/6 ‘ ncı maddesi uyarınca;

- Kazanç amacı güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişili e sahip olup olmamalarına,
- Ba ımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya i yerlerinin olup olmasına,

Bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar. Ayrıca, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti kar ılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadi olma niteliklerini de i tirmeyecektir.²⁹

Ayrıca; yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya ba lı olup, yukarıda ifade etti imiz sermaye ve kooperatifler dı nda kalan ticari, sınaî ve

²⁷ KVK, md. 2.

²⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derne i, a.g.e, s.559.

²⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derne i, a.g.e, s.560.

zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu gibi de erlendirilerek bu tip kuruluşlarda kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmılardır. Kar amacı gütmemeleri ve bağımsız muhasebelerinin olmaması mükellef olmalarına engel teşkil etmeyecektir.

1.3.3.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesi uyarınca, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Anılan kanun'un 2/5'nci maddesinde, “*dernek veya vakıflara ait veya bağılı olup faaliyetleri sermaye ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınıî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri*”³⁰ olarak tanımlanmış ve KVK'nun uygulamasında sendikaların, dernek; cemaatlerin ise vakıf hükmünde oldukları belirtilmiştir.³¹

Yukarıda yer verilen tanımdan anlaşılacağı üzere dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin varlığından söz edilebilmesi için, işletmenin dernek veya vakfa bağılı olması, sermaye şirketi veya Kooperatif şeklinde kurulmamış olması ve ticari, sınıî veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir. Tüm bu şartların varlığı halinde dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetinin varlığından söz edilebilir.

1.3.3.5. Ortaklıkları

Yukarıda yer verilen kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin yapılmasını ortaklara yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklığı olarak kabul edilmiş ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmılardır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilememektedir. Yani iş ortaklığı şeklinde kurulmuş olsalar bile her kurumlar vergisi mükellefi olma talebinde bulunmuş iseler kurumlar vergisi mükellefi olarak vergilendirilirler. Ortaklardan birisi

³⁰ KVK, md. 2.

³¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.561-562.

gelir vergisi mükellefi olsa dahi, i ortaklı ının kazancı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Konu özetlenecek olunur ise; KVK'nun 1 Seri No'lu Tebliğinde kurulacak olan i ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az a a ıdaki unsurları ta ınması gerekti i belirtilmiştir.³²

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefiyetinin bulunması,
- Ortaklı ın belli bir i i sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşme ile kurulması,
- ortaklı ının konusunun belli bir i olması,
- Yapılacak i in belli bir süre ile sınırlı olması,
- Tarafların yüklenilen i e ili kin i in belli bir veya birden fazla bölümünden i verene kar ı sorumlu olmaları,
- in bitiminde kazancın paylaşılması,
- Yüklenilen i e ili kin Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen mükellefiyete ili kin ödevlerin yerine getirilmesi diyebiliriz.

1.3.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet

KVK'nu uygulamasında mükellefiyet iki eilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar; tam mükellefiyet ve dar mükellefiyettir. Söz konusu mükellefiyet ekilleri kurumun kanuni veya i merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmamasına göre belirlenmektedir. Sözü edilen kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kurulu kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen yerdir. merkezi ise, i bakımından i lemlerin toplandı ı ve yönetildi i yerdir.³³

Tam mükellefiyet; KVK'nun 1'nci maddesinde sayılan kurumlardan(sermaye irketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kurulu ları, dernek veya vakıflara ait iktisadi i letmeler ve i ortaklıkları) kanuni veya i merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde ve gerekse Türkiye dı ında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler, bu kurumların kanuni veya i merkezlerinden bir tanesinin veya her ikisinin Türkiye'de bulunması halinde söz konusu kurumların ister yurt içinde isterse de

³² Maliye Hesap Uzmanları Derne i, a.g.e, s.566.

³³ KÜÇÜK, Sema, "2006 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu", Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2007, s. 19.

yurtdı ında elde ettikleri kazançlar toplu olarak kurumlar vergisi kanununa göre kurum kazancını olu turacak ve vergilendirilecektir.

Dar mükellefiyet ise; KVK'na tabi olup da kanuni ve i merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Türkiye dı ında elde ettikleri kazançları ise Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.³⁴

Dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı KVK'nun 3' ncü maddesinde gelir unsurları itibariyle be bent halinde a a ıdaki gibi sıralanmı tır.³⁵

- a) *4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de i yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya daimi temsilciler vasıtasıyla yapılan i lerden elde edilen ticari kazançlar(Bu artları ta ısalılar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden do an kazançlar, Türkiye'de elde edilmi sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satı sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)*
- b) *Türkiye'de bulunan zirai i letmeden elde edilen kazançlar.*
- c) *Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.*
- d) *Ta ınır ve ta ınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.*
- e) *Türkiye'de elde edilen di er kazanç ve iratlar.*

1.3.5. Kurumlar Vergisinde Hesap Dönemi

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi gelir vergisinin aksine takvim yılı de il, hesap dönemidir. Kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı vergilendirilmektedir. Kazancın safi miktarı ise, bir hesap döneminde elde edilen gelirlerden kazancın elde edilmesi için yapılan giderler dü üldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Ancak takvim yılı

³⁴ KÜÇÜK, Sema, a.g.e, s. 19.

³⁵ KVK, md.3.

dönemi faaliyet ve işletmelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, Maliye Bakanlığı'nca özel hesap dönemleri belirlenebilir. Yeni işletme başlama veya işletmeyi bırakma hallerinde, bir tam yıldan eksik olan faaliyet süresi hesap dönemi kabul edilir. Özel hesap dönemi uygulayan işletmelerin hesap dönemi hangi yılda kapanıyorsa, işletmenin kazancı o yılın kazancı sayılarak vergilendirilir. Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandıktan bir ayı izleyen dördüncü(Nisan) ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir. Kurumlar vergisi, beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar ödenmek zorundadır.³⁶

1.4. Kurumlar Vergisinde Vergiye Tabi Matrahın Tespiti

Kurumlar vergisi, mükelleflerinin yukarıdaki bölümde açıklamasına yer verilen bir hesap döneminde elde ettikleri safi(net) kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır.

Safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır. Bununla birlikte, kurumların elde ettikleri kazanç ve iratlar, kaynağına ne olursa olsun (ticari, zirai, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, ücret, diğer kazanç ve iratlar) bir bütün halinde "Kurum Kazancı" olarak nitelendirilmektedir.³⁷

GVK'nın 38'nci maddesinde bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti açıklanmakta olup, ticari kazanç "*teebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve bilanço arasındaki müspet(olumlu) farktır.*" Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. işletmeye ilave olunan diğerler bu farktan indirilir;
2. işletmeden çekilen diğerler ise farka ilave olunur. Denilmektedir.³⁸

Söz konusu kanun maddesinden anlaşılacağı üzere kurumlar vergisinde safi kurum kazancı, işletmenin öz sermayesinde meydana gelen olumlu farkı ifade etmektedir.

³⁶ SAYAR, Mehmet, "Kurumlar Vergisi Matrah Tespitinde Temel Esaslar", <http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=1953.0;wap2>, (E.T. 02.03.2014).

³⁷ ARPACI, Altar Ömer, "Kurum Matrahının Tespitinde Giderler", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008, s.18.

³⁸ GVK, md. 38.

Burada ifade edilen olumlu farka ise, kurum tarafından elde edilen gelirlerden GVK'nın 40'ncı ve KVK'nın 8'inci maddesinde sayılan giderlerin indirilmesi suretiyle ulaşılabilmektedir.

1.4.1. Kurum Kazancının Tespitinde Giderler

Yukarıdaki bölümde kurum kazancının tespitinde GVK'da yer alan ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı ifade edilmiştir. GVK'na göre ticari kazancın tespiti gerçek ve basit usul olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Gerçek usulde ticari kazanç ise bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre iki şekilde tespit edilebilmektedir. Söz konusu bilanço esasına GVK'nın 38'inci maddesinde, işletme hesabı esasına ise 39'ncü maddesinde ticari kazancın tespitine yer verilmiştir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, teebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonu ile hesap dönemi başındaki müspet(olumlu) farktan oluşmaktadır. Ticari kazancın bu şekilde hesaplanması sırasında Vergi Usul Kanun'da(VUK) yer alan düzenlemeye ilişkin hükümleri ile GVK'nın 40'inci maddesinde yer alan indirilecek giderler ve 41'inci maddesinde yer alan indirim kabul edilmeyen giderler dikkate alınmaktadır.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespiti ise, dönem içinde elde edilen hâsılat ile giderler arasındaki müspet(olumlu) farktır. Elde edilen hâsılat; tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise, tedavi olunan ve borçlanılan meblağları ifade etmektedir. Emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun defteri hâsılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun defteri ise giderlere ilave olunur.³⁹

Kurumlar vergisine tabi mükelleflerin safi kazançlarının tespitinde giderler üç grupta toplanmakta olup birinci grupta yukarıda yer verilen GVK'nın 40'ncü maddesinde sayılan giderler oluşmaktadır, ikinci grupta kurumlara özgü giderler olan KVK'nun 8 ve 9'ncü maddelerinde sayılan giderler ve sonuncu olarak üçüncü grupta ise KVK'nun 10'ncü maddesinde yer alan giderler oluşmaktadır. Ayrıca söz edilen üç grupta sayılan giderler açıklanmaya çalışılacaktır.

³⁹ ARPACI, Atlar Ömer, a.g.e, s.19.

1.4.1.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirilebilecek Giderler

Yukarıda ayrıca tanımlamasına yer verildiği üzere, gelir gerçek ve safi tutar ile vergiye tabi tutulmaktadır. Burada ifade edilen safi tutarın bulunması için gelirin elde edilmesi ve kaynağın idamesi için yapılan giderlerin, gayrisafi hâsıllardan indirilmesi gerekir. Bunların nelerden ibaret olduğu, GVK'da her gelir unsuru için ayrı ayrı tespit edilmiştir. Kanunu'nun 40'ncı maddesinde indirilebilecek giderlere, 41'inci maddesinde indirimi kanunen mümkün bulunmayan giderlere yer verilmiştir. Bunların neler olduğu bilgisine aşağıda özet bir şekilde yer verilmiştir.⁴⁰

- **Genel Giderler;** *ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile alakalı olarak oluşan, ticari bir organizasyonun varlığı halinde yapılması gerekli olan giderler genel giderlerdir.*⁴¹ Örneğin, bir şirketin alımı ve satımı ile ilgili taşıdığı mallarının muhafazası ile alakalı olan kiraladığı deposu için yaptığı giderler işletme giderleridir. Alım satım yapılan mala bağlı olarak yapılır. Buna karşılık aynı faaliyette ofis olarak kullanılan binanın giderleri, genel giderdir. Faaliyetin türü ne olursa olsun ticari bir organizasyonun kurulmuş olması, söz konusu giderlerin yapılmasını gerekli kılmaktadır. Uygulamada karşılaşılan genel giderler; aydınlatma, su ve ısınma, telefon, kırtasiye, temsil ve ağırlama, ofiste çalışan personele ödenen ücretler, mesleki kuruluşlara ödenen aidatlar v.b. örnek olarak verilebilir.
- **Sosyal Giderler;** çalışanlara iş yerinde kullanılmak üzere verilen giyim giderleri, işveren tarafından çalışanlar adına ödenen sigorta primleri, işveren payları ve emekliler için ödenen sosyal sigortalar destekleme primleri, çalışanların ilaç ve tedavi giderleri v.b. örnek olarak verilebilir.

⁴⁰ Oluşum Yayınları, "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Form Ofset, Ankara, 2007, s.386.

⁴¹ GVK, md. 40.

- **İle İlgili Zarar, Ziyan ve Tazminatlar;** GVK'da yer verildiği üzere bunların indirim konusu yapılabilmesi için, ile ilgili olması ve bir kanun hükmü, mukavelename veya ilama bağlı olması şartları aranmaktadır.⁴²
- **Seyahat Giderleri;** ile ilgili ve yapılan işin ehemmiyet ve genişliği ile orantılı olmak üzere seyahat ve ikamet giderleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Daha açık bir şekilde belirtmek gerekirse; Seyahatin ile ilgili olması, seyahat süresinin seyahat nedeni olan işin gerektirdiği süre ile sınırlı olması, seyahat ve ikamet giderlerinin işin genişliği ve ehemmiyeti ile orantılı olması gerekmektedir.⁴³
- **Taahhüt Giderleri;** “ *letmenin aktifinde kayıtlı bulunmak ve işte kullanılmak kaydı ile taahhütlere ilişkin yapılan akaryakıt, otopark, tamir bakım ve onarım masrafları ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Ayrıca söz konusu taahhütlere ilişkin maliyet bedeli ise yıpranma payı (amortisman) yolu ile itfa edilmektedir.*”⁴⁴
- **Aynı Vergi, Resim ve Harçlar;** işletme ile ilgili olmak üzere bina, arazi, gider, istisna, damga ve belediye vergileri, harçlar gibi aynı vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.⁴⁵ Örneğin, işletmenin aktifine alınan bina için ödenen belediye vergileri, tapu harçları ticari kazançtan indirim konusu yapılabilmektedir.
- **Yıpranma Payları(Amortismanlar);** Kanun'da ayrıca ifade edildiği üzere; “*Değeri belli bir tutarı aşmayan peşemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri belli tutarı aşmayan alet, edevat, mefruat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır.*”⁴⁶

⁴² YALÇIN, Hasan, “Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler” Kılavuz Yayınları, Kasım 2000, s. 319.

⁴³ KÜÇÜK, Sema, a.g.e., s. 43-44

⁴⁴ T.C. Gelir Dairesi Başkanlığı Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, 10.10.2012 Tarih ve 13649056-2011-KVK-ÖZE-03-303 Sayılı Özelgesi

⁴⁵ YALÇIN, Hasan, a.g.e., s. 353.

⁴⁶ T.C. Gelir Dairesi Başkanlığı Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.08.2014 Tarih ve 41931384-105[313-2014-10]-48 Sayılı Özelgesi.

denilmektedir. Söz konusu had her yıl yeniden de erleme oranında arttırılmakta olup bu had 2014 hesap dönemi için 800 Türk Lirası(TL.)’dır. Bakanlar Kuruluna gerekti inde bu hadlerde artırım veya indirim yapma yetkisi verilmi tir.

- **veren Sendikalarına Ödenen Aidatlar;** GVK’da i veren sendikalarına ödenen aidatların gider yazılabilece i hükmüne yer verilmi tir. Ancak, ilgili hükme göre, ödenen sendika aidatının bir aylık tutarı, i yerinde i çilere ödenen çıplak ücretin bir günlük tutarının toplamını a amayacaktır. Madde hükmü, ödenen aidatın bu tutarı geçemeyece i ekinde düzenlenmi olmakla beraber vergi hukuku açısından, bunun, bu tutarı a an ödemenin gider yazılamayaca ı ekinde anla ılması gereklidir.⁴⁷
- **verenlerce Ödenen Bireysel Emeklilik Katkı Payları;** GVK’da yer verilen hükme göre i veren ve ücretli tarafından bireysel emeklilik sistemine yapılan ödemeler vergi matrahının tespitinde ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık tutarı asgari ücretin yıllık tutarını a amayacak ekilde gider yazılmasına izin verilmektedir. Bakanlar Kurulu bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar arttırmaya yetkilidir.
- **Dernek ve Vakıflara Ba ı lanan Gıda Maddelerinin Maliyet Bedeli;** Kanunda yer alan hükme göre; “*Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılı ı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlı ınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde ba ı lanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin*”⁴⁸ ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınaca ı öngörümü tür.

⁴⁷Olu Yayıncılık, a.g.e, s.423.

⁴⁸GVK, md. 40.

1.4.1.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ticari Kazancın Tespitinde ndirilebilecek Giderler

Daha önceki bölümlerde ifade edildi i üzere kurum kazancının tespitinde giderler üç grupta toplanmaktadır. Bu üç gruptan ilki olan GVK'nın 40'ncı maddesinde yer alan giderlere yukarıdaki bölümde yer verilmiştir. Bu bölümde ise ikinci grupta KVK'nun 8 ve 9'ncü maddelerinde yer alan giderler açıklanmaya çalışılacaktır.

- **Menkul Kıymet İhraç Giderleri;** Hisse senedi ve tahvil gibi ihraç olunan menkul kıymetlerle ilgili olmak üzere; basım giderleri, vergi, resim ve harçlar, mahkeme giderleri, noter tasdik giderleri, banka komisyon giderleri, borsaya kayıtlı şirketler için borsa giderleri v.b. giderler bu gruba örnek olarak verilebilir.
- **Kurulu ve Örgütlenme Giderleri;** şirket kurulu su öncesinde ve sonrasında, kurulma ve örgütlenme ile ilgili olarak yapılan sözleşme, ilan, reklam, pe tamallıklar(hava parası) v.b. giderlerdir. Bu giderler Vergi Usul Kanunu'nun 282'inci maddesinde "kurumların kurulu su, yeni übe açmaları veya i lerini devamlı olarak geni letmeleri dolayısıyla yaptıkları fakat kar ılı nda maddi herhangi bir kıymet iktisap etmedikleri giderlerdir."⁴⁹ ekinde tanımlanmıştır. Kurumlar, kurulu ve örgütlenme giderlerinin tamamını bir defada gider yazabilecekleri gibi aktifle tirme suretiyle yıpranma payı(amortisman) yoluyla da itfa edebilirler. Bu takdirde bunların mukayyet de erleri üzerinden yıpranma payı(amortisman) ayrılarak VUK'nun 326'ncı maddesine istinaden be yılda e it miktarlarda giderle tirilebilecektir.
- **Genel Kurul Toplantı Giderleri, Birle me, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri;** KVK'nun 8/1-c maddesine göre, genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle birle me, devir, bölünme fesih ve tasfiye giderlerinin gider yazılabilmesi mümkün kılınmıştır. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre genel kurul toplantıları en geç hesap dönemini takip eden ilk üç ay içerisinde

⁴⁹ VUK, md. 282.

yapılmak zorundadır. Bu toplantılara ilkin olarak ortaya çıkan toplantı ilan giderleri, toplantı yeri kira gideri, posta masrafları v.b giderler ile birleşme, devir fesih ve tasfiye için yapılan giderler kurum kazancının tespitinde indirimi mümkün kılınmıştır.

- **Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit İirketlerde Komandite Ortakların Kar Payı;** KVK'nun 8/1-ç maddesinde; eşşamlı komandit İirketlerde komandite ortakların kar payları kurum kazancının tespitinde indirilebilecek unsurlar arasında sayılmıştır. Eşşamlı komandit İirketlerde komandite ortakların İirket karından aldıkları pay, GVK'nın 37'nci maddesi uyarınca şahsi ticari kazanç olarak sayılmaktadır. Bu nedenle bu ortaklara düşen kar payının matrahtan indirilebileceğİ anılan kanun maddesinde belirtilerek çifte vergilemenin önüne geçilmiştir. Eşşamlı komandit İirketin dönem sonunda zarar olması durumunda, söz konusu, zarardan komandite ortaklara isabet eden kısım ortaklarca, komanditer ortaklara isabet eden kısım ise eşşamlı komandit İirketçe mahsup edilir.⁵⁰
- **Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Kar ılımlarında Ödenen Kar Payları;** Katılım bankaları İslami prensiplere göre kurulmuş olmalarından dolayı faiz ile çalışmayan bankalar arasında yer almamaktadır. Bu tip bankalar aracılığıyla kredi kullanan kurumların ödemi oldukları kar payı ile adlandırılan giderleri bir finansman temini için ödenmesinden dolayı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.
- **Sigorta Teknik Kar ılımları;** KVK'nun 8/1-e maddesi uyarınca sigorta ve reasürans İirketlerine özgü giderlerle ilgilidir. Anılan bent hükmüne göre, sigorta ve reasürans İirketlerinin bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ilkin olarak ayırdıkları muallak hasar ve tazminat kar ılımları, kazanılmamış prim kar ılımları, hayat sigortalarında matematik kar ılımlar ve dengeleme kar ılımları kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bilanço günü itibarıyla hesaplanan kar ılımların pasif geçici bir hesaba alınması suretiyle giderleştirilmesi ve bir bilanço döneminde ayrılan

⁵⁰ ARPACI, Atlar Ömer, a.g.e, s.130.

bu teknik kar ılıkların ertesi bilânço döneminde aynen kara aktarılması gerekmektedir.⁵¹

- **Zarar Mahsubu;** KVK'nun 9'ncü maddesi hükmünde zarar mahsubuna ilişkin esaslara yer verilmiş olup aşağıdaki gibidir;
- Be yıldan fazla nakledilmemelidir.
 - Zarar mahsubu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmez.
 - Mahsubu gerçekte tirilen zararlar ile ertesi dönemlere devreden zararların hangi dönemle ilgili oldukları ayrı ayrı belirtilmelidir.
 - Geçmiş yıl zararı, mahsup imkânının olduğu ilk hesap döneminde kurum kazancından mahsup edilmelidir. Yıl atlama halinde, atlanılan yıl zararının mahsubundan vazgeçilmiş sayılacaktır.
 - Devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumun öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarını kazançlarından indirebileceklerdir. Devir ve bölünme hallerinde devreden zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır. Tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.⁵² Bu maddelerle birlikte ayrıca devralınan veya bölünen kurumların son be yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmiş olması ayrıca devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az be yıl süreyle devam edilmesi gerekmektedir. Bu maddelerin ihlali halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğuracaktır.

⁵¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.657.

⁵² ARPACI, Atlar Ömer, a.g.e, s.138.

1.4.1.3. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Diğer Giderler

Bu bölümde kurum kazancının belirlenmesinde giderler içerisinde son grupta yani üçüncü grupta yer alan KVK'nun 10'ncu maddesinde yer alan giderler açıklanmaya çalışılacaktır. KVK'nun 10'ncu maddesinde, kurumların kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alabilecekleri diğer indirimler hükme bağlanmıştır. Sözü edilen indirimler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- **Ar-Ge İndirimi;** “ *İctisadî faaliyetlerin bünyesinde gerçekleştirildikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamalarının %100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi hâsılatтан gider olarak indirilebilir.*”⁵³ Matrahın yetersiz olması halinde ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredebilmektedir. Devir süresi ile ilgili kanunda herhangi bir yasal kısıtlama getirilmemiştir. Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmekle ilgili Ar-Ge bedeli indirim konusu yapılmadıkça takip eden yıl beyannamelerinde gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir.
- **Sponsorluk Harcamaları;** “*Türkiye Futbol Federasyonu Kurulu ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için %100'ü, profesyonel spor dalları için ise %50'si hâsılatтан gider olarak indirilebilmektedir.*”⁵⁴
- **Bağış ve Yardımlar;** “*Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı. Sayılan bu kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak(kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi*

⁵³ KVK, md. 10.

⁵⁴ KVK, md. 10.

bakım ve rehabilitasyon merkezi in ası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı ba ı ların tamamı gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir.”⁵⁵

- **Kültürel Ba ı lar;** *“Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalı an dernekler ile bilimsel ara tırma ve geli tirme faaliyetinde bulunan kurum ve kurulu lar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı nca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen; faaliyetlere ili kin harcamalar ile makbuz kar ılı ı yapılan ba ı ve yardımların tamamı hâsılattan gider olarak indirilebilmektedir.”⁵⁶*
- **Do al Afet Ba ı ları;** *“Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan do al afetler dolayısıyla Ba bakanlık aracılı ı ile makbuz kar ılı ı yapılan aynı ve nakdi ba ı ların tamamı hâsılattan gider olarak indirilebilmektedir.”⁵⁷* Örne in; yakın zamanda ya adı ımız Van depreminde yapılan nakdi ve aynı ba ı ların tamamı hâsılattan indirim konusu yapılmı tır.
- **Kızılay’a Yapılan Ba ı ve Yardımlar;** *“ ktisadi i letmelerine yapılan ba ı ve yardımlar hariç olmak üzere, Türkiye Kızılay Derne ine makbuz kar ılı ı yapılan nakdi ba ı veya aynı yardımların tamamı hâsılattan gider olarak indirilebilmektedir.”⁵⁸*

1.4.2. Kurum Kazancının Tespitinde ndirimi Kabul Edilmeyen Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11’nci maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar belirtilmek suretiyle hüküm altına alınmı tır. Aynı ekilde GVK’nın 41’nci maddesinde de ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayan unsurlar hüküm altına alınmı tır. Buna

⁵⁵ KVK, md.10.

⁵⁶ KVK, md.10.

⁵⁷ KVK, md.10.

⁵⁸ KVK, md.10.

göre anılan düzenlemeler uyarınca gerçek veya tüzel kişilerin elde ettikleri safi kazançlarının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilen ve elde edilen kazançtan indirim konusu yapıldı ise tekrardan kazançta ilavesi gereken gider unsurlarıdır. Burada ifade edilen kanunen indirilmesi mümkün olmayan gider unsurlarına takip eden bölümde ayrıntılı şekilde yer verilecektir.

1.4.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kabul Edilmeyen Giderler

Daha önceki bölümlerde KVK'nun 6'ncı maddesinde safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir. GVK'nın 41'nci maddesinde ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler dokuz bent halinde sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların safi kurum kazançları tespit edilirken ilgili kanun maddesinde yer verilen dokuz bent halinde sayılan indirilemeyecek giderlerin dikkate alınması gerekmektedir.⁵⁹ Söz konusu kanun maddesinde yer alan indirilemeyecek gider unsurları aşağıdaki gibidir;⁶⁰

1. *Tebbüs sahibi ile ekinin ve çocuklarının iktidaren çektikleri paralar veya aynen aldıkları diğer giderler,*
2. *Tebbüs sahibinin kendisine, ekinin, küçük çocuklarına iktidaren ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,*
3. *Tebbüs sahibinin iktidare koyduğu sermaye için yürütülen faizler,*
4. *Tebbüs sahibinin, ekinin ve küçük çocuklarının iktidaren cari hesap veya diğer hesaplarda alacakları üzerinden yürütülen faizler,*
5. *Tebbüs sahibinin, ilikilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım veya satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile tebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki iktidare aleyhine oluşan farklar iktidaren çekilmiş sayılır ve bu farklar indirim olarak kullanılamaz,*
6. *Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile tebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,*
7. *Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si*

⁵⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e, s.684.

⁶⁰ GVK, md. 41.

8. *Kiralama yoluyla edinilen veya i letmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava ta utlarından i letmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,*
9. *Basın yoluyla i lenen fillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından do acak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar.*

Yukarıda yer verilen kanun hükmünden anlaşılan üzere dokuz bent halinde sıralanan kanunen indirilemeyecek giderlerin ilk be i te ebbüs sahibi ile ilgilidir. Burada amaç te ebbüs sahibinin ticari mal varlığından, özel mal varlığına aktarımların önlenmesidir.

Anılan madde de yer alan giderler kurumlar vergisi mükellefleri arasında i lerli i, sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hâsılatından indirilememesi ile sınırlı olacaktır.⁶¹

1.4.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

İletmeler tarafından hesap dönemi içinde yapılan harcamalar muhasebe sistemi içerisinde gider veya maliyet unsuru olarak dahil edilmektedir. Söz konusu maliyet veya gider unsurları dönem sonunda safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Muhasebe sistemi içersine dahil edilen bu gider ve maliyet unsurları vergiye tabi kazancın tespitinde ilgili kanun maddelerine istinaden söz konusu kazancın tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır. Söz konusu gider veya maliyet unsurları dönem sonunda oluşan ticari kazançla ilave edilmek suretiyle vergiye tabi kar olan mali karla ulaşılmaktadır. KVK' nın 11 'nci maddesinde safi kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler yer almakta olup a a ıda bu gider unsurlarına yer verilmiştir.

1. **Öz sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler;** KVK'nda açıklandı ı üzere öz sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen faizlerin ticari kazancın tespitinde indirim olarak kabul edilmeyece i hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hüküm GVK'nın 41'nci maddesinde yer alan te ebbüs sahibinin i letmeye koydu u sermaye için yürütülen faizin indirilemeyece i hükmü ile paralellik göstermektedir. Türk Ticaret Kanunu(TTK)'nda sermaye şirketleri ile

⁶¹ TEK N, Cem, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 235, Nisan 2008, s.108.

kooperatiflerin kural olarak payda larına öz sermaye üzerinden faiz ödeyemeyece ine ili kin hükümler yer almaktadır. Ancak anonim irketlerde i letmenin faaliyetine ba lamasına kadar geçecek olan devre için pay sahiplerine, tesisat hesabına geçirilmek üzere, muayyen bir faiz ödenmesine dair, irket esas sözleşmesine hüküm konulabilece i ifade edilmiştir. Aynı şekilde sermaye artırımını, yeni hisse senedi çıkarılması hallerinde de yeni pay sahiplerine belli bir süreyle faiz ödenmesi kabul edilebilmektedir. Ancak söz konusu faiz ödemesi TTK' ya göre kabul edilmi olsa da mali karın hesaplanmasında gider olarak dikkate alınmamaktadır. Söz konusu öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak kabul edilmemesindeki temel amaç kurum ortaklarının koydukları sermayenin getirisi olan kar payının ba ka adlar ile adlandırılarak i letmenin bünyesinde vergilendirilmeden dı arıya çıkmasını engellemektir.

- 2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler, Kur Farkları ve Benzeri Giderler;** *“Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ili kili olan ki ilerden do rudan veya dolaylı olarak temin ederek i letmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurum öz sermayesinin üç katını a an kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır.”*⁶² Di er bir ifade ile i letme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için ortaklar veya ortaklarla do rudan veya dolaylı ki iler tarafından tahsis edilen sermayenin muhasebe sistemi içerisinde yabancı kaynak gibi izlenmesidir. Ayrıca ilgili kanun uyarınca sadece ili kili irketlere finansman temin eden kredi irketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ili kili ki i sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınmaktadır. Söz konusu ortakla ili kili ki i tanımı kanunda; orta ın do rudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında orta ı oldu u kurumu, en az %10 oranında oy veya kar payı hakkına sahip oldu u bir kurumu ya da do rudan veya dolaylı olarak, orta ın veya ortakla ili kili bu kurumun sermayesinin, oy veya kar payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek ki i veya kurumu ifade etmekte oldu u açıklanmaktadır.

⁶² KVK, md. 12.

Görüldü ü üzere, ortakla ili kili ki i veya kurumlarda, en az %10 oranında sermaye, oy veya kar payı hakkına sahip olma artı aranmaktadır. Söz konusu gerçek ki i veya kurumların belirtilen oranın altında kalmaları halinde, ortakla ili kili ki i sayılmaları mümkün olmayacaktır.

Örtülü Sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kanunen kabul edilmeyen giderler arasında sayılmasının asıl nedeni; irketlerin sermaye artırımında bulunmak yerine borçlanma yoluna giderek, hem ortaklar açısından karlı bir durum yaratılmasının hem de kurum kazancının gider yazılan faiz tutarı kadar azalmasının önlenemesidir.⁶³

3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Da ıtımı; KVK'da yer verildi i üzere kurumların ili kili ki ilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımında bulunması halinde, olu an kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak da ıtılmı sayılmaktadır. Söz konusu hükümler dar mükellef kurumlar içinde geçerlidir. Sözü edilen ili kili ki i; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulundu u gerçek ki i veya kurum idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından do rudan veya dolaylı olarak ba lı bulundu u ya da nüfuzu altında bulundurdu u gerçek ki i veya kurumları ifade etmektedir. Ortakların e leri, ortakların veya e lerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ili kili ki i sayılmaktadır.⁶⁴ Söz konusu emsallere uygunluk ilkesi ise, ili kili ki ilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyatın, aralarında böyle bir ili kinin bulunmaması durumunda olu acak fiyata uygun olmasını ifade etmektedir. Anılan düzenlemeler uyarınca emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde uygulanacak yöntemler unlardır;⁶⁵

- **Kar ıla tırılabilir Fiyat Yöntemi;** *Bir mükellefin uygulayaca ı emsallere uygun satı fiyatının, kar ıla tırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir ekilde ili ki bulunmayan gerçek veya tüzel ki ilerle birbirleriyle yaptıkları i lemlerde uygulanacak piyasa fiyatı ile kar ıla tırılarak tespit*

⁶³ TEK N, Cem, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 235, Nisan 2008, s.109.

⁶⁴ ARPACI, Atlar Ömer, a.g.e, s.250.

⁶⁵ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebli i

edilmesini ifade etmektedir. Söz konusu yöntemin uygulanabilmesi için ili kili ki ilerle yapılan i lemin, birbiriyle ili kili olmayan ki ilerle yaptıkları i lemlerin kar ıla tırılabilir nitelikte olması gerekmektedir.⁶⁶

- **Maliyet Artı Yöntemi;** Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Burada hesaplanacak brüt kar oranı kar ıla tırılabilir fiyat yöntemindeki gibi ili kisiz ki ilerle yapılan mal veya hizmet satımında uygulanan brüt kar marjı ile aynı olması gerekmektedir.⁶⁷
- **Yeniden Satı Fiyatı Yöntemi;** Emsallere uygun fiyatın, i lem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir ili ki bulunmayan gerçek veya tüzel ki ilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satı karı dü ürlerek hesaplanmasını ifade etmektedir. Bu yöntemde, emsallere uygun fiyat veya bedele ula mak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir ba lantı bulunmayan gerçek ki i veya kurumlara yapılması muhtemel satı ve bu satı ta uygulanacak fiyat veya bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat veya bedelden uygun bir brüt satı karı dü ürlerek ilgili i lem için emsallere uygun fiyat veya bedele ula ılacaktır.⁶⁸
- **Di er Yöntemler;** Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ula ma olana ı bulunmadı ı takdirde mükellef, i lemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyece i di er yöntemleri kullanabilir. Emsal bedelin tespitinde mükellef, yukarıda yer verilen yöntemlerden en uygun olanın seçiminde öncelikle ili kisiz ki ilerle yaptı ı i lemlerde kullandı ı fiyat veya bedel iç emsal olarak kar ıla tırmaya esas ölçü alınacak olup, bu ekilde belirlenmi bir fiyat veya bedelin bulunmaması halinde benzer nitelikli i lemlerde bulunan mükelleflerin fiyat veya bedelleri di

⁶⁶ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebli i

⁶⁷ 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebli i

⁶⁸ TEK N, Cem, "Kurumlar Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 235, Nisan 2008, s.118.

emsal olarak dikkate alınabilecektir.⁶⁹ Ayrıca ilikili ile yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilikin yöntemler, mükelleflerin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak da belirlenebilme imkânı bulunmaktadır. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yıllık a maddesi üzere anlaşma maddesi tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşımaktadır.

4. Her Ne şekilde ve Ne isimle Olursa Olsun Ayrılan Yedek Akçeler; Kanunen kabul edilmeyen giderler arasında yer alan yedek akçeler, gider niteliindedir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın, dağıtılmayıp işletme bünyesinde tutulan kısımlarıdır. KVK’nda yer verildiği üzere *“her ne şekilde ve isimle ayrılmış olursa olsun ayrılan yedek akçelerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.”*⁷⁰

5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türü Para Cezaları ile Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları; KVK’na göre hesaplanan kurumlar vergisi ile *“her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizleri ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre ödenen gecikme faizi”*⁷¹ ile piyama zamlarının safi kurum kazancından indirimi kabul edilmemektedir. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilikin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde sosyal güvenlik kurumlarına ödenen gecikme cezaları ile gecikme zamları da bu kapsamda gider olarak indirilmediği gibi şirketlerce ödenmeyen sosyal güvenlik primleri de indirim konusu yapılamamaktadır. Ancak söz konusu primler ödendiği takdirde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

6. Menkul Kıymetlerin ticari Değerlerinin Altında Hırcından Doğan Zararlar; KVK’nda yer alan hükümlere göre *“kanunlarla veya kanunların*

⁶⁹ TEKN, Cem, a.g.m., s.119.

⁷⁰ KVK, md.11.

⁷¹ KVK, md.11.

verdi i yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari de erlerinin altında ihracından do an zararlar ile bu menkul kıymetlere ili kin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler”⁷² kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

7. letmenin Ana Faaliyet Konusu le Iglisi Bulunmayan Bazı Ta ıtlara li kin Giderler ve Amortismanlar; KVK'nun 11'nci maddesinde yer alan hükme göre, *“kiralama yoluyla edinilen veya i letmede kayıtlı olan bazı motorlu deniz ta ıtları ile uçak, helikopter gibi hava ta ıtlarından i letmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanlarının”⁷³ indirimi mümkün de ildir. Sözü edilen madde hükmünde yer alan deniz ve hava ta ıtlarını i letmenin esas faaliyet konusuyla ilgili olmaması durumunda zati veya ailevi ihtiyaçlarda kullanılması veya sadece i letmede kullanılmı olması sonucu de i tirmemektedir.⁷⁴ Söz konusu kanun maddesinde yer alan hükümler GVK'nın 41'nci maddesi ile paralellik göstermektedir*

8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Do an Tazminat Giderleri; GVK'nın 41'nci maddesine paralel olarak *“sözle melerde ceza artı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından do an maddi ve manevi tazminat giderleri”⁷⁵ indirim olarak dikkate alınamamaktadır.*

9. Basın Yoluyla İlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar; Tıpkı GVK'nın 41'nci maddesinde oldu u gibi KVK'nun 11'nci maddesinde de *“basın yoluyla i lenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından do an maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin”⁷⁶ gider olarak indirimi kabul edilememektedir.*

⁷² KVK, md.11.

⁷³ KVK, md.11.

⁷⁴ ARPACI, Atlar Ömer, a.g.e, s.262

⁷⁵ KVK, md.11.

⁷⁶ KVK, md.11.

10. Bazı Ürünlere Ait İlan ve Reklam Giderleri; KVK'nun 11'nci maddesinde yer alan hüküm gereince, *"her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ilişkin ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin indiriminin mümkün bulunmadığı, söz konusu oranı %100 kadar arttırmaya veya %0'a kadar azaltmaya Bakanlar Kurulu'nun yetkili"*⁷⁷ olduğu açıklanmıştır. Söz konusu oran 24.10.1990 tarih ve 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile sıfır olarak tespit edilmiştir, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 1'nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmekteydi. Ancak 03.01.2008 tarihli ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5'nci maddesiyle 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4'ncü maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'nci maddesinin birinci fıkrasının yedi numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır. Anılan hüküm, Kanunun yayımı tarihinden 4 ay sonra yürürlüğe gireceği ifade edilmiştir. Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

11. İrket Dışından Kullanılan Yabancı Kaynakların Öz kaynakları A ve B Kısma Tekabül Eden Faiz, Komisyon, Vade Farkı, Kar Payı ve Kur Farkı v.b Giderler; *"6322 sayılı Kanununun 37'nci maddesi ile eklenen ve yürürlüğe tarihi 01.01.2013 olan hüküm gereince kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını a ve b kısımlarında, a ve b kısmına münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, a ve b kısmında kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin yukarıda yer verilen gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu a kısmına üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı"*⁷⁸ gider olarak

⁷⁷ KVK, md.11.

⁷⁸ KVK, md.11.

dikkate alınmamaktadır. Söz konusu orana ilişkin olarak u ana kadar Bakanlar Kurulu herhangi bir belirlemede bulunmamıştır.

1.5. Ticari Kar - Mali Kar Kavramı ve Kurumlar Vergisi Hesaplaması

Yukarıdaki bölümlerde GVK'nın 38'nci maddesinde ticari kazancın tanımına yer verilmiştir. Söz konusu kanun maddesi yeniden hatırlanacak olunursa bilanço esasına göre ticari kazanç işletmenin dönem sonundaki ve dönem başındaki öz sermayesindeki müspet(olumlu) farktan oluşmaktadır. Hesap dönemi içerisinde işletme sahip veya sahiplerince işletmeye ilave olunan giderler söz konusu farktan indirilecek, işletmeden çekilen giderler ise söz konusu farka ilave edilecektir.

Mali kar kavramı ise, üzerinden kurumlar vergisinin hesaplanacağı vergi matrahını ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile vergi yasalarına göre oluşan karı ifade etmektedir. Söz konusu mali karın tespiti önceki bölümlerde açıklanan kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi ve kanunen indirimi kabul edilen giderlerin düşülmesi neticesinde elde edilmekte olup oluşan kar üzerinden vergi hesaplanmaktadır.⁷⁹ Söz konusu ticari kar ve mali kar kavramlarının daha iyi anlaşılabilmesi açısından aşağıda uygulamalı örneğe yer verilmiştir.

Örnek: XYZ Anonim Şirketi'nin 2013 hesap dönemi kurum kazancı 5.000.000,- TL, kanunen kabul edilmeyen giderler toplamı 250.000,- TL'dir. Şirketin 2012 hesap döneminden devreden geçmiş yıl zararı 500.000,-TL'dir. Şirket 2013 hesap döneminde KVK'nun 5'nci maddesinin birinci fıkrasının e bendinde yer alan taahhüt satışı istisnası kapsamında 600.000,-TL kazanç, işlettiği BC A.Ş.'den ise 250.000,-TL kar payı elde etmiştir. Söz konusu kazançlar dönem gelirlerine dahil edilmiştir.⁸⁰

Şirket 2013 hesap döneminde KVK'nun 10'ncü maddesi kapsamında 300.000,-TL. Ar-Ge harcaması yapmış, D Belediyesi'ne ise 200.000,- TL makbuz karılığını nakdi olarak tahsil etmiştir. Söz konusu tahsilat tutarı hesap dönemi sonunda kanunen kabul edilemeyen gider olarak dikkate alınmıştır.

⁷⁹ KÜÇÜK, Sema, a.g.e., s.28

⁸⁰ TUNCER TOKUR, Özlem, "2006 Yılı Kurumlar Kazançlarının Beyanına İlişkin Örnekler", Vergi Dünyası, Sayı:308, Nisan 2007, s. 58-59

Bu veriler 11'inde şirketin 2013 hesap dönemi kurumlar vergisi hesaplamasına ve ticari kar mali kar ayırımına ağırlıkta yer verilmiştir.

- 1- Ticari Bilanço Karı (**Ticari Kar**) = 5.000.000,- TL
2- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler = 250.000,- TL

Beyanname Üzerinden Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler

- 3- İstisna Kazançları İstisnası(KVK 5/1-a) = 250.000,- TL
4- Taahhüt Satış Kazancı İstisnası(KVK 5/1-e) (600.000,- TL x %75) = 450.000,- TL
5- Ar-Ge İndirimi (KVK 10/1-a) = 300.000,- TL
6- Kar ve Giderler Toplamı (1 + 2) = 5.250.000,- TL
7- Hesap Dönemine ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı = 1.000.000,- TL
(3+4+5)
8- Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı (2012 Zararı) = 500.000,- TL
9- İndirimi Esas Tutar (6 – 7 – 8) = 3.750.000,- TL

Kazanç Oluşması Halinde İndirilebilecek İstisna ve İndirimler

- 10- Bağımlı ve Yardımlar (KVK 10/1-c) = 200.000,- TL
Yapılabilecek Bağımlı ve Yardımın Üst Sınırı (5.000.000 – 250.000 – 500.000)x%5 = 212.500,- TL oldu undan örnekte yer verilen bağımlı tamamı indirimi konusu yapılabilecektir.

Vergi Bildirimi

- 11- Kurumlar Vergisi Matrahı - **Mali Kar** (9 – 10) = 3.550.000,- TL
12- Hesaplanan Kurumlar Vergisi (11 x %20) = 710.000,- TL

2. TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARTI TANIMI VE KAPSAMI

Uluslararası yatırımların artması, sermaye piyasalarının ve elektronik ortamda gerçekleştirilen ticaretin gelişmesi bunun sonucu olarak ticaret sınırlarının kalkması ile birlikte işletmelerin diğer ülkelere açılma politikaları ve buna bağlı olarak çok ortaklı bir yapıya geçmesi yatırımcıların daha objektif, güvenilir, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve en önemlisi de öznet bilgi ihtiyaçlarını arttırmıştır. Bu kapsamda ülkeler arasında ortak bir dilin kullanılması amacı ile uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve bu kapsamda ülkelerin söz konusu standartlara uyumlaştırılması amacı ile gerçekleştirilen çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmalar çerçevesinde ortaya çıkan TMS 12 Gelir Vergileri Standardı çalışmamızın bu bölümünün konusunu oluşturmaktadır.

2.1. Türkiye ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Bu Standartların Oluşumuna Başlıca Yön Veren Kuruluşlar

Muhasebe standartları; finansal tabloların hazırlanmasında yol göstericidir ve finansal tabloların gerçek ve uygun, dürüst bir şekilde hazırlanmasını sağlar. Burada esas amaç güvenilir bilgi üretmekle birlikte finansal tabloların gerçekleri yansıtacak şekilde ilgili taraflara sunulmasıdır. Farklı ülkelerde düzenlenen finansal tablolar benzer özellik taşıyabilirler, ancak ülkeler arasındaki farklı temellere dayanan finansal tablolar ortaya çıkmakta ve bu durum finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerini olumsuz etkilemektedir.⁸¹

Konuyu daha açıklayıcı kılmak adına bir örnek vermek gerekirse; hem Türkiye’de İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (MKB) yeni unvanıyla Borsa İstanbul’da (BİST) hem de New York Borsası’nda hisseleri kote edilmiş bulunan Türkcell 2000 yılı ilk dokuz ayında iki farklı faaliyet sonucu açıklamıştır. Türkiye’de MKB’de faaliyet sonucu olarak 23,7 trilyon TL (Türk Lirası) zarar beyan eden şirket

⁸¹ SELV TOPU, Mevki, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Türkiye’deki Mevcut Uygulama ile Karşılaştırılması” Marmara Üniversitesi Yüksek lisans Tezi, Temmuz 2010, s. 30.

New York Borsası'nda 157,8 trilyon TL kar beyan etmiştir. Örnekte görüleceği üzere iki farklı faaliyet sonucu arasında çok büyük farklılıklar bulunmaktadır. Bunun nedeni ise Amerikan Genel Kabul Görmü Muhasebe Standartları(GAAP) ve Türkiye Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) muhasebe standartları arasındaki farklılıklardır. Söz konusu uygulama farklılıkları hakkında buna benzer birçok örnek verilebilmemiz mümkündür. Sözü edilen farklı finansal tablo düzenleme ilkeleri ülkelere özgü sosyal, ekonomik, hukuksal düzenlemeler ile muhasebe mesleğinin eğitim konusundaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Bu ve benzeri nedenler muhasebe mesleğinde ortak bir dil konuşma ihtiyacını doğurmuştur.⁸²

Muhasebe biliminin aynı dili konuşması ile alakalı olarak uluslararası muhasebe standartları oluşturulmasının gerekliliği çerçevesinde 1973 yılında kurulmuş ve de 2001 yılına kadar görevini ifa etmiş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi(IASC- International Accounting Standards Committee) 2001 yılında görevini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na(IASB) devretmiştir. Merkezi İngiltere'nin Londra şehrinde bulunan ve de çeşitli ülkelerin bağımsız denetim kurulları tarafından kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASB- International Accounting Standards Board) finansal tabloların hazırlanması ile alakalı ülkeler arası uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmak için "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları"nı yayınlamış ve de geliştirilmesine çalışmıştır. Uluslararası Muhasebe Komitesince çıkarılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) tüm dünyada giderek yaygınlaşmaktadır. Birçok ülke ulusal düzenlemeleri ile UFRS arasında uyumlaştırma çalışmaları yapmaktadır. Günümüzde uluslararası alanda ortak set olarak kabul edilen muhasebe standardı UFRS'dir.⁸³

Türkiye'de söz konusu etkileşimden nasibini almış ve 1999 yılında Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK)'na Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun(IASB) yayınladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını(UFRS) Türkçeye uyumlu hale getirmek amacıyla ile çevrim yapma görevi verilmiştir.⁸⁴ Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,

⁸² SELV TOPU, Mevzuat, a.g.e, s. 31.

⁸³ "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2007 Yılı Faaliyet Raporu" http://kgk.gov.tr/contents/files/2007_Faaliyet_Raporu.pdf, (E.T. 10.07.2014)

⁸⁴ EL TAĞ, Cemal, "UFRS (TMS – TFRS) Uygulamaları", Hipotez Yayınları, Kasım 2011, s. 15–16.

Uluslararası Muhasebe Standartlarını(UMS) Türkiye Muhasebe Standartları(TMS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını(UFRS) ise Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) olarak, ayrıca Küçük ve Orta Ölçekli İletmelerin(KOB) Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarını ise KOB TMS/TFRS adı altında Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazetesi'nde yayımlamıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) çıkardığı Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS) UFRS'nin tercümesidir.

Türkiye'de söz konusu uygulama SPK'ya ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) tabii şirketlerle sınırlı kalmış diğer işletmeler için de de açıklanacağı üzere uygulama anısı ortaya çıkmamıştır. 2 Kasım 2011 tarih ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” kurulmuş, görev ve yetkileri yeni kurulan bu kuruma devredilerek aynı tarih itibarıyla TMSK kapatılmıştır.⁸⁵ Muhasebe standartları uygulamasına ilişkin mevzuatın hazırlanması, yayımı ve yönetimi bu tarihten itibaren Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu sorumluluğunda olacaktır. 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ile muhasebe uygulamasında Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yetkili olduğu hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca söz konusu 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda yer almakla birlikte 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren bütün şirketler tarafından uygulanması zorunluluğu getirilen Türkiye Muhasebe Standartları anılan kurum tarafından, 17 Kasım 2012 tarih ve 28470 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazetesi'nde yayımlanan **“Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına İlişkin Duyuru”** ile Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen hadleri aşmayan bağımsız denetim kapsamına giren şirketler dışında kalan şirketler TMS/TFRS uygulaması kapsamı dışında bırakılmışlardır. Söz konusu şirketler için uygulama takvimi kanunun verdiği yetki çerçevesinde kurum tarafından ertelenmiştir. Bugün için uygulaması ertelenen standartların ilerleyen dönemlerde bütün şirketler için uygulama bütünlüğü sağlanacağı düşünülmektedir.

⁸⁵ AVLI, Tuba, “ Kamu Gözetim Kurumu'nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2014, s.9

Bütün bu gelişmeler ele alındığında vergi matrahlarının doğru hesaplanabilmesi için mevcut uygulama olan Vergi Usul Kanunu(VUK) ile gelecek dönemlerde uygulaması düşünülen TMS 12 Gelir Vergileri Standardı arasında oluşan uygulama farklılıklarının iyi bilinmesi ve doğru bir şekilde vergi matrahı hesaplamasının yapılması önem arz etmektedir.

2.2. Standardın Amacı

12 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı ile uyumlu TMS 12 Gelir Vergilerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 28.03.2006 tarihli 26122 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.⁸⁶

Bu Standardın amacı; gelir vergilerinin kurum kazancı (i letmelerin bir faaliyet döneminde elde ettiği kar) üzerinden hesaplanan vergilerin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Burada önemle dikkat edilmesi gereken husus her ne kadar standardın adı gelir vergileri standardı olarak anılsa bile kurum kazancını dikkate almasıdır. TMS 12 Gelir Vergileri Standardının amaçlar bölümünde, gelir vergisi, kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiler olarak açıklanmıştır.⁸⁷

Buna göre, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, yalnızca kurumlar vergisine tabi i letmeler için uygulanabilir. Kurumlar vergisine tabi irketlere ise çalışanımızın birinci bölümünde yer verilmiştir. Buna göre, şahıs i letmeleri, şahıs irketleri ve adi irketler bu standardı uygulamayacaklardır. Çünkü şahıs i letmelerinde gelirin şahsiliği esas geçerli olduğundan, ticari defterlerde ödenecek gelir vergisi ile ilgili bir kayıt yapılması mümkün değildir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli konulara ilişkin durumlarda cari ve ilerideki dönemlerde vergisel sonuçların belirlenmesidir.⁸⁸

⁸⁶ GENÇO LU, Gücenme Ümit, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar”,Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, s. 88

⁸⁷ SA LAM, Necdet; ENGEL, Salim; ÖZTÜRK, Bünyamin, “ Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması” , Maliye Hukuk Yayınları, Ocak 2008, 2. Baskı, s.295.

⁸⁸ AKDA , Zehra, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Mali Tablolara Etkileri, Muhasebe lemleri ve Bir Uygulama Örneği”, Okan Üniversitesi Yüksek lisans Tezi, Mart 2013, s. 24.

Bir önceki bölümde ele alındığı üzere Türkiye’de vergi hesaplanmasında ticari kardan ziyade mali kar dikkate alınmaktadır. Bilindiği üzere ticari kara vergi kanunları çerçevesinde gerekli eklemeler (kanunen kabul edilmeyen giderler) ve indirimler (geçmiş yıl zararları, bakiye ve yardımlar vb.) yapıldıktan sonra mali kara ulaşılmaktadır.

Ancak standart verginin hesaplanmasında Türkiye’deki uygulamanın aksine ticari karı esas alınmaktadır. Standart ticari karın hesaplanmasında söz konusu olan gelirlerden gelecekte vergi yükü doğurmayacak gelirler (temettü geliri, rüçhan hakkı kuponu satış gelirleri, emisyon primi vb.) ile gelecekte indirimi söz konusu olmayan giderleri (vergi cezaları, para cezaları vb.) gibi sürekli farklılıkları dikkate alınmamaktadır. Cari dönemde vergiye tabi olamamakla birlikte gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle (alım satım amaçlı olanlar, vadeye bakiye gelir amaçlı olanlar hariç finansal varlık değer artışı gelirleri vb.); cari dönemde indirimi kabul edilmeyen ancak gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderleri (kıdem tazminatı karlı giderleri, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerine ait giderler, üpheli ticari alacak karlı giderleri, stok değer düşüklüğü karlı giderleri, mali duran varlıklar değer düşüklüğü karlı giderleri (maliyet bedeli ile değerlenen), yasal oranların üzerinde ayrılmış amortisman giderleri vb.) geçici farklılıklar olarak belirlenir.

Örneğin, standartın gelir gider açısından Türkiye’deki genel uygulamaya kıyasla getirdiği farklılık; gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için **ertelenmi vergi borcunun (yükümlülüğünün)**, gelecekte indirilebilecek giderler için **ertelenmi vergi alacağı (varlığının)** kayıtlara alınması ve finansal tablolarda gösterilmesidir.⁸⁹

Bu standart işletmenin yaptığı işletmelerin ve diğer vergisel olayların sonuçlarının muhasebeleştirilmesini zorunlu kılar. Bu nedenle, işletmenin yaptığı işletmeler ve diğer vergisel olaylar kâr veya zarar edecek şekilde muhasebeleştirilirse, bunlarla ilgili vergi etkileri de kâr veya zarar edecek şekilde muhasebeleştirilir. Örneğin, işletme birleşmelerinde ertelenmi vergi alacağı veya vergi borcunun muhasebeleştirilmesi, işletme birleşmesinde oluşan ertelenmi vergi tutarını etkiler.⁹⁰

⁸⁹ ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları” Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara 2008, s. 155

⁹⁰ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.3

Bu standart, aynı zamanda, henüz kullanılmamış olan geçmiş yıl zararları nedeniyle oluşan ertelenmiş vergi varlıklarının veya kullanılmamış vergi avantajlarının muhasebeleştirilmesi, gelir vergilerinin finansal tablolarda sunumunu ve gelir vergileri ile ilgili bilgilerin açıklanması konularını da düzenlemektedir⁹¹

2.3. Standartın Kapsamı

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanmaktadır.⁹² Standartın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabii gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergiler ile bağımlı ortaklık, iştirak ve müteakıf hakları (iştiraklikleri) raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergileri de kapsamaktadır.⁹³ Söz konusu standart ayrıca, devlet tevkiflerinden veya yatırımlara ilişkin vergi avantajlarından kaynaklanan zamanlama farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili düzenlemeleri de içermektedir.

2.4. Standartta Yer Alan Temel Tanımlar

Standart içerisinde yer almakta olan tanımlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.4.1. Muhasebe Kârı / (Muhasebe Zararı)

Muhasebe uygulamalarında sıkça kar ile tutumuz vergi gideri öncesi dönem kârını (zararını) bir diler ifade ile ticari kâr (zararı) ifade etmektedir.⁹⁴ Söz konusu kâr vergi yasalarının kabul etmediği giderler ile vergilendirilmeyen kazançları da kapsamaktadır. Bu tanım ayrıca Tek Düzen Hesap Planında yer alan 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabının bakiyesini göstermektedir.

⁹¹ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.3

⁹² MACKENZIE Bruce; COETSEE Danie; NJ K ZANA Tapiwa; CHAMBOKO Raymod; COLYVAS Blaise & HANEKOM Brandon, “Interpretation And Application of International Financial Reporting Standards”, Wiley, 2012, p.750.

⁹³ ALEXANDER David & CHER Simon, “International Accounting/Financial Reporting Standards Guide”, CCH and Wolters Kluwer Business, 2010, p.20.03.

⁹⁴ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.3

2.4.2. Vergiye Tabi Kâr / (Mali Zarar)

Vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen kârı (zararı) ifade eder.⁹⁵ Vergi yasalarının kabul etmediği giderler ile vergilendirilmeyen kazançların düşülmesi ile oluşan kârı (zararı) ifade etmektedir.

2.4.3. Vergi Gideri / (Vergi Geliri)

Dönem kârının veya zararının belirlenmesinde dönem vergisi ve ertelenmiş vergi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Bu tanım Tek Düzen Hesap Planında yer alan 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karlılığı hesabı bakiyesini göstermekte olup bu çalışmamızda Vergi Gideri/Geliri hesabı olarak dikkate alınacaktır.⁹⁶

Mali Kâr Üzerinden Hesaplanan Vergi (+)
Ertelenmiş Vergi Varlığı (-)
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (+)
Ertelenmiş Vergi Varlığının iptali (+)
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü iptali (-)
VERGİ GİDERİ / GELİR (=)

2.4.4. Dönem Vergisi

Vergiye tabi kâr (mali zarar) açısından o döneme ait ödenecek gelir vergisini (geri kazanılacak gelir vergisini) ifade eder.⁹⁷ Bu tanım Tek Düzen Hesap Planında 691 No'lu hesaptan 370 No'lu hesaba aktarılan tutarı ifade etmektedir.

⁹⁵ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.3

⁹⁶ BOZKURT, brahim, "Türkiye Muhasebe Standartları İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standartların Örnekler Yardımıyla Sistemik Anlatımı", Adalet Yayınevi, Ankara 2013, s. 23

⁹⁷ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.4

2.4.5. Ertelenmi Vergi Borçları (Yükümlülükleri)

Vergilendirilecek geçici farklar nedeniyle gelecek dönemlerde ödenecek vergi tutarıdır. Başka bir deyişle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamına ilave edilecek tutarlardır. Bilançonun pasifinde yer almaktadır.⁹⁸

2.4.6. Ertelenmi Vergi Varlıkları (Alacakları)

Ertelenmi vergi borçlarının aksine indirilecek geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların gelecek dönemlere taşınması nedeniyle geri kazanılacak vergi tutarlarıdır. Başka bir deyişle, gelecek dönemlerde ödenecek kurumlar vergisi rakamından indirilecek tutarlardır. Bilançonun aktifinde yer almaktadır. Tanımı daha açıklayıcı kılmak adına özetlenecek olunursa aşağıdaki durumlarda gelecek dönemlerde geri kazanılacak olan gelir vergisi tutarları olacaktır.⁹⁹

- a) indirilebilir geçici farklar,
- b) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış mali zararlar ve
- c) Gelecek dönemlere devreden kullanılmamış vergi avantajları (indirim ve istisnalar).

indirilecek geçici farklar; bilançooya etkisini **ertelenmi vergi varlığı** olarak gösterirken, **Vergilendirilecek geçici farklar** ise bilançooya etkisi **ertelenmi vergi yükümlülüğü** ekinde olmaktadır. Söz konusu farkların gelir tablosuna etkisi vergi gideri ve vergi geliri olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁰⁰

2.4.7. Geçici Farklar

Bir varlığın veya borcun bilançoadaki kayıtlı (defter defteri) ile bunların vergi açısından taşındıkları vergi defterleri arasındaki farkları ifade etmektedir. Geçici farklar, meydana getirdikleri vergi etkisi dikkate alınarak iki grupta toplanmaktadırlar.¹⁰¹

⁹⁸ ÖRTEN, Remzi; KAVALL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e, s.157

⁹⁹ AKDA, Zehra, a.g.e, s.27

¹⁰⁰ ÖRTEN, Remzi; KAVALL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e, s.157

¹⁰¹ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.4

- Vergiye Tabi Geçici Farklar,
- indirilebilir Geçici Farklar.

2.4.7.1. Vergiye Tabi Geçici Farklar

Varlı ın kayıtlı de eri i letme tarafından geri kazanıldı ı veya yükümlülü ün vadesi gelip ödendi i dönemlerde mali kâr/zararın tespitinde vergi matrahına dâhil edilecek geçici farklardır. Ba ka bir ifadeyle, farkları meydana getiren nedenler ortadan kalktı ı dönemde/dönemlerde vergi matrahında artı a neden olacak tutarlardır.¹⁰²

Örne in, borsaya kayıtlı olan ve gerçe e uygun de erle de erlenen hisse senedi de er artı ları hem dönemin bilânçosunun aktifinde ilgili finansal varlık hesabında yer alacak, hem de gelir tablosunda ticari kârın belirlenmesinde dikkate alınacaktır. Oysa vergilendirme bakımından hisse senedi maliyet de eri ile de erlenir ve söz konusu de er artı ları vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınmaz. Dolayısıyla; hisse senedi de er artı ları, tahsil edilinceye kadar ticari kâr ile mali kâr arasında vergiye tabi geçici bir fark meydana getirecektir.¹⁰³ Formüle edilecek olunursa;¹⁰⁴

Aktif Kalemlerde

Defter De eri > Vergiye Esas De er Aradaki fark, **Vergiye Tabi Geçici Farktır.**

Pasif Kalemlerde

Defter De eri < Vergiye Esas De er Aradaki fark, **Vergiye Tabi Geçici Farktır.**

Vergilendirilebilir Geçici Farklar Ertelenmi Vergi Borçlarına sebep olurlar

2.4.7.2. indirilebilir Geçici Farklar

indirilebilir geçici farklar ise vergiye tabi kâr veya zarar belirlenirken dönemin vergi matrahını azaltıcı etkide bulunan indirilebilir tutarlardır. Di er bir ifadeyle indirilebilir geçici farklar, aktif kalemlerin muhasebe de erinin vergi de erinden daha dü ük olmasından, pasif kalemlerin muhasebe de erinin (defter de eri) vergi

¹⁰² ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e, s.157

¹⁰³ ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e, s.157

¹⁰⁴ EL TA , Cemal, a.g.e, s. 106.

de erinden daha fazla olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır.¹⁰⁵ Formüle edilecek olunursa;¹⁰⁶

Aktif Kalemlerde

Defter De eri < Vergiye Esas De er aradaki fark, **indirilebilir Geçici Farktır.**

Pasif Kalemlerde

Defter De eri > Vergiye Esas De er aradaki fark, **indirilebilir Geçici Farktır.**

indirilebilir Geçici Farklar Ertelenmi Vergi Varlı na sebep olurlar.

2.5. Vergiye Esas De er

Bir varlık veya borcun vergisel açıdan ta ıdı ı tutarı/de eri ifade etmektedir.¹⁰⁷ Söz konusu tanımdan anlaşılacağı üzere vergiye esas de er iki açıdan ele alınmaktadır. Bunlar;

- Varlı ın Vergiye Esas De eri ve
- Borcun Vergiye Esas De eri'dir.

Yukarıda yer verilen vergiye esas de erlere ilişkin detaylı açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.5.1. Varlı ın Vergiye Esas De eri

Bir varlı ın vergiye esas de eri, işletmenin gelecekte söz konusu varlı ın defter de eri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomiktan vergiseldan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlı ın vergiye esas de eri defter de erine eşittir.¹⁰⁸ Varlı ın

¹⁰⁵ AKDO AN, Nalan, "UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından indirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmi Vergilerin Muhasebeleştirilmesi", "Muhasebe ve Denetim Bakışı" Ocak 2006, Sayı 17, s.3

¹⁰⁶ EL TA , Cemal, a.g.e, s. 106.

¹⁰⁷ MACKENZ E Bruce; COETSEE Danie; NJ K ZANA Tapiwa; CHAMBOKO Raymod; COLYVAS Blaise & HANEKOM Brandon, "Interpretation And Application of International Financial Reporting Standards", Wiley, 2012, p.750.

¹⁰⁸ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.4. Örnekler

vergiye esas de erine ili kin durumların daha anlaşırlı kılınması amacıyla a a ıdaki örnekleri verebiliriz.¹⁰⁹

- irket aktifinde yer alan cihazın maliyeti 200 TL'dir. Vergisel açıdan içinde bulunulan ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 50 TL'dir. Cihazın kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satı esnasında kalan maliyet olarak dü ülebilecektir. Söz konusu cihaz kullanılarak elde edilen gelir vergiye tabi tutulmaktadır. Aynı ekilde satı neticesinde olu an kâr da vergiye tabidir. Satı ın zararlı sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Hali hazırda cihazın vergiye esas de eri 150 TL'dir.
- Tahakkuk ettirilmiş olan faiz alacaklarının defter de eri 150 TL'dir. Bununla ilgili faiz gelirleri nakit esasına göre vergiye tabi olacaktır. Bu durumda faiz alacaklarının vergiye esas de eri sıfır olacaktır.
- Satı lardan alacakların muhasebe kayıtlarındaki de eri (defter de eri) 200 TL'dir. İlgili satı geliri vergiye tabi karın (mali zararın) tespitinde dikkate alınmı tır. Alacakların vergiye esas de eri 200 TL'dir.
- Bir ba lı ortaklıktan tahsil edilecek temettünün defter de eri 100 TL'dir temettü geliri i letmede vergiye tabi de ildir. Esas olarak bu varlı ın de erinin tamamı gelir olarak muhasebeleştirilmiş olan ekonomik yarardan indirilebilir durumdadır. Sonuç olarak temettü alacaklarının vergiye esas de eri 100 TL'dir. Bu analize göre vergilendirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analizde öyle olabilir; tahakkuk ettirilen temettü alacaklarına uygulanacak vergi oranı sıfır oldu u için 100 TL vergilendirilebilir geçici farka sıfır oranı uygulandı nda vergiye esas de er de sıfırdır. Her iki analizde ertelenmiş vergi borcu yoktur.
- Finansal alacak olarak muhasebeleştirilmiş olan bir borcun defter de eri 100 TL'dir. Verilen borç geri alındı nda bunun herhangi bir vergisel sonucu olmayacaktır. Bu alaca ın vergiye esas de eri 100 TL'dir.

¹⁰⁹ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.4, Örnekler

2.5.2. Borcun Vergiye Esas De eri

Bir borcun vergiye esas de eri, onun defter de erinden bu borçla ilgili olarak gelecek dönemlerde vergi açısından indirilebilir tutarlar dü üldükten sonra kalan tutardır. Avans olarak alınmış olan hâsılat örneğinde, ilgili borcun vergiye esas de eri alınan avansın tutarından gelecek dönemlerde vergiye tabi olmayacak olan gelir tutarları dü üldükten sonra kalan de erdir.¹¹⁰ Borcun vergiye esas de eri hakkında aşağıda çe itli örneklere yer verilmiştir.¹¹¹

- Kısa vadeli borçlar; defter de eri 100 TL olan, tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider, vergi açısından nakit olarak ödendiğinde gider yazılabilecektir. Gider tahakkukunun vergiye esas de eri sıfırdır.
- Kısa vadeli borçlar; peşin olarak tahsil edilen ve defter de eri 100 TL olan faiz gelirini içermektedir. İlgili faiz geliri nakit olarak tahsil edildiğinde vergi matrahına dâhil edilmiştir. Peşin olarak tahsil edilen faiz gelirinin vergiye esas de eri sıfırdır.
- Kısa vadeli borçlar; defter de eri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş giderleri içermektedir. İlgili gider vergi açısından hâlihazırda gider yazılmıştır. Tahakkuk ettirilmiş giderin vergiye esas de eri 100 TL'dir.
- Kısa vadeli borçlar defter de eri 100 TL olan tahakkuk ettirilmiş ceza ve tazminat içermektedir. Ceza ve tazminatlar vergi açısından gider kabul edilmemektedir. Tahakkuk ettirilen ceza ve tazminatların vergiye esas de eri 100 TL'dir. Bu analize göre indirilebilir geçici fark yoktur. Alternatif bir analizde öyle olabilir; tahakkuk ettirilen cezaların ve tazminatların vergiye esas de eri sıfırdır ve ortaya çıkan 100 TL tutarındaki farka sıfır vergi oranı uygulanır. Her iki analizde de ertelenmiş vergi varlığı yoktur.
- Bir kredi borcunun defter de eri 100 TL'dir. Kredinin geri ödemesi yapıldığında herhangi bir vergisel sonuç doğmamaktadır. Kredinin vergiye esas de eri 100 TL'dir.

¹¹⁰ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.5

¹¹¹ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.5, Örnekler

Bazı kalemlerin vergiye esas de eri olmakla birlikte bunlar finansal durum tablosuna (bilânçoya) varlık ve borç olarak yansıtılmazlar. Örne in, ara tırma giderleri olu tukları dönemin muhasebe kârının hesabında gider olarak dikkate alınırlar, ancak daha sonraki bir döneme kadar vergiye tabi kârın (mali zararın) belirlenmesinde gider olarak kabul edilmeyebilirler. Ara tırma giderlerinin gelecek dönemlerde vergi otoritelerinin vergi hesabında gider olarak indirimine izin verdi i tutardan olu an vergiye esas de eri ile sıfır olan defter de eri arasındaki fark, ertelenmi vergi varlı ı do uran indirilebilir bir geçici farktır.¹¹²

Bir varlı ın veya borcun vergiye esas de erinin olup olmadı ının açık olmadı ı durumlarda bu standardın dayandı ı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır; bu ilke udur: Bazı belirli sınırlamaların dı ında, bir varlı ın defter de eri geri kazanıldı ı veya bir borcun defter de eri ödendi inde, bu varlı ın defter de erinin kazanılması veya borcun defter de erinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi do urmayaca ı duruma nazaran, i letmenin gelecekte ödeyece i vergiler daha fazla olacaksa ertelenmi vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmi vergi varlı ı olarak muhasebele tirilir.¹¹³

Konsolide finansal tablolarda geçici farklar, varlık ve borçların konsolide finansal tablolardaki defter de erlerinin bunların uygun vergiye esas de erleri ile kar ıla tırılması suretiyle belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin verilmesinin yasal olarak mümkün oldu u durumda vergiye esas de er, konsolide vergi beyannamesi esas alınarak belirlenir. Konsolide vergi beyannamelerinin söz konusu olmadı ı durumlarda vergiye esas de er, gruba ait i letmelerin her birinin vergi beyannamesi dikkate alınarak tespit edilir.¹¹⁴

2.6. Ticari Kâr le Mali Kâr Arasında Olu an Farklar

Türkiye’de uygulanan mevcut uygulamaların aksine standart, muhasebe karı (Ticari Kar) üzerinden düzeltme gerektiren i letmelerin kayıtlara aktarılıp mali tablolarda gösterilmesini gerekli kılmaktadır.

¹¹² Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.5

¹¹³ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.5

¹¹⁴ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.5

Bilindi i üzere muhasebe sistemi uygulama tebli i çerçevesinde döneme ait bütün gelir ve giderler kar ıla tırılarak muhasebe kârı/zararı (Ticari kâr/zarar) tespit edilmektedir. Ancak önceki bölümde de inildi i üzere mali kâr/zarara ula ılabilmesi için vergi yasalarında çerçevesi çizilen çe itli giderlerin mali kârdan indirilmesini engelleyen, bazı gelirlerin de vergiden muaf/istisna olmasını sa layan hükümler bulunmaktadır. Haliyle standart ilkeleri ile Türkiye'deki uygulamalar arasında çe itli farklılıklar olu maktadır.

Standarda göre ticari kâr ile mali kâr arasında olu an farklar geçici farklar olarak adlandırılmakta ve söz konusu bu geçici farklar, bir dönemin muhasebe kârına dâhil edilen gelir ve giderin farklı bir dönemin mali kârına dâhil edilmesinden kaynaklanmaktadır. Zamanlama farklılı ndan kaynaklanan bu tür geçici farklar indirilebilir geçici fark veya vergiye tabi geçici fark olarak ortaya çıkmaktadır.

Ticari kâr ile mali kâr arasındaki farklar, gelecek dönemlerde varlı ın tahsili veya giderle mesi ya da borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkıyor ise, geçici farklar(zamanlama farkları) olarak adlandırılır. Standarda göre zamanlama farklarının vergi etkisi, ertelenen vergi gideri veya ertelenen vergi geliri olarak gelir tablosunda, ertelenen vergi varlı ı veya ertelenen vergi borcu olarak bilânçoda gösterilmelidir.¹¹⁵ Söz konusu farklılıkların anlaşılır kılınması amacıyla a a ıda çe itli örneklerle yer verilmi tir;¹¹⁶

- Muhasebe ilke ve kurallarına göre olası bütün giderler için kar ılıklı ayrılabilmesi ve giderle tirilmesi mümkün iken, vergi yasalarına göre ise kar ılıklı ayrılması belli kurallara ba lanmı ve hangi durumlarda kar ılıklı ayrılıp giderle tirilebilece i belirtilmi tir.
- Muhasebe karının belirlenebilmesi açısından i letmelerin borç ve alacak senetlerini reeskonta tabi tutması gerekirken vergi yasalarına göre borç ve alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması i letmenin iste ine bırakılmı tir. Haliyle mali kâr ile ticari kâr arasında çe itli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. i letmelerin

¹¹⁵ GENÇO LU, Gücenme Ümit, a.g.e, s. 94–95

¹¹⁶ AKDO AN, Nalan, “UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından indirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmi Vergilerin Muhasebele tirilmesi” “Muhasebe ve Denetime Bakı ”, Sayı 17, Ocak 2006, s.2

ticari kârden mali kâra geçerken gerekli düzeltmeleri yapmaları önem arz etmektedir.

- Daha önceki bölümde detaylı bir şekilde yer verildiği üzere Kurumlar Vergisi Kanunumuzla çeşitli gelir unsurları istisna kapsamında ele alınması ve mali kârın belirlenmesinde dikkate alınmamıştır. Söz konusu kazançların istisna kapsamında ele alınması mali kâr ile ticari kâr arasında farklılıklara neden olmaktadır. Burada oluşan fark sürekli bir fark olup hiçbir zaman ortadan kalkmaz.

Konuyu özetlemek gerekirse, ticari kârden mali kâra bir diler de ile vergi matrahına ulaşabilmek için ticari kâra kanunen kabul edilmeyen giderler ilave edilecek, vergiden istisna gelirler ise dükürülecektir. Mali kâr ile ticari kâr arasında oluşan bu farklar iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar sürekli ve geçici farklardır. Sürekli farklar, vergi kanunları gereğince vergiye tabi olmayan gelirler ve kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanmaktadır. Geçici farklar ise, muhasebenin ihtiyatlılık ve dönemsellik ilkelerinden, vergi kanunlarının gelirin elde edilmesi ilkesinden kaynaklanmaktadır. Sürekli farklar için muhasebede vergi etkisi ile ilgili herhangi bir işlem yapılmazken, geçici farkların vergi üzerindeki etkilerinin mutlaka hesaplanıp mali tablolara yansıtılması ve buna göre dönem net kârının düzeltilmesi gerekmektedir.¹¹⁷

2.6.1. Sürekli Farklar

Vergi kanunlarının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler nedeniyle muhasebe kârı (ticari kâr) ile mali kâr arasında oluşan farklara sürekli farklar denilmektedir. Sürekli farklara genellikle kanunen kabul edilemeyen giderler ile vergiden muaf/istisna gelirler neden olmaktadır. Örneğin trafik cezaları ve vergi cezaları ile letme varlıklarında azalma meydana getirip letmeden kaynak çıkışına neden olan unsurlar oldukları için muhasebe ilkeleri gereğince gider olarak kabul edilirken, vergi kanunları gereğince söz konusu giderler hiçbir zaman gider olarak dikkate alınmamaktadır. Aynı şekilde letmelerden elde edilen temettü gelirleri de letme varlıklarını arttırmasına ve letmede kaynak girişine neden olan unsurlar olduğundan

¹¹⁷ D NÇ, Engin, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri(TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi” Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Say:28 Ocak-Haziran 2007, s.29

muhasabe ilkeleri gere ince gelir olarak dikkate alınmakta ancak vergi kanunları gere ince söz konusu temettü gelirleri hiçbir zaman için gelir olarak dikkate alınmamaktadır. Örnekte yer verilen ve ticari kâr ile mali kâr arasında sürekli farka neden olan gelir ve gider unsurları hiçbir zaman ortadan kalmayacaktır. Ayrıca sonraki dönemlerde olu an vergi geliri/giderini de etkilemeyecektir. Haliyle ertelenmi vergi borcu veya ertelenmi vergi alacağına neden olmayacak sadece cari dönemin mali tablolarına etki edecektir. Bu nedenlerden dolayı sürekli farklar için herhangi bir muhasebesel işlem yapılmayacaktır.¹¹⁸

Sürekli farklara neden olan giderler:¹¹⁹

- Vergi cezaları ve zamları,
- Trafik cezaları ve zamları,
- 6183 sayılı kanuna uygun şekilde ödenen ceza ve tazminatlar,
- Binek araçlara ait Motorlu Taahhüt Vergisi,
- Alkol, alkollü içecekler, tütün mamulleri ile ilgili ilan ve reklam giderleri,
- Basın tazminatları,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler,
- Dağıtılan örtülü kazançlar,
- Beş yıllık doldurma ve indirimine konu edilmemiş geçmiş yıl zararları,
- Yasal sınırları aşan bakiye ve yardımlar vb.

Sürekli farklara neden olan gelirler:¹²⁰

- Tirağ Kazançları,
- Belli şartların varlığı halinde tam mükellef anonim şirketlerin yurtdışı tirağ hisse satışı kazançları,
- Emisyon prim kazançları,
- Risturn istisnası,

¹¹⁸ ÖZKAN, Azzem, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmi Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları” “Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi ”, Sayı 32, Ocak-Haziran 2009, s.98

¹¹⁹ TEK EN, Ömer, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmi Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2010 Yılı, c.15, S.2, s.300.

¹²⁰ TEK EN, Ömer, a.g.m., s.300.

- Yazılım ve Ar-Ge Teknoloji Geliştirme Kanunu Çerçevesinde tanınan istisna kazançlar,
- Taahhüt hakları ve diğer hakları ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazançları,
- Serbest bölge kazançları,
- Uluslararası anlaşmalara istinaden Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde tanınan istisnalar,
- Yurtdışı inşaat onarım, montaj ve teknik hizmetlerinden elde edilen kazançlar vb.

Yukarıda yer verilen gerek gelir ve gider unsurları vergi kanunları çerçevesinde değerlendirildiği takdirde vergiye tabi tutulmayan gelirler vergiye tabi olabilecekleri gibi vergiye tabi tutulan giderlerde aynı şekilde vergiye tabi tutulmayabilir. Böyle bir durumda sürekli farka sebep olmaktan çıkabilirler.

2.6.2. Geçici Farklar

Muhasebe ilkeleri gereğince gelir veya gider kaydedilen, ancak cari dönemde vergi kanunları açısından gelir veya gider olarak kabul edilmeyen, ancak istenen koşulların sağlanması halinde gelecek dönemlerde gelir veya gider olarak kabul edilecek farklara geçici farklar denilmektedir. Söz konusu farklar sonraki raporlama dönemlerinde ortadan kalktığından dolayı ertelenmiş vergiyi meydana getirmektedirler. Bu nedenle söz konusu farklara geçici veya zamanlama farkları adı verilmektedir.¹²¹

Geçici farklara neden olan giderler;¹²²

- Kıdem tazminatı karlı giderleri,
- Alınan çekler reeskont giderleri,
- Vadesiz alacak reeskont giderleri,
- Diğer borç ve gider karlılıkları,
- Fazla ayrılan veya geçmiş dönemlere ilişkin ayrılan amortisman giderleri,

¹²¹ ÖZKAN, Azzem, a.g.m, s.99

¹²² TEKEEN, Ömer, a.g.m. , s.301.

- Alı bedelinin altında bir de er ile de erlenmi hisse senetleri nedeniyle gider yazılan tutarlar,
- Ödenmeyen SSK primleri,
- Kanunen indirilmesi mümkün olmayan aktif hesap kar ılık giderleri vb.

Bu giderlerin kaydı vergi de erlerine göre aktiflerin de erini azaltır veya pasif de erini artırır. Bu giderler vergi hesaplamalarında vergi matrahına eklendikleri için vergisi pe in ödenmi olur. leriki bir tarihte ortadan kalktıkları zaman matrahtan indirilebileceklerdir. Matraha eklendikleri zaman ertelenmi vergi varlı ı do arken, matrahtan indirildikleri zaman ortadan kalkarlar.¹²³

Geçici farklara neden olan gelirler;¹²⁴

- Hisse senetleri de er artı kazançları,
- Verilen çek reeskont gelirleri,
- Vadesiz borçlar reeskont gelirleri
- Varlık de er artı kazançları (gelecek dönemlerde vergilendirilecek),
- Geli tirme Giderleri,
- Yenileme Fonu vb.

Bu gelirler ilgili hesaba aktarıldıklarında aktiflerde vergi kanunlarına göre artı meydana getireceklerdir. Pasiflerde ise vergi kanunlarına göre azalı meydana gelecektir. Vergi matrahlarından indirildiklerinde ertelenmi vergi yükümlülü ü do ururlar. zleyen dönemlerde vergi matrahına eklendiklerinde bu yükümlülük ortadan kalkar.¹²⁵

Mevcut uygulamada, geçici farka neden olan yukarıdaki kalemler, muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gere ince ortaya çıkmaktadırlar. Cari döneme dü en vergi hesaplanarak, vergi yükümlülü ü adı altında bilânçoda gösterilmektedir. Ancak muhasebe kayıtlarında gelir olarak kaydedilmi ve dönemsellik ilkesi gere i, gelecek dönemlere sarkmı veya gelecek dönemlerde ödenmesi ya da tahsilâtı yapılacak gelir ve giderlerin cari döneme yazılmı gider ve gelirlerin, vergi üzerindeki etkisi dikkate

¹²³ ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e. , s.161–162

¹²⁴ TEK EN, Ömer, a.g.m, s.301.

¹²⁵ ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e. , s.162

alınmamaktadır. Bu durum TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile birlikte de i mektedir. Buna göre, yeni uygulamada, gelirin olu umundaki tahakkuk ve elde etme esasları(nakit esası) dikkate alınarak, ihtiyatlılık gere i giderle tirilmi , dönemsel ayrıma tabi tutulmu gider ve gelirler nedeniyle, gelecek yıllara ertelenen vergi varlı nın(alaca ı) ve vergi borcunun(yükümlülü ü) hesaplanarak mali tablolarında gösterilmesi gere i ortaya çıkmaktadır.¹²⁶

Bilindi i üzere Türk Vergi Sisteminde, yedi gelir unsurundan ticari ve zirai kazançlar üzerinden elde edilen kazançlar tahakkuk esasına göre dikkate alınırken, di er be kazanç unsuru için tahsil esası(nakit esası) dikkate alınmaktadır. Bu açıdan bakıldı ında ticari veya zirai bir kazancın vergiye tabi tutulabilmesi için tahakkuk etmi olması yeterli görülmektedir. Ancak bahsetmi oldu umuz di er be kazanç unsuru için ise tahsil edilmi olması artı aranmaktadır. Örnek vermek gerekirse; bir gayrimenkul sermaye iradı olan kira veya menkul sermaye iradı olan faizin vergiye tabi tutulabilmesi için tahsil edilmi olması gerekmektedir. Buna göre, tahakkuk etti i için gider olarak kaydedilmi ücretler, kira giderleri, faiz giderleri, serbest meslek erbaplarından satın alınan hizmetin bedeli, e er henüz ödenmemi iseler cari döneme gider yazılmayıp bilânçoda aktif kalem olarak gösterilirler. Bu durum muhasebe de eri ile vergi de eri arasında bir farkın ortaya çıkmasına neden olmaktadır.¹²⁷

Bu açıdan bakıldı ında geçici farklar varlık ve yükümlülüklerin kıymetlerinin de erlemesindeki yakla ım farkları ve gelir ve giderin muhasebele tirilmesindeki tahakkuk esasındaki sapmaların varlı ından kaynaklanmaktadır diyebiliriz.¹²⁸

Geçici farklar ilgili oldukları dönemde muhasebe kârı ve mali kârın farklılaşmasına neden olmakla birlikte daha sonraki dönemlerde ortadan kalkacak olan farklılıklardır.

Bir varlık ya da kaynak kaleminin bilânçodaki de eri ile vergiye tabi de eri arasındaki farktan kaynaklanan geçici farklar iki ana ba lık altında toplanmaktadır.

¹²⁶ D NÇ, Engin, a.g.m. , s.31

¹²⁷ D NÇ, Engin, a.g.m. , s.32

¹²⁸ SELV TOPU, Me küre, a.g.e.,s.54

Bunlar;¹²⁹

1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar ve
2. ndirilebilir Geçici Farklardır.

2.6.2.1. Vergilendirilebilir Geçici Farklar

Vergilendirilecek geçici farklar bir varlı ın kayıtlı de eri i letme tarafından geri kazanıldı ı veya yükümlülü ün vadesinde ödendi i dönemlerde mali kâr veya zararın tespitinde vergi matrahına dâhil edilecek geçici farklardır.¹³⁰

Bir varlı ın muhasebe tirilmesi i lemi, ilgili varlı ın defter de erinin bir ekonomik yarar olarak i letmeye gelecek dönemlerde geri kazanılaca ını gösterir. E er varlı ın defter de eri onun vergiye esas de erini a arsa, bu varlık nedeniyle ileride muhasebe kârının tespitinde gider yazılabilecek tutar vergi mevzuatına göre gider yazılabilecek tutarı a ıyor demektir. Bu fark, vergiye tabi bir geçici farktır ve sonuçta olu an gelir vergilerini gelecek dönemlerde ödeme yükümlülü ü ise bir ertelenmi vergi borcudur. letme bu varlı ın defter de erini geri kazandıkça vergilendirilebilir geçici fark tersine dönecek ve vergiye tabi kâr ortaya çıkacaktır. Bu durumda, i letmeden vergi ödemeleri eklinde ekonomik fayda çıkı ı olacaktır.¹³¹

Vergilendirilebilir geçici farklar, bir varlı ın veya yükümlülü ün defter de eri ile vergiye esas de eri arasında ortaya çıkan ve sonraki dönemlerde mali kâr(zararın) hesaplanmasında dikkate alınacak farklardır. Di er bir ifade ile aktif kalemlerin defter de erinin, vergiye esas de erinden daha fazla olmasından ve pasif kalemlerin ise defter de erinin, vergiye esas de erinden az olmasından kaynaklanmaktadır. Söz konusu geçici farklar formüle edilecek olunursa;¹³²

Aktif Kalemlerde

Defter De eri > Vergiye Esas De er Aradaki fark, **Vergiye Tabi Geçici Farktır.**

¹²⁹ AVLI, Tuba, a.g.e, s.237.

¹³⁰ ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, “ Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s.157.

¹³¹ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.6.

¹³² EL TA , Cemal, a.g.e, s. 106.

Pasif Kalemlerde

Defter De eri < Vergiye Esas De er Aradaki fark, **Vergiye Tabi Geçici Farktır.**

Vergiye Tabi Geçici Farklara (Ertelenmi Vergi Borcuna) neden olan uygulamalardan bazıları unlardır;¹³³

- a. Faiz Gelirleri
- b. Eksik Amortisman Ayırma
- c. Geli tirme Giderleri
- d. Duran Varlıklarda De er Artırımı
- e. Vadeli Satı lar
- f. Yenileme Fonu

a. Faiz Gelirleri: Muhasebe kurallarına göre tahakkuk eden faiz, ait oldu u dönemlere yazılmak zorundadır. Vergi kurallarına göre ise faiz ancak tahsil edildi inde gelir olarak kabul edilmektedir. Bu durumda, tahsil edilmeyen ancak tahakkuk etmi olan faiz gelirleri, bilânçoda gelir tahakkukları adı altında gösterilmektedir.¹³⁴

Örne in: 30 Haziran 2013 tarihinde alınan 2 yıl vadeli özel sektör tahvili için 1.000,- TL faiz geliri elde edilece i hesaplanmı tır. Faiz geliri henüz tahsil edilmedi i için Gelir Tahakkukları Hesabı 1.000,- TL borçlandırılır. Yılsonu itibari ile bu hesabın defter de eri 1.000,- TL gözükürken, vergi de eri sıfır lira olarak gözükür. Aradaki fark $(1.000 - 0) = 1.000$ TL vergilendirilebilir geçici farktır.¹³⁵

b. Eksik Amortisman Ayırma: Muhasebe karının belirlenmesinde dikkate alınan amortisman ile vergiye tabi karın tespitinde dikkate alınan amortisman aynı olmayabilir.¹³⁶

Örne in; 1.000,- TL'ye satın alınmı olan duran varlı a muhasebe standartları gere ince %25 oranında amortisman ayrılmı tır. Vergi kanunları ise amortisman oranını

¹³³ ÖZKAN, Azzem, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmi Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları" "Erciyes Üniversitesi ktisadi ve dari Bilimler Fakültesi Dergisi ", Sayı 32, Ocak-Haziran 2009, s.103.

¹³⁴ SELV TOPU, Me küre, a.g.e, s. 55.

¹³⁵ D NÇ, Engin, a.g.m , s.32-33.

¹³⁶ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.7.

%33 olarak belirlemi olsun. Bu durumda, duran varlı ın net defter de eri (1.000 – 250 =) 750,- TL’ sı iken, net vergi de eri (1.000 – 330=) 670,-TL’ sıdır. Duran varlı ın defter de eri, vergi de erinden yüksek oldu undan aradaki fark 80,- TL’ sı vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.¹³⁷

c. Geli tirme Giderleri: Geli tirme giderleri, muhasebe kurallarına göre aktifle tirilip dönemler itibari ile amortismanına tabi tutulabilir. Vergi kurallarına göre ise, geli tirme giderleri ortaya çıktı ında tamamı gider yazılabilir. Böyle durumda geçici fark ortaya çıkar.¹³⁸

Örne in; 500,- TL ödenerek yapılan geli tirme faaliyetleri önce aktifle tirilmi ve yılsonunda %20 amortismanına tabi tutulmu tur. Vergiye tabi kar belirlenirken 500,- TL’ sının tamamı gider olarak kabul edilmi tir. Bu durumda, net de erler dikkate alındı ında defter de eri (500–100=) 400,- TL’ sı iken, vergi de eri (500–500=) 0 (sıfır) çıkmaktadır. Defter de eri ile vergi de eri arasındaki fark olan 400,- TL’ sı ise vergilendirilebilir geçici farktır.¹³⁹

d. Duran Varlıklarda De er Artırımı: Duran varlıkların yeniden de erlenmesi sonucu defter de eri de artar. Ancak vergi de erinin artıp artmayaca ı vergi kurallarına ba lıdır. E er vergi kuralları bu artı ı kabul eder ve fon olarak yazılmasını isterse vergi de eri de aynı oranda artaca ı için geçici fark ortaya çıkmaz. Ancak, vergi kuralları bu de er artı ını kabul etmez ise o zaman vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkar.¹⁴⁰

Örne in; 100,- TL’ sı maliyetli duran varlık %50 oranında de er artı ına tabi tutularak de eri 150,-TL’ sına çıkartılmı tır. Vergi kuralları yeniden de erlemeyi kabul etmemektedir. Buna göre, duran varlı ın defter de eri 150,- TL’ sı iken vergi de eri 100,- TL’ sı olarak görünür. Aradaki 50,- TL’ lik fark ise vergilendirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.¹⁴¹

¹³⁷ D NÇ, Engin, a.g.m , s.33.

¹³⁸ Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, s.7.

¹³⁹ D NÇ, Engin, a.g.m , s.33.

¹⁴⁰ SELV TOPU, Me küre, a.g.e, s. 56.

¹⁴¹ SELV TOPU, Me küre, a.g.e, s. 56.

e. Vadeli Satı lar: TMS 18 “Hasılat” adlı muhasebe standardında, vadeli satı larda, hesaplanan vade farkı faiz geliri olarak kabul edilmekte ve ertelenmi gelirler adı altında ayrı bir alacak hesabı ekinde gösterilmesi istenmektedir. Aynı standartta, tahsilat gerçekle t i inde ertelenmi gelirlerin kapatılıp faiz geliri olarak kaydedilmesi gerekti i belirtilmektedir. Vergi kuralları ise, satı gelirinin tahakkuk etmesi için teslimin gerçekle mesinin yeterli oldu u kabul edilmektedir. Bu durumda ortaya geçici bir fark çıkar.¹⁴²

Örne in; Pe in fiyatı 400,- TL’ sı olan emtia aralık ayında vadeli olarak 600,- TL’ sına satılmı tır. Muhasebe standartlarına göre 200,- TL’lik vade farkının gelecek yıla gelir kaydedilmesi gerekir. Bu durumda satı ın defter de eri 400,- TL’ sı iken vergi de eri 600,- TL’ sı olacaktır. Aradaki fark ise 200,- TL’ sı vergilendirilebilir geçici farktır.¹⁴³

f. Yenileme Fonu: V.U.K. 328 ve 329 no’lu maddelerinde, “yenileme amaçlı satılan duran varlıklardan elde edilen kârların, üç yıl süreyle vergilendirilmeyece i, bu süre içinde bu kârların yenilenen duran varlık için ayrılacak amortisman payları ile yok edilebilece i” hükmüne yer verilmi tir. Üç yıl içinde yok edilemeyen yenileme fonları, üçüncü yılın sonunda tekrar gelir olarak yazılıp vergilendirilmeleri gerekir. Elde edilen satı gelirinin, yenileme fonu olarak yazılıp sonraki dönemlere devredilmesi, vergilendirilebilir geçici farkların do masına neden olur.¹⁴⁴

Örne in; Araç satı ından 3.000,- TL’ sı kâr sa lanımı ve bu tutar gelir olarak kayıtlara alınmayarak do rudan yenileme fonu hesabına kaydedilmi tir. Defter de eri 0 TL olup, vergi de eri 3.000,- TL’dir ve vergilendirilebilir geçici fark tutarı 3.000,- TL’dir.¹⁴⁵

¹⁴² D N, Engin, a.g.m , s.33.

¹⁴³ “TMS 12 Gelir Vergisi”, “ <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>”, s.2, (E.T.: 30.09.2014).

¹⁴⁴ D N, Engin, a.g.m , s.33.

¹⁴⁵ “TMS 12 Gelir Vergisi”, “ <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>”, s.3, (E.T.: 30.09.2014).

Vergilendirilebilir geçici farklara ilişkin olarak aşağıdaki örnekleri verebiliriz;¹⁴⁶

Örnek 1 – 23 Temmuz 2012 tarihinde alınan 3 yıl vadeli özel sektör tahvili için 2.000,- TL faiz elde edileceği hesaplanmış ve faiz geliri henüz tahsil edilmediği için de gelir tahakkukları hesabı 2.000,- TL borçlandırılmıştır. Dönem sonu itibari ile bu hesabın defter değeri 2.000,- TL gözükürken, vergi değeri 0 TL olarak gözükür. Aradaki fark (2000 – 0 =) 2.000,- TL vergilendirilebilir geçici fark olarak hesaplanır.

Örnek 2 – 5.000,- TL'ye satın alınan makine için muhasebe standartları gereğince %25 amortisman ayrılmıştır. Vergi kanunları ise amortisman oranını %33 olarak belirlemiştir olsun. Bu durumda, makinenin net defter değeri (5.000 – 1.250=) 3.750,- TL iken, net vergi değeri (5.000 -1.650=) 3.350,- TL'dir. Makinenin defter değeri, vergi değerinden yüksek olduğundan aradaki fark 400,- TL vergilendirilebilir geçici fark olarak hesaplanacaktır.

Örnek 3 – 5.000,- TL ödenerek yapılan geliştirme faaliyetleri önce aktifleştirilmiş ve dönem sonunda %20 amortismanına tabi tutulmuştur. Vergiye tabi kar belirlenirken 5.000,- TL'nin tamamı gider olarak kabul edilmiştir. Bu durumda, net değerler dikkate alındığında defter değeri (5.000 -1.000=) 4.000,- TL iken, vergi değeri (5.000 – 5.000=) 0 TL çıkmaktadır. Defter değeri ile vergi değeri arasındaki fark olan 4.000,- TL ise vergilendirilebilir geçici fark olur.

Örnek 4 – 1.000,- TL maliyetli duran varlık %50 oranında değer artışına tabi tutularak değeri 1.500,- TL'ye çıkartılmıştır. Vergi kuralları yeniden değerlemeyi kabul etmemektedir. Buna göre, duran varlığın defter değeri 1.500,- TL iken vergi değeri 1.000,- TL olarak görünür. Aradaki 500,- TL fark ise vergilendirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

Örnek 5 - Peşin fiyatı 800,- TL olan emtia aralık ayında 2 ay vadeli olarak 1.200,- TL'ye satılmıştır. TMS'ye göre 400,- TL vade farkının gelecek yıla gelir kaydedilmesi gerekir. Bu durumda satışın defter değeri 800,- TL iken vergi değeri

¹⁴⁶ “TMS 12 Gelir Vergisi”, “ <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>”, s.3, (E.T.: 30.09.2014)

1.200,- TL olacaktır. Aradaki fark 400,- TL vergilendirilebilir geçici farkı olu turacaktır.

Örnek 6 - Yenileme amaçlı araç satı ından 2.000,- TL kâr sa lanmı ve bu tutar gelir olarak kayıtlara alınmayarak do rudan yenileme fonu hesabına kaydedilmı tir. Defter de eri 0 TL olup, vergi de eri 2.000,- TL'dir. Netice itibariyle vergilendirilebilir geçici fark tutarı 2.000,- TL'dir.

Vergilendirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan vergiler, Ertelenmi Vergi Borcu olarak bilânçoda gösterilir. Böylece muhasebe kârı ile vergi kârı arasındaki farkın neden oldu u etki bilânçolara aktarılmı olur.¹⁴⁷

2.6.2.2. ndirilebilir Geçici Farklar,

ndirilebilir geçici farklar ise vergiye tabi kâr veya zarar belirlenirken dönemin vergi matrahını azaltıcı etkide bulunan indirilebilir tutarlardır. Di er bir de i le indirilebilir geçici farklar, aktif kalemlerin muhasebe de erinin vergi de erinden daha dü ük olmasından / pasif kalemlerin muhasebe de erinin vergi de erinden daha yüksek olmasından ortaya çıkan geçici farkların toplamıdır.¹⁴⁸

Aktif Kalemlerde

Defter De eri < Vergiye Esas De er aradaki fark, **ndirilebilir Geçici Farktır.**

Pasif Kalemlerde

Defter De eri > Vergiye Esas De er aradaki fark, **ndirilebilir Geçici Farktır.**

ndirilebilir Geçici Farklar Ertelenmi Vergi Varlı ına sebep olurlar.

¹⁴⁷ "TMS 12 Gelir Vergisi", " <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>", s.3, (E.T.: 30.09.2014).

¹⁴⁸ AKDO AN, Nalan, "UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından ndirilecek Vergi Giderinin Hesaplanması ve Ertelenmi Vergilerin Muhasebele tirilmesi" "Muhasebe ve Denetime Bakı ", Sayı 17, Ocak 2006, s.3.

indirilebilir Geçici Farklara (Ertelenmiş Vergi Varlığına) neden olan uygulamalardan bazıları unlardır;¹⁴⁹

- a. Üpheli Ticari Alacaklar
- b. Stok Değer Düşüklüğü
- c. Kıdem Tazminatı Karılıkları
- d. Geçmiş Yıl Zararları
- e. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri
- f. Köklü Borçlar
- g. Kira Gideri

a. Üpheli Ticari Alacaklar: Muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince, bir alacak karılıklı ayrılması için dava ve icra aşamasına gelinmesi beklenmeyebilir. İhtiyatlılık ilkesi gereğince, üpheli hale gelen alacaklar için karılıklı ayrılması mümkündür. Oysaki vergi mevzuatına göre üpheli alacak karılıklı, işletmenin dava ve icra safhasında bulunan ya da talep edilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş küçük alacaklar için ayrılmaktadır.¹⁵⁰ Muhasebe kuralları gereğince karılıklı ayrılan alacak, mahkeme ya da icra safhasına gelinmediği için vergi kurallarınca kabul edilmemektedir. Bu durumda, envanter gününde, defter defteri ile vergi defteri arasında geçici bir fark oluşmaktadır.

Örneğin; Vadesinde ödenmeyen 200,- TL alacak için 200,- TL karılıklı ayrılmıştır. Ancak bu alacak için vergi kanunları çerçevesinde henüz ihtar çekilmemiş dava konusu yapılamamıştır. Bu durumda, ayrılan karılığın muhasebe defteri 200,- TL iken vergi defteri sıfır olacaktır. Aradaki fark ise 200,- TL indirilebilir geçici fark olarak kayda alınacaktır.¹⁵¹

b. Stok Değer Düşüklüğü: Muhasebenin ihtiyatlılık ilkesi gereğince defteri düz stoklar için karılıklı ayrılması mümkündür. Ancak, ayrılan karılıkların vergi kurallarınca kabul edilmesi takdir komisyonu kararı ve belli koşullara bağlıdır. Bu

¹⁴⁹ ÖZKAN, Azzem, a.g.m.,s.99.

¹⁵⁰ V.U.K. , md.323

¹⁵¹ SELV TOPU, Mevzuat, a.g.e.,s.59.

durumda, ayrılan kar ılı n defter de eri ile vergi de eri arasında geçici bir fark ortaya çıkmaktadır.¹⁵²

Örne in; 150,- TL maliyetli emtia, moda geçmesi nedeniyle piyasa de erinin 100,- TL'ye dü tü ü belirlenmi tir. Ancak, vergi kuralları gere ince takdir komisyonundan de er tespiti yapılmadı ı için ayrılan kar ılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Buna göre, ayrılan kar ılı n defter de eri 50,- TL iken, vergi de eri sıfırdır. Aradaki 50,- TL fark ise indirilebilir geçici farktır.¹⁵³

c. Kıdem Tazminatları: TMS 1 (Finansal Tabloların Sunulu u Standardı) göre i verenler, bir tam yılı doldurmu tüm i çiler için kıdem tazminatı ayırmak zorundadırlar. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 3. bendinde, ayrılan kıdem tazminatlarının ödenmedikçe vergiden dü ülemeyece i belirtilmektedir. Bu durumda, muhasebe standartları gere ince kıdem tazminatı kar ılı ı ayrılrsa bile vergi kanunlarına göre ödeme gerçekleştirmedi i için gider olarak kabul edilmemektedir.¹⁵⁴

Örne in; Çalı maya devam eden bir i çi için 150,- TL yıllık kıdem tazminatı kar ılı ı ayrılmı tır. Ayrılan kar ılı n defter de eri 150,- TL Ancak ödeme gerçekleştirmedi i için bu kar ılı n vergi de eri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki 150,- TL fark indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.¹⁵⁵

d. Geçmi Yıl Zararları: Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 7.bendinde 5 yıl içinde vergi kurallarına göre hesaplanmı kurum zararlarının vergi matrahından dü ülebilece ini kabul etmi tir. Ancak, her yılın zararının ayrı ayrı raporlanması zorunlulu u getirilmemi tir. Geçmi yıl zararlarının indirilmeyip gelecek dönemlere devredilmesi durumunda muhasebe kârı ile vergi kârı arasında geçici bir fark do maktadır. 5 yılı doldurdu u halde kârdan mahsup edilemeyen geçmi yıl zararları ise vergi kanunlarına göre bir daha vergi matrahından indirilememektedir. Bu durumda,

¹⁵² "TMS 12 Gelir Vergisi", " <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>", s.4, (E.T.: 30.09.2014).

¹⁵³ "TMS 12 Gelir Vergisi", " <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>", s.4, (E.T.: 30.09.2014).

¹⁵⁴ ÖZKAN, Azzem, a.g.m.,s.100.

¹⁵⁵ D NÇ, Engin, a.g.m, s.35.

5 yıldan sonra indirilemeyen geçmiş yıl zararları sürekli farka sebep olduklarından bunların vergi etkisi yoktur.¹⁵⁶

e. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri: Muhasebe ilkelerine göre i verence SGK(Sosyal Güvenlik Kurumu)' ya ödenecek sosyal güvenlik kesintilerinin ilgili aya kaydedilmesi için tahakkuk etmesi yeterlidir. Ancak 3917 sayılı kanunla getirilen hükme göre, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintileri gider olarak kabul edilmemektedir. Bu durumda, ödenmeyen sosyal güvenlik kesintilerinin gider olarak kaydedilmesi durumunda, defter de eri ile vergi de eri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark indirilebilir geçici fark olarak kabul edilir.¹⁵⁷

f. Ko ullan Borçlar: TMS 37'ye (Kar ılıklar, Ko ullan Borçlar ve Ko ullan Aktifler Standardı) göre i letme lehine açılmı ve gelecekte i letme aleyhine bir yükümlülük do urması muhtemel davalarda ortaya çıkabilecek tazminat tutarı üzerinden bir kar ılık ayırmak mümkündür. Vergi kanunlarında, bu tür tazminatların gider olarak yazılabilece i kabul edilmi , ancak ödeme zorunlu art olarak konulmu tur Bu durumda, muhasebe kurallarına göre kar ılık ayrılmasına ra men, ayrılan bu kar ılık ödeme gerçekte medi i için vergi kurallarınca gider olarak kabul edilmez.¹⁵⁸

g. Kira Gideri: Muhasebenin dönemsellik ilkesi gere i tüm kira giderleri ait oldukları dönemlere kaydedilmek zorundadır. Ancak vergi kurallarına göre, gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin elde edilmesi tahsil esasına ba lanmı tır. Bu nedenle, döneme kaydedilen kira giderinin, ödenmemesi durumunda bunun vergi matrahından dü ülmesi mümkün de ildir. Bu durumda defter de eri ile vergi de eri arasında fark ortaya çıkar. Bu fark, indirilebilir geçici fark olarak tanımlanır.¹⁵⁹

¹⁵⁶ D NÇ, Engin, a.g.m, s.35.

¹⁵⁷ "TMS 12 Gelir Vergisi", " <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>", s.5, (E.T.: 30.09.2014).

¹⁵⁸ D NÇ, Engin, a.g.m, s.35.

¹⁵⁹ "TMS 12 Gelir Vergisi", " <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>", s.5, (E.T.: 30.09.2014).

indirilebilir geçici farklara ilişkin örnekler aşağıda yer verilmiştir.¹⁶⁰

Örnek 1 - Çalışmaya devam eden bir işçi için 2.500,- TL yıllık kıdem tazminatı karlılığı ayrılmıştır. Ayrılan kıdem tazminatı karlılığının defter değeri 2.500,- TL'dir. Ancak ödeme henüz yapılmadığı için bu karlılığın vergi değeri sıfır olarak kabul edilir. Bu durumda aradaki fark $(2.500 - 0) = 2.500,-$ TL indirilebilir geçici fark olarak belirlenir.

Örnek 2 - Vadesinde ödenmeyen 500,- TL'lik alacak için 500,- TL üpheli alacak karlılığı ayrılmıştır. Ancak bu alacak için henüz ihtar çekilmemiştir. Bu durumda, ayrılan karlılığın defter değeri 500,- TL iken vergi değeri sıfırdır. Aradaki fark $(500 - 0) = 500,-$ TL indirilebilir geçici farkı olacaktır.

Örnek 3 - 1.200,- TL maliyetli emtia, moda değişimi nedeniyle piyasa değerinin 800,- TL'ye düşüldüğü belirlenmiştir. Ancak, vergi kuralları gereğince takdir komisyonundan değer tespiti yapılmadığı için ayrılan karlılık vergi idaresince kabul edilmemektedir. Buna göre, ayrılan karlılığın defter değeri 400,- TL iken, vergi değeri sıfır olduğundan aradaki fark $(400 - 0) = 400,-$ TL indirilebilir geçici farktır.

Örnek 4 - Bir işletme garanti giderleri karlılığı olarak 7.500,- TL tahakkuk ettirerek muhasebeleştirilmiş ve bu karlılık tutarını ticari kâr/zarar hesabında gider olarak indirmiştir. Garanti giderleri vergi matrahında ödenmesi koşulu ile indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda ayrılan karlılığın defter değeri 7.500,- TL olmasına rağmen vergi değeri sıfır olduğundan ileride ödendiğinde vergi matrahından indirilecek geçici fark $(7.500 - 0) = 7.500,-$ TL olacaktır.

indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanacak vergiler Ertelenmiş Vergi Varlığı olarak bilançoda yer vermek suretiyle, muhasebe kârı ile vergi kârı arasındaki farkın neden olduğu etki bilançoda gösterilmis olur.¹⁶¹

¹⁶⁰ "TMS 12 Gelir Vergisi", "<https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>", s.5-6, (E.T.: 30.09.2014).

¹⁶¹ "TMS 12 Gelir Vergisi", "<https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>", s.6, (E.T.: 30.09.2014).

Mevcut uygulamada, geçici farka neden olan yukarıdaki kalemler, muhasebenin dönemsellik ve ihtiyatlılık ilkeleri gereğince ortaya çıkarlar. Cari döneme dünen vergi hesaplanarak, vergi yükümlülüğü adı altında bilançoda gösterilmektedir. Ancak, muhasebe kayıtlarında gelir olarak kaydedilmemiş ve dönemsellik ilkesi gereğince, gelecek dönemlere sarkmış veya gelecek dönemlerde ödemesi ya da tahsilatı yapılacak gelir ve giderlerin cari döneme yazılmış gider ve gelirlerin, vergi üzerindeki etkisi dikkate alınmamaktadır. Bu durum, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile birlikte de aynıdır. Buna göre, yeni uygulamada, gelirin olumsuzundaki tahakkuk ve elde etme esasları (tahsil esası) dikkate alınarak, ihtiyatlılık gereğince giderle tirilmiş, dönemsel ayırma tabii tutulmuş gider ve gelirler nedeniyle, gelecek yıllara ertelenen vergi varlığının (alacağı) ve vergi borcunun (yükümlülüğü) hesaplanarak mali tablolarda gösterilmesi gereğince ortaya çıkmaktadır.

2.7. Ertelenmiş Vergi Kavramı ve Muhasebeleştirilmesi

Türkiye'deki mevcut yasal düzenlemelere göre, muhasebe kârından mali kâr geçişte yapılan düzeltmelerin mali tablolarda gösterilmesi zorunluluğuna bulunmamaktadır. Ancak, muhasebe standartlarına göre muhasebe kârı üzerinde düzeltme gerektiren düzeltmelerin kayıtlanması ve mali tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. Amaç faaliyet sonuçlarının sağlıklı bir şekilde raporlanmasıdır. Buna göre vergi, yapılan işin maliyetidir ve bu nedenle ticari kâr üzerinden toplam vergi yükü hesaplanmalı ve vergi gideri olarak gelir tablosunda gösterilmelidir. Toplam vergi yükü (dönemin toplam vergi gideri) mali kâr üzerinden hesaplanan cari dönem vergisi ile diğer dönemlere devredilen (ertelenen vergi yükümlülüğü) veya diğer dönemlerden devralınan (ertelenen vergi alacağı) zamanlama farklarının vergi etkilerini kapsamaktadır. Ertelenen vergi etkisi de dikkate alınarak hesaplanan toplam vergi gideri düştükten sonraki ticari kârın gelir tablosunda gösterilmesi ile gerçek duruma daha uygun bir raporlama yapılması sağlanmaktadır.¹⁶²

Yukarıda yer verilen tanımdan anlaşılacağı üzere, ertelenmiş vergiler, mali kâr yani vergi kanunları çerçevesinde hesaplanan kâr ile ticari bilanço kârı üzerinden hesaplanan vergiler arasındaki farklardan oluşmaktadır. Bu farklar olumlu olabileceği

¹⁶² GENÇO LU, Gücenme Ümit, a.g.e, s.88.

gibi olumsuzda olabilmektedir. Söz konusu ertelenmi vergilerin mali tablolar üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. İndirilebilir Geçici Farklar üzerinden hesaplanan vergiler, Ertelenmi Vergi Varlı ı (Alaca ı) olarak bilânçonun aktifinde; Vergilendirilebilir Geçici Farklar üzerinden hesaplanan vergiler ise Ertelenmi Vergi Borcu (Yükümlülü ü) olarak bilânçonun pasifinde gösterilmektedir.¹⁶³

Tablo- 1: Ertelenmi Vergi Varlı ı ve Yükümlülü ünün Do u Nedenleri

Durum	Farkın Niteli i	Sonuç
Aktiflerde;		
Vergi De eri > Muhasebe De eri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Varlı ı
Vergi De eri < Muhasebe De eri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü
Pasiflerde;		
Vergi De eri > Muhasebe De eri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü
Vergi De eri < Muhasebe De eri	İndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Varlı ı

Kaynak: ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e. , s.160

Ticari kâr ile mali kâr arasındaki geçici farklardan dolayı olu an Ertelenmi Vergi Varlı ı ve Ertelenmi Vergi Yükümlülü üne ili kin a a ıda ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir.

2.7.1. Ertelenmi Vergi Varlı ı (Alaca ı)

Daha önceki bölümlerde indirilebilir geçici farkın tanımına yer verilmi tir. Söz konusu tanım hatırlanacak olunur ise, muhasebe ilke ve kurallarına göre cari dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi kanunları tarafından gelecek dönemlerde vergi matrahından indirilebilmesi mümkün olan giderler indirilebilir geçici farkı olu turur. Di er bir ifade ile ertelenmi vergi varlı ı, mali zarar, sonraki dönemlere ta ınan vergi indirim ve istisnaları ile indirilebilir geçici farklardan olu an toplamın, vergi oranı ile ili kilendirilmesi suretiyle bulunur.¹⁶⁴ Örne in çalı anlar için kıdem tazminatı kar ılı ı giderinin muhasebe ilke ve kurallarına göre kayda alınması, bu giderin

¹⁶³ SELV TOPU, Me küre, a.g.e.,s.63.

¹⁶⁴ GENÇO LU, Gücenme Ümit, a.g.e, s. 95.

gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin muhasebe kârının azalmasına neden olur. Ancak söz konusu gider vergi kanunlarına göre henüz ödemesi gerçekleşmediğinden dolayı gider olarak kabul edilmeyecek ve ancak ödendiği takdirde gider olarak dikkate alınacaktır. Ertelenmiş vergi varlığı yukarıda yer verilen tanım çerçevesinde aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

Ertelenmiş Vergi Varlığı = İndirilebilir Geçici Farklar x Vergi Oranı

Ertelenmiş vergi varlığına neden olan indirilebilir geçici farklar aşağıdaki gibidir;¹⁶⁵

- Kıdem Tazminatı Karlılı Giderleri,
- Alınan Çekler Reeskont Giderleri,
- Vadesiz Alacak Reeskont Giderleri,
- Fazla Ayrılan Amortisman Giderleri,
- Hisse Senedi Değer Azalış Zararları,
- Stok Değer Düşüklüğü Karlılı Giderleri,
- Üstünlüğü Ticari Alacak Karlılı Giderleri,
- Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri.

Vergi kanunları gereğince kabul edilmeyen yukarıda yer verdiğimiz giderler, vergi matrahının tespitinde muhasebe kârına ilave edilecek olup söz konusu ilaveler neticesinde mali kâr artacaktır. Oluşturulan mali kâr üzerinden de belli bir oranda vergi ödenecektir. Netice itibarıyla vergi kanunları çerçevesinde oluşturulan için kabul edilmeyen giderler, ileri bir tarihte kanunun aradığı artların yerine getirilmesi halinde gider olarak dikkate alınacaktır. Haliyle ileri bir tarihte kabul edilecek giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olmaktadır. İleri tarihlerde vergi kanunlarının kabul etmesi ile birlikte peşin ödenmiş bulunan bu vergi gideri geri kazanılacağı için işletmeye bir alacak doğuracaktır. Zamanlamadan kaynaklanan bu farkların vergi etkisi mali tablo üzerinde bir duran varlık kalemi gibi ertelenmiş vergi varlıkları olarak raporlanacaktır.

Konunun anlaşılır kılınması açısından aşağıda çeşitli örneklerle yer verilmiştir;¹⁶⁶

¹⁶⁵ ÖZKAN, Azzem, a.g.m.,s.99.

¹⁶⁶ SELV TOPU, Mevcut küre, a.g.e.,s.66.

Örnek 1 – XYZ işletmesinin vergi kanunlarına göre ayırabileceği amortisman tutarı 2.000,- TL olması gerekirken muhasebe ilke ve kurallarına göre 2.500,- TL amortisman ayrılmıştır. Muhasebe kurallarına göre fazla ayrılan 500,- TL indirilebilir geçici bir fark olup vergi matrahının hesaplanması esnasında muhasebe karına ilave edilmesi gerekecektir. Muhasebe karının 10.000,- TL ve vergi oranının %20 olduğu varsayıldığında ertelenmiş vergi varlığının ve vergi matrahının hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır;

Muhasebe Kârı(Ticari Kâr): 10.000,- TL

indirilebilir Geçici Fark(+): 500,- TL

Vergi Matrahı(Mali Kâr): 10.500,- TL

Hesaplanacak Vergi Tutarı: 10.500,- TL x %20 = 1.100,- TL

Ertelenmiş Vergi Varlığı = indirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 500 TL x %20 = 100,- TL

Örnek 2 – XYZ işletmesi çalışmaya devam eden bir işçi için 2.000,- TL yıllık kıdem tazminatı karlı olarak ayırmıştır. Muhasebe kurallarına göre ayrılan söz konusu tutar vergi kanunlarına göre henüz ödenmediğinden dolayı kanunen kabul edilmeyen bir gider olup muhasebe kârı ile mali kâr arasında indirilebilir geçici bir fark oluşturmaktadır. İlgili tutar vergi matrahının hesaplanması esnasında muhasebe kârına ilave edilmesi gerekmektedir. Muhasebe kârının 8.000,- TL ve vergi oranının %20 olduğu varsayıldığında ertelenmiş vergi varlığının ve vergi matrahının hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır;

Muhasebe Kârı(Ticari Kâr): 8.000,- TL

indirilebilir Geçici Fark(+): 2.000,- TL

Vergi Matrahı(Mali Kâr): 10.000,- TL

Hesaplanacak Vergi Tutarı: 10.000,- TL x %20 = 2.000,- TL

Ertelenmiş Vergi Varlığı = indirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı

Ertelenmiş Vergi Varlığı = 2.000,- TL x %20 = 400,- TL

Örnek 3 – XYZ işletmesinin 2.000,- TL maliyetli malının değerinin moda değişikliği nedeniyle 1.500,- TL'ye düştüğü belirlenmiş ve değerini düşen mal için 500,-

TL de er dü üklü ü kar ılı ı ayrılmı tır. Vergi kanunları gere ince takdir komisyonu kararı ile de er tespiti yapılmadan ayrılan kar ılık için ayrılan gider kanunen kabul edilmemektedir. Bu nedenle muhasebe kârı ile mali kâr arasında indirilebilir geçici bir fark ortaya çıkmaktadır. İlgili tutar vergi matrahının hesaplanması esnasında muhasebe kârına ilave edilmesi gerekmektedir.

Muhasebe kârının 9.500,- TL ve vergi oranının %20 oldu u varsayıldı nda ertelenmi vergi varlı ının ve vergi matrahının hesaplaması a a ıdaki gibi olacaktır;

Muhasebe Kârı(Ticari Kâr): 9.500,- TL

ndirilebilir Geçici Fark(+): 500,- TL

Vergi Matrahı(Mali Kâr): 10.000,- TL

Hesaplanacak Vergi Tutarı: 10.000,- TL x %20 = 2.000,- TL

Ertelenmi Vergi Varlı ı = indirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı

Ertelenmi Vergi Varlı ı = 500,- TL x %20 = 100,- TL

2.7.2. Ertelenmi Vergi Borcu (Yükümlülü ü)

Ertelenmi vergi varlı ının aksine ertelenmi vergi borcu(yükümlülü ü) vergilendirilebilir geçici farklar sebebiyle takip eden dönemlerde ödenecek vergi tutarını ifade etmektedir.¹⁶⁷

Muhasebe ilke ve kurallarına göre cari dönemde gelir olarak kaydedilen, ancak vergi kanunları tarafından gelecek dönemlerde kabul edilecek gelirler, vergilendirilebilir geçici farkı olu turur. Örne in i letmenin alım satım amacıyla satın almı oldu u hisse senetlerinin dönem sonunda gerçe e uygun de erle de erlemesi yapıldı nda borsada de er artı kârı olu abilir. Söz konusu de er artı kârı muhasebe ilke ve kuralları bakımından dönemin gelirleri arasında yer alacaktır ancak vergi kanunları gere ince hisse senetlerinin alı bedeli üzerinden de erlenmesinden dolayı gelir olarak dikkate alınmayacaktır. Netice itibariyle vergi matrahının tespiti yapılırken ilgili de er artı kârı matrah üzerinden dü ülecektir. Ancak ilerleyen dönemlerde hisse senedinin satı ının gerçekleşmesi halinde olu acak kâr vergi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınacaktır. Haliyle de er artı ının

¹⁶⁷ EL TA , Cemal, a.g.e, s. 108.

gerçekle ti i dönemde muhasebe ilkelerine göre hesaplanan muhasebe kârı yüksek olarak kayda alınıp raporlanmasına rağmen, daha düşük bir tutarda vergi ödenecektir. Ancak vergi kanunları gereince kabul edilmeyen bu tutar takip eden dönemlerde kabul edildiğinde daha yüksek bir kâr üzerinden vergi ödenecektir. Bu da vergilendirilebilir geçici bir fark doğurmaktadır. Söz konusu farkın vergi etkisi bilançoda uzun vadeli bir yabancı kaynak olarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü adı altında raporlanması gerekmektedir.¹⁶⁸ Ertenmiş vergi yükümlülüğü yukarıda yer verilen tanım çerçevesinde aşağıdaki gibi formüle edilebilir;

Ertenmiş Vergi Borcu = Vergilendirilebilir Geçici Farklar x Vergi Oranı

Ertenmiş vergi yükümlülüğüne neden olan vergilendirilebilir geçici farklar aşağıdaki gibidir;¹⁶⁹

- Faiz Gelirleri,
- Hisse Senetleri Değer Artı Kazançları,
- Eksik Amortisman Ayırma,
- Gelir İstisnaları Giderleri,
- Duran Varlıklarda Değer Artırımı,
- Vadeli Satışlar,
- Yenileme Fonu.

Vergi kanunları gereince uyan için kabul edilmeyen yukarıda yer verilen gelirler, vergi matrahının tespitinde muhasebe kârından indirilecek olup söz konusu indirimler neticesinde mali kâra ulaşılabilecektir. Oluşan mali kâr üzerinden de belli bir oranda vergi ödenecektir. Netice itibarıyla vergi kanunları çerçevesinde uyan için kabul edilmeyen gelirler, ileri bir tarihte kanunun aradığı artların yerine getirilmesi halinde gelir olarak dikkate alınacaktır. Haliyle ileri bir tarihte kabul edilecek gelirin vergisi ertelenmiş olmaktadır. İleri tarihlerde vergi kanunlarının kabul edilmesi ile birlikte ertelenmiş bulunan bu vergi, varlığın kayıtlı değerini geri kazandıktan sonra vergilendirilebilir kâr ortaya çıkacak olup, işletmeye bir borç doğuracaktır.

¹⁶⁸ ÖZKAN, Azzem, a.g.m., s.102-103

¹⁶⁹ “TMS 12 Gelir Vergisi”, “ <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>”, s.6, (E.T.: 01.01.2015).

Zamanlamadan kaynaklanan bu farkların vergi etkisi mali tablo üzerinde bir uzun vadeli yabancı kaynak gibi ertelenmi vergi borcu olarak raporlanacaktır.

Konunun anlaşılır kılınması açısından aşağıda çeşitli örneklerle yer verilmiştir;¹⁷⁰

Örnek 1 – XYZ işletmesi 2013 takvim yılına ilişkin olarak dönem sonunda muhasebe kârı açısından 1.500,- TL faiz gelirini tahakkuk ettirmiştir. Vergi kanunları gereğince vergi matrahı açısından faizin tahsil edildiğinde vergilendirilecek varsayıldığında işletmenin 2013 döneminde muhasebe kârına dâhil edilen faiz geliri, vergiye tabi geçici bir fark yaratacaktır.

Muhasebe kârının 11.500,- TL ve vergi oranının %20 olduğu varsayıldığında ertelenmi vergi borcunun ve vergi matrahının hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır;

Muhasebe Karı(Ticari Kar): 11.500,- TL

Vergilendirilebilir Geçici Fark(-): 1.500,- TL

Vergi Matrahı(Mali Kar): 10.000,- TL

Hesaplanacak Vergi Tutarı: 10.000,- TL x %20 = 2.000,- TL

Ertelenmi Vergi Borcu = Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı

Ertelenmi Vergi Borcu = 1.500,- TL x %20 = 300,- TL

Örnek 2 – XYZ işletmesinin 2013 takvim yılı dönem sonunda alı bedeli 4.000,- TL olan hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilmesi neticesinde borsa değerinin 5.000,- TL'ye yükseldiği ve 1.000,- TL'lik değer artışı karının oluştuğu tespit edilmiştir. Muhasebe ilke ve kurallarına göre muhasebe kârı içerisinde yer verilen değer artışı kârı vergi kanunları gereğince gelir olarak kabul edilmeyecektir. Bu nedenle muhasebe kârı ile mali kâr arasında vergilendirilebilir geçici bir fark ortaya çıkmaktadır. İlgili tutar vergi matrahının hesaplanması esnasında muhasebe kârından indirilmesi gerekmektedir.

Muhasebe kârının 6.000,- TL ve vergi oranının %20 olduğu varsayıldığında ertelenmi vergi borcunun ve vergi matrahının hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır;

¹⁷⁰ SELV TOPU, Mevzuat Küresel, s.66.

Muhasebe Karı(Ticari Kar): 6.000,- TL

Vergilendirilebilir Geçici Fark(-): 1.000,- TL

Vergi Matrahı(Mali Kar): 5.000,- TL

Hesaplanacak Vergi Tutarı: 5.000,- TL x %20 = 1.000,- TL

Ertelenmi Vergi Borcu = Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı

Ertelenmi Vergi Borcu = 1.000,- TL x %20 = 200,- TL

Örnek 3 – XYZ işletmesinin vergi kanunlarına göre ayırabileceği amortisman tutarı 2.000,- TL olması gerekirken muhasebe ilke ve kurallarına göre 1.500,- TL amortisman ayrılmıştır. Muhasebe kurallarına göre eksik ayrılan 500,- TL vergilendirilebilir geçici bir fark olup vergi matrahının hesaplanması esnasında muhasebe karından indirilmesi gerekecektir.

Muhasebe karının 6.000,- TL ve vergi oranının %20 olduğu varsayıldığında ertelenmi vergi borcunun ve vergi matrahının hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır;

Muhasebe Karı(Ticari Kar): 6.000,- TL

Vergilendirilebilir Geçici Fark(-): 500,- TL

Vergi Matrahı(Mali Kar): 5.500,- TL

Hesaplanacak Vergi Tutarı: 5.500,- TL x %20 = 1.100,- TL

Ertelenmi Vergi Borcu = Vergilendirilebilir Geçici Fark x Vergi Oranı

Ertelenmi Vergi Borcu = 500,- TL x %20 = 200,- TL

2.7.3. Ertelenmi Verginin Hesaplanması

Yukarıda ayrıntılı bir şekilde de inildiği üzere muhasebe kârı ile mali kâr arasındaki farklar, gelecek dönemlerde varlığına ilişkin hakların veya borçların gerçekleşmesi ile birlikte ortadan kalkıyor ise burada zamanlama farkından kaynaklanan geçici farkların meydana geldiği söylenebilir. Standartta söz konusu zamanlama farklarının vergisi etkisinin ertelenmi vergi gideri veya ertelenmi vergi geliri olarak gelir tablosunda, ertelenmi vergi varlığı veya ertelenmi vergi borcu olarak da bilançoda gösterilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Ertelenmi verginin hesabı, geçici farkların ortadan kalkacağı döneme ilişkin olarak bilanço tarihi itibarıyla yürürlükte olan veya yürürlüğe girmesi kesinleşen vergi oranı kullanılarak yapılır. 2014 itibarıyla Türkiye’de kurumlar vergisi oranı %20 oldu. Buna göre, ertelenmi vergi hesabında kullanılacak oran da %20 olacaktır.¹⁷¹

Ertelenmi vergi hesabı, varlık ve yükümlülükler üzerinden yapılır. Dönem başındaki ertelenmi vergi varlığı / yükümlülüğü ile dönem sonundaki ertelenmi vergi varlığı / yükümlülüğü arasındaki fark, dönemin kapsamlı gelir tablosuna yansıtılacak ertelenmi vergi gelirini / giderini ifade eder.¹⁷²

Ertelenmi vergi varlığı ve yükümlülüğüne ilişkin tanımlar çerçevesinde ertelenmi verginin hesaplanmasında izlenecek yol aşağıdaki gibi olacaktır;¹⁷³

- Muhasebe ilke ve kurallarına göre oluşturulan mali tablolarda yer alan aktif ve pasif kalemlere ilişkin vergi giderlerinin tespitinin yapılması,
- Tespiti gerçekleştirilen mali tablo kalemlerine ilişkin muhasebe giderleri ile vergi giderlerinin karşılaştırılması suretiyle geçici farkların saptanması,
- Vergilendirilebilir geçici farklar ile indirilebilir geçici farkların tespitinin yapılması,
- Tespiti gerçekleştirilen geçici farkların yürürlükte bulunan vergi oranı ile çarpılmak suretiyle ertelenmi vergi varlığı / yükümlülüğü saptanması.

Ertelenmi vergi borcu ve ertelenmi vergi varlığı arasındaki olumlu fark vergi giderini, olumsuz fark ise vergi gelirini oluşturur. Dönemin vergi kârlılığı tutarına vergi giderini eklemek veya vergi gelirini düşmek suretiyle toplam vergi kârlılığı hesaplanabilir. Söz konusu işlemler neticesinde ertelenmi vergi varlığı ve borçları netleştirilerek bilançoda yer alması sağlanabilir. Toplam vergi kârlılığını dönem ticari kazancından indirdiğimizde vergi sonrası ticari kazanç ulaşılmış olur.¹⁷⁴

¹⁷¹ AVLI, Tuba, “ Kamu Gözetim Kurumu’nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2014, s.238.

¹⁷² AVLI, Tuba, a.g.e, s.238.

¹⁷³ SELV TOPU, Mevzuat, a.g.e.,s.70-71.

¹⁷⁴ KAVAK, Ahmet, “TMS12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değişikliği ile Muhasebe Değişikliği Arasındaki Farklılıkların Analizi”, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu 02-06 Mart 2008 Antalya, Ankara SMMM.

Her bir bilânço dönemi itibariyle hesaplanmı olan ertelenmi vergi varlı ının, gözden geçirilerek i letmenin söz konusu varlık kaleminden yararlanıp yararlanmayaca ı de erlendirilir. Finansal tablolara yansıtılmı olan ertelenmi vergi varlı ından yararlanılabilmesi için gelecekte yeterli tutarda kâr etme ihtimalinin muhtemel olması gerekir. Aksi durumda, ertelenmi vergi varlı ı gelecek dönemlerde faydalanaca ı dü ünülen tutara indirgenmesi gerekir. Özellikle geçmi yıl zararları üzerinden hesaplanan ertelenmi vergi varlı ı olması durumunda, bu de erlendirme daha fazla önem kazanacaktır. Gelecek dönemlerde beklenen kârlılık düzeyi yakalanmadı ı takdirde, geçmi yıl zararları süresi içinde kullanılamayaca ından dolayı, i letme indirim hakkını kaybedebilir. Dolayısıyla, i letmeler geçmi yıl zararları üzerinden ertelenmi vergi hesabı yaptıklarında, aynı zamanda gelecek yıllara ili kin kâr beklentilerini ortaya koymak durumundadırlar. Haliyle i letmeler söz konusu geçmi yıl zararlarını be yıllık yasal süre içinde indirim konusu yapabileceklerinin teyidini yapmak durumundadırlar.¹⁷⁵

A a ıda ertelenmi verginin hesaplanmasına ili kin örnek birkaç uygulamaya verilmi tir;

Örnek 1; XYZ i letmesinin 2013 takvim yılı için vergi öncesi kârının(Ticari Kâr) 500.000,- TL oldu u, irketin ilgili takvim yılında 40.000,- TL hisse senetlerinin de erlenmesinden kaynaklanan kârının ve ayrıca 20.000,- TL ticari mallarının moda de i ikli i nedeniyle stok de er dü üklü ü bulunmaktadır. letmenin önceki yıllardan devreden ertelenmi vergi varlı ı ve borcu ile birlikte herhangi bir indirim ve istisnasının bulunmadı ı varsayımı altında ertelenmi vergi hesaplaması a a ıdaki gibidir(Vergi Oranı %20);

Vergi Öncesi Kâr (Ticari Kâr): 500.000,- TL

Vergilendirilebilir Geçici Fark: 40.000,- TL (Hisse Senedi De er Artı Kazancı)

ndirilebilir Geçici Fark: 20.000,- TL(Stok De er Dü üklü ü)

Mali Kâr: 480.000,- TL

Cari Yıl Vergi Gideri: 96.000,- TL

Ertelenmi Vergi Varlı ı: 4.000,- TL(20.000 x %20)

Ertelenmi Vergi Borcu: 8.000,- TL(40.000 x %20)

¹⁷⁵ AVLI, Tuba, a.g.e, s.241

Ertelenmi Vergi Gideri: 4.000,-TL(Ertelenmi Vergi Borcu–Ertelenmi Vergi Varlı ı)

Dönemin Vergi Kar ılı ı: 96.000 TL (Ödenmesi Gereken Vergi Borcu)

Toplam Vergi Kar ılı ı: Dönemin Vergi Kar ılı ı + Ertelenmi Vergi Gideri

Toplam Vergi Kar ılı ı: 100.000,- TL (96.000,- TL + 4.000,- TL)

Vergi Sonrası Ticari Kâr: Ticari Kâr – Toplam Vergi Kar ılı ı

Vergi Sonrası Ticari Kâr: 400.000,- TL (500.000 – 100.000)

Örnek 2; XYZ i letmesinin 2013 takvim yılı için vergi öncesi kârının(Ticari Kâr) 100.000,- TL oldu u, irketin ilgili takvim yılında 10.000,- TL hisse senetlerinin de erlenmesinden kaynaklanan kârının ve ayrıca 30.000,- TL ticari mallarının moda de i ikli i nedeniyle stok de er dü üklü ü bulunmaktadır. letmenin önceki yıllardan devreden ertelenmi vergi varlı ı ve borcu ile birlikte herhangi bir indirim ve istisnasının bulunmadı ı varsayımı altında ertelenmi vergi hesaplaması a a ıdaki gibidir(Vergi Oranı %20);

Vergi Öncesi Kâr (Ticari Kâr): 100.000,- TL

Vergilendirilebilir Geçici Fark: 10.000,- TL (Hisse Senedi De er Artı Kazancı)

ndirilebilir Geçici Fark: 30.000,- TL (Stok De er Dü üklü ü)

Mali Kar: 120.000,- TL

Cari Yıl Vergi Gideri: 24.000,- TL

Ertelenmi Vergi Varlı ı: 6.000,- TL(30.000 x %20)

Ertelenmi Vergi Borcu: 2.000,- TL (10.000 x %20)

Ertelenmi Vergi Geliri: 4.000,- TL (Ertelenmi Vergi Varlı ı - Ertelenmi Vergi Borcu)

Dönemin Vergi Kar ılı ı: 24.000 TL (Ödenmesi Gereken Vergi Borcu)

Toplam Vergi Kar ılı ı: Dönemin Vergi Kar ılı ı - Ertelenmi Vergi Geliri

Toplam Vergi Kar ılı ı: 20.000 TL (24.000 – 4.000 TL)

Vergi Sonrası Ticari Kâr: Ticari Kâr – Toplam Vergi Kar ılı ı

Vergi Sonrası Ticari Kâr: 80.000 TL (100.000 – 20.000)

2.7.4. Ertelenmi Vergi Varlıkları ve Yükümlülüklerinin Muhasebe tirilmesi

Standarda göre, ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin cari dönem varlık ve yükümlülüklerinden ayrı gösterilmesi gerekti i belirtilmi , ancak i letmelerin söz konusu i lemleri kayda almaları sırasında hangi hesapları kullanacakları ve bu hesapları bilânçonun aktifinde mi yoksa pasifinde mi kayda alacakları belirtilmemi tir.

Standarttaki genel e ilim paralelinde Türkiye’de kullanılmakta olan Tekdüzen Hesap Planındaki (THP) hesap grupları incelendi inde, ertelenen vergi yükümlülük ve varlıkların raporlanması için en uygun hesap gruplarının ‘dönem ayırıcı hesaplar’ olarak da bilinen 18, 28, 38 ve 48 No’lu hesap grupları oldu u söylenebilir. Çünkü ertelenen vergi varlıkları nitelikleri itibariyle pe in ödenmi giderlerden; ertelenen vergi yükümlülükleri ise pe in tahsil edilmi gelirlerden farklı de ildir. Söz konusu hesap gruplarında yer alan hesaplar pe in ödenmi ve gelecek dönemleri de kapsayan giderlerin tahakkuk etmi , fakat henüz ödenebilir duruma gelmemi giderleri kapsamaktadır. Ayrıca, bu hesaplar dönemi geldi inde sonuç hesaplarına devredilmekte ve gerçekten bir giderin ödenmesini veya gelirin tahsilini gündeme getirmektedir. Bu hesaplar, dönemsellik kavramı gere i dönem kârını do ru göstermek amacıyla kullanılmaktadır. Geçici farklara ait ertelenen vergi etkilerinin hesaplanma nedeni de gerçek ticari kârı göstermektir. Dolayısıyla, ‘ Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları ile Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları’ isimli hesap gruplarındaki bo hesapların ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin izlenmesi için tahsis edilmesi en anlamlı ve do ru olanıdır.¹⁷⁶

Yukarıda belirtildi i üzere TMS 12 Gelir Vergileri Standardında ertelenen vergi varlıkları ve yükümlülüklerinin ayrı kayda alınması gerekti i belirtmi tir. Ancak söz konusu ayırımın bilânçonun hangi hesapları aracılı ı ile yapılaca ı konusunda bilgi verilmemi tir. Bu açıdan birçok akademisyence Tekdüzen Hesap Planında kullanılmayan a a ıdaki hesapların kullanılması önerilmektedir.

¹⁷⁶ ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, a.g.e, s. 164.

Tablo 2: Ertelemli Vergi Varlık Ve Yükümlüklerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılacak Hesaplar

Hesap Kodu	Hesap Adı
183	ERTELENMİ VERGİ VARLIKLARI
183.00.	Yararlanılmamış Yatırım İndiriminden Kaynaklanan
183.10.	Kıdem Tazminatı Kar ılıklarından Kaynaklanan
183.20.	Alınan Çekler Reeskont Giderleri
183.30.	İşpheli Ticari Alacak Kar ılık Giderleri
183.40.	Fazla Ayrılan Amortisman Giderleri
183.50.	Hisse Senedi Değer Azalış Zararları
283	ERTELENMİ VERGİ VARLIKLARI
283.00.	Yararlanılmamış Yatırım İndiriminden Kaynaklanan
283.10.	Kıdem Tazminatı Kar ılıklarından Kaynaklanan
283.20.	Alınan Çekler Reeskont Giderleri
283.30.	İşpheli Ticari Alacak Kar ılık Giderleri
283.40.	Fazla Ayrılan Amortisman Giderleri
283.50.	Hisse Senedi Değer Azalış Zararları
383	ERTELENMİ VERGİ BORCU (YÜKÜMLÜLÜKLER)
383.00.	MDV Fonundan Kaynaklanan
383.10.	Faiz Tahakkuklarından Kaynaklanan
383.20.	Hisse Senetleri Değer Artışı Kazançları
383.30.	Verilen Çekler Reeskont Gelirleri
383.40.	Vadesiz Borçlar Reeskont Gelirleri
383.50.	Geliştirme Giderleri
483	ERTELENMİ VERGİ BORCU (YÜKÜMLÜLÜKLER)
483.00.	MDV Fonundan Kaynaklanan
483.10.	Faiz Tahakkuklarından Kaynaklanan
483.20.	Hisse Senetleri Değer Artışı Kazançları
483.30.	Verilen Çekler Reeskont Gelirleri
483.40.	Vadesiz Borçlar Reeskont Gelirleri
483.50.	Geliştirme Giderleri

691	DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KAR İLİKLARİ(-)
691.00.	Dönem Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (Hesaplanan Kurumlar Vergisi)
691.10.	Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+) (Ertelenmiş Vergi Varlığından)
691.20.	Ertelenmiş Vergi Varlığıptali (-)
691.30.	Ertelenen Vergiler Gider Etkisi (-) (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünden)
691.40.	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğüptali (+)
691.50.	Vergi Oranı Değişim Etkisi(+,-)

Yukarıdaki tabloda yer verilen hesapların kullanım ekline, ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin aşağıdaki uygulama örneklerinde yer verilmiştir.

Örnek 1 – 01.09.2013’de 100.000,- TL’ye hisse senedi alınmıştır. Söz konusu hisse senetlerinin 31.12.2013 tarihindeki gerçeğe uygun değerinin 150.000,- TL olduğu tespit edilmiştir. (Vergi Oranı: %20)¹⁷⁷

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
110 Hisse Senetleri	50.000,-	
648 Borsa Değer Artı Kazançları		50.000,-
960 Matrahtan İndirimler	50.000,-	
961 Matrahtan İndirim Alacaklı Hesabı		50.000,-
691.30. Ertelenen Vergiler Gider Etkisi (-)	10.000,-	
483.20. Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Hisse Senetleri Değer Artı Kazançları) (50.000 x 0,20)		10.000,-

Bilindiği üzere vergi kanunları gereğince hisse senetleri alım bedelleri üzerinden değerlendirilmektedir. Bu durumda, hisse senetlerinin vergi değeri 100.000,- TL’dir. Ancak muhasebe standartları gereğince hisse senetlerinin gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmesi öngörülmüştür. Bu durumda muhasebe standartları gereğince hisse

¹⁷⁷ EL TA, Cemal, a.g.e, s. 109.

senetlerinin de eri 150.000,- TL'dir. Haliyle hisse senetlerinin de eri vergi kanunları ve muhasebe standartlarına göre farklılık göstermektedir. Söz konusu farklılık ertelenmi vergi yükümlülü ünü ortaya çıkarmaktadır.

Vergi De eri < Muhasebe De eri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü
100.000 < 150.000	50.000	50.000 x %20 = 10.000

letme, muhasebe standartları gere ince, 50.000,- TL kâr elde etmi tir. Vergi kanunları gere ince olu an kâr bu dönem için gelir olarak kabul edilmedi inden dolayı söz konusu kâr üzerinden vergi hesaplanmamaktadır. Ancak, olu an bu kâr, hisse senetlerinin satılması esnasında gelir olarak dikkate alınacak ve vergisi hesaplanıp ödenmesi gerekecektir. Ödenmesi gereken vergi tutarı yukarıda hesaplandı ı üzere 10.000,- TL'dir.

Örnek 2 – XYZ irketi 31.12.2013 tarihinde muhasebe politikası olarak kıdem tazminatı kar ılı ını TMS/TFRS'lere uygun ekilde hesaplayıp, muhasebele tirme kararı almı tir. Yapılan hesaplamalara göre; söz konusu tarihte olu an toplam yük 200.000,- TL'dir. Ancak bu tutarın sadece 50.000,- TL'si bu yıla ili kindir. Yani cari dönem hizmet maliyetidir. Di er kısmı ise önceki yıllara aittir.

letme kar ılı ın tamamını kayda almaya karar vermi tir. Geçmi yıllara ait olanların kar ılanaca ı yeteri kadar serbest yedek bulunmaktadır. (Vergi Oranı: %20)¹⁷⁸

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
770 Genel Yönetim Giderleri	50.000,-	
542 Ola anüstü Yedekler	150.000,-	
472 Kıdem Tazminatı Kar ılı ı		200.000,-
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	50.000,-	
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		50.000,-

¹⁷⁸ EL TA , Cemal, a.g.e, s. 111.

283.10. Ertelenmi Vergi Varlı ı (Kıdem Tazminatı Kar ılıklarından Kaynaklanan)	40.000,-	
691.10. Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+)		10.000,-
542 Ola anüstü Yedekler		30.000,-

Örnek 3 – XYZ irketi 30.09.2012 tarihinde 20.000,- TL tutarında senetsiz bir alacak üpheli hale gelmi tir. irket yönetimi alaca ın tamamına kar ılık ayırma kararı almı tir. 20.06.2013 tarihinde alaca ın tahsili için dava açılmı tir. Söz konusu alaca ın 15.000,- TL’si 30.08.2014’te tahsil edilmi tir. (Vergi Oranı: %20)¹⁷⁹

Tarih: 30.09.2012		
Hesap Adı	Borç	Alacak
128 üpheli Ticari Alacaklar	20.000	
120 Alıcılar		20.000
Alaca ın üpheli Hale Gelmesi		
654 Kar ılık Giderleri	20.000	
129 üpheli Ticari Alacak Kar ılı ı		20.000
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	20.000	
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		20.000
283.30. Ertelenmi Vergi Varlı ı (üpheli Ticari Alacak Kar ılı ı)	4.000	
691.10. Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+)		4.000
Pe in Vergi Etkisinin Dikkate Alınması		

Tarih: 20.06.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
691.20. Ertelenen Vergi Varlı ı ptali (-)	4.000,-	
283.30. Ertelenmi Vergi Varlı ı (üpheli Ticari Alacak Kar ılı ı)		4.000,-
2012’de Kanunen Kabul Edilmeyen Kar ılıkların Kabul Edilebilir Hale Gelmi Olması Nedeniyle Vergi De eri/Muhasebe De eri Arasındaki Farkın Ortadan Kalkması		

¹⁷⁹ ÖRTEN, Remzi; KAVALL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları” Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara 2012, s. 167–168.

982 Vergi Matrahından İndirimler	20.000,-	
983 Vergi Matrahından İndirimler Alacaklı Hesabı		20.000,-
Tarih: 30.08.2014		
Hesap Adı	Borç	Alacak
102 Bankalar	15.000,-	
129 Üpheli Ticari Alacaklar Kar ılı ı	20.000,-	
128 Üpheli Ticari Alacaklar		20.000,-
644 Konusu Kalmayan Kar ılıklar		15.000,-
Dava Neticesinde Alaca ın 15.000 TL'lik Kısmının Tahsil Edilmesi		

Örnek 4 – XYZ İrketi 01.09.2013'de 100.000,- TL'ye hisse senedi almı tır. Söz konusu hisse senetlerinin 31.12.2013 tarihindeki gerçe e uygun de erinin 50.000,- TL oldu u tespit edilmi tır. Muhasebe standartları gere ince 50.000,- TL(100.000 – 50.000) tutarındaki hisse senedi de er azalı zararı i letme yönetiminde gider olarak dikkate alınmı tır. (Vergi Oranı: %20)¹⁸⁰

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
658 Borsa De er Azalı Zararları	50.000,-	
110 Hisse Senetleri		50.000,-
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	50.000,-	
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		50.000,-
283.50. Ertelenmi Vergi Varlı ı (Üpheli Ticari Alacak Kar ılı ı)	10.000,-	
691.10. Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+)		10.000,-

Örnek 5 – XYZ İrketi 31.12.2013 tarihi itibariyle indirilebilir geçici farkların toplamı 800.000,- TL, vergilendirilebilir geçici farkları ise 600.000,- TL'dir. Söz konusu rakamların sonucunda 200.000,- TL'nin %20'lik vergi oranı ile çarpılması neticesinde 40.000,- TL vergi alaca ı yani ertelenmi vergi varlı ı yer almaktadır. Ancak takip eden 2014 yılında vergi kanunlarında yapılan de i iklikler neticesinde vergi oranının %30'a çıkarılmı tır. Dolayısıyla ertelenmi vergi varlı ı tutarı da

¹⁸⁰ ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e, s. 168-169

20.000,- TL ($200.000 \times \%30 = 60.000 - 40.000 = 20.000$) artı la 60.000,- TL'ye yükselmiştir. Bu artı a a ıdaki gibi kayda alınacaktır.¹⁸¹

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
283 Ertelenmiş Vergi Varlıkları	20.000,-	
691.50. Vergi Oranı Değişim Etkisi(+,-)		20.000,-

Örnek 6 – XYZ şirketi muhasebe politikasında de i ikli e gidilmiş ve maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi üzerinden 31.12.2013 tarihli bilanço yapılmamış ve benimsenmiştir. Bu amaçla de i ik maddi duran varlık hesaplarında 20.000,- TL artı olmuştur. Söz konusu durum a a ıdaki gibi kayda alınacaktır.¹⁸²

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
Maddi Duran Varlıklar	20.000,-	
522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Fonu		20.000,-
522 Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Fonu	20.000,-	
483.00 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (MDV Fonundan Kaynaklanan)		20.000,-

¹⁸¹ ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e. s. 169.

¹⁸² ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, a.g.e. s. 169.

3. ELEKTRONİK TİCARET

20. yüzyılın sonları 21. yüzyılın başlarında ise bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen hızlı gelişmeler neticesinde çok farklı çeşitlerde ticaret şekilleri ortaya çıkmıştır. Söz konusu ticaret şekillerinden biri günümüz ekonomisindeki hacmi hızlı bir şekilde yükselen elektronik ticaret (e-ticaret)'dir. Çalışmamızın bu bölümünde temel hacmi giderek yükselen ve tabana yayılan elektronik ticaretin tanımı, kapsamı, araçları ve ticaret şekillerinin neler olduğu konusu irdelenmeye çalışılacaktır.

3.1. Elektronik Ticaretin Tanımı

Elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar araçları üzerinden yapılmasıdır.¹⁸³

İnternetin hızla yaygınlaşması, elektronik ticareti, ticari işlemlerin yürütülmesinde yeni ve çok etkin bir araç haline getirmiştir. Elektronik ticaret, tüm dünyada ticaretin serbestleştirilmesi ve liberalizasyonu ile birlikte, son yirmi yılda yaşanan ve bilgi iletişimi kolaylaştıran teknolojik gelişmelerin bir ürünü olarak ortaya çıkmıştır. Basit bir örnek vermek gerekirse, önceleri şirketler interneti bir tanıtım aracı görmekte iken kullanıcıların ilgisinin artması ile birlikte elektronik ticaret yapma zorunluluğu doğmuştur.¹⁸⁴

Elektronik ticaretin tanımı konusunda farklı ülke ve kuruluşların farklı görüşleri mevcuttur. Ancak E-Ticaret konusunda en yaygın genel kabul görmüş tanım Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü(OECD- Organization for Economic Co-operation and Development) tarafından 1997'de yapılan tanımdır. Bu çerçevede E-Ticaret aşağıdaki eylemleri kapsayan bir süreç olarak tanımlanmaktadır;¹⁸⁵

¹⁸³ AKBULUT, Akın, "Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret" Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, Mayıs 2007, s.6.

¹⁸⁴ AKBULUT, Akın, a.g.e. , s.6.

¹⁸⁵ ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, "Elektronik Ticaret(e-ticaret)", Detay Yayıncılık, Ankara, Eylül 2004, s.2.

- Ticaret öncesi firmaların elektronik ortamda bilgilenmesi ve ara tırma yürütmesi,
- Firmaların elektronik ortamda bulması,
- Ödeme sürecinin yerine getirilmesi,
- Taahhüdün yerine getirilmesi, mal veya hizmetin mü teriye teslimi,
- Satı sonrası bakım, destek, vb. hizmetlerin temin edilmesidir.

Yukarıda yer verilen bilgiler 1 1 nda elektronik ticaret, mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satı , sözleşme, sigorta, dağıtım ve ödeme i lemlerinin tamamının bilgisayar a ları üzerinden yani internet üzerinden yapılmasıdır ekinde tanımlayabiliriz.

3.2. Elektronik Ticaretin Kapsamı

E-ticaret ile ilgili olarak bilgi teknolojileri ve iletişim teknolojileri kavramları iç içe geçmi durumdadır. Dolayısıyla, i hayatına yeni bir yapılandırma getirmi tir. Klasik ticaret anlayı ı ve rekabet ko ulları elektronik ticaretin varlı ı neticesinde de i mektedir. Artık bütün dünya ülkelerinde firmalar satı hacimlerini yükseltebilmek için e-ticaret faaliyetine katılmak zorundadırlar. Elektronik ticaret kavramı sadece elektronik ortamda gerçekleştirilen mal alı ve satı ı ekinde olmayıp, çok geni faaliyetler toplulu unu içine almaktadır. Günümüz ko ulları için elektronik ticaretin kapsamının sınırsız oldu unu söylememiz yanlı olmayacaktır. Çünkü e-ticaret kar amacı gütsün veya gütmesin tüm aktiviteleri kapsamaktadır. Dolayısıyla sonsuz gibi görülen bilgi bulutu içerisinde, e-ticaretin sınırlarını belirlemek oldukça zordur.¹⁸⁶ Konun anlaşılır kılınması açısından örnekler üzerinden açıklama yapılacak olunursa;

- Koltuk takımı yapıp satan bir irket, ne tür koltuk yaptı nı kurmu oldu u internet sitesi üzerinden daha önce yapmı oldu u i lerin resimlerini göstermek kaydıyla ilgilenen ki ilerir irketine gelmesini sa lıyor ise anılan irketin internet sitesini bir pazarlama aracı olarak kullandı ı ve satı larına destek amacıyla bir e-ticaret gerçekle tirdi i söylenebilir.

¹⁸⁶ UZUNO LU, Hakan, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin ncelenmesi ve De erlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2002, s.14.

- Hediyeleşik e ya satı ında bulunan X irketinin internet sitesinin var oldu unu ve bu siteyi ziyaret edenlere internet üzerinden sipari verebilme hakkı tanındı ı söz konusu sipari e konu malların tüketiciye kapıda teslim edildi i ve ödemesinin de mal teslim anında gerçekte i ini varsaydı ımızda, anılan irketin sipari lerini internet üzerinden aldı ını ve bir e-ticaret gerçekte tirdi i söylenebilir.
- nternet sitesine sahip bir Mali Mü avirin web sitesi üzerinden vergi konusunda danı manlık verdi ini varsaydı ımızda hizmeti veren ile hizmeti alan arasında herhangi bir fiziksel ba lantı olamamakta hizmet internet üzerinden gerçekte mektedir. Söz konusu hizmeti e-ticarete örnek olarak gösterebiliriz.
- Günümüz ko ullarında popülerli i had safhada olan sosyal medya diye tabir etti imiz internet siteleri olan twitter ve facebook’uda e-ticarete örnek olarak verebilmemiz mümkündür. Bu tip uygulamalarda internet kullanıcıları birbirleri ile ileti im kurmaktadır.¹⁸⁷Söz konusu web siteleri kullanıcılarının artması ile birlikte çe itli reklam gelirleri elde etmekte ve bu sayede e-ticaret yapmaktadır.

Yukarıda yer verdi imiz örneklerden de anla ılaca ı üzere e-ticaretin sınırlarının çok geni oldu u anla ılmaktadır. E-ticaretin kapsamını olu turan faaliyetleri ayrıca a a ıdaki gibi sıralamamız mümkündür;¹⁸⁸

- Fiziksel ve Sayısal çerikli Malların Alım ve Satımı,
- Anla ma Yapma,
- Sipari Verme,
- Elektronik Hisse Alı veri i ve Borsa,
- Ticari Mülkiyet Haklarının Devri,
- Söz Konusu Mal veya Hizmetlerin Tüketiciye Pazarlanması,
- Tanıtım, Reklam ve Bilgilendirme,
- Kurumlar Arası ve lemler,
- Satı Sonrası Destek Hizmetleri,
- Sa lık Hizmetleri,

¹⁸⁷ LAUDON Kenneth C. & TRAVER Carol Guercio, “ e-commerce business. teknoloji. society.” Pearson Prentice Hall, 2008, p.177.

¹⁸⁸ UZUNO LU, Hakan, a.g.e, s. 15.

- Elektronik Ortamda Gerçekle tirilen haleler,
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Birlikte Yürürlü e Giren Elektronik Genel Kurul,
- Elektronik Kamu Hizmetleri,
- Elektronik Kitap ve Dergi,
- Elektronik Bilet Uygulamaları
- Üniversitelerce Verilen Uzaktan E itim Hizmetleri E-Ö renme/ nteraktif E itim
- Elektronik Banka lemleri (nternet Bankacılı ı),
- E-Beyanname, E- Defter, E-Fatura ve nternet Vergi Dairesi Uygulamaları,
- Sayısal Çerikli Malların Sevkiyatı,
- Kamu ve Özel Sektör Hizmetlerini Kullanma v.b. olarak sıralanabilir.

Fiziksel malların e-ticareti ile a üzerinden gönderilebilen “sayısal erikli” malların e-ticaretini birbirinden ayırmamız gerekir. Bilgisayar yazılımları, metinler, sesler, görüntüler gibi “sayısal erikli” malların ticaretindeki tüm a amaların (tanıtım, sipari , satın alma ödeme, sevkiyat, servis) a lar üzerinden yapılması mümkündür.¹⁸⁹ Elektronik ticaretin bu türü ticarete bir devrim niteli indedir ve basın-yayın, müzik, yazılım gibi birçok sektörde köklü de i ikliklere yol açmı tır ve açmaya da devam etmektedir. Günümüz ko ulları incelendi inde görülece i üzere sanatçıların albümleri artık fiziksel ortamda kaset veya CD olarak basımından çok internet üzerinden belirlenen bir bedel üzerinden satı a sunulmaktadır. Aynı ekilde kitap ve dergilerde elektronik ortamda satı a sunulmaktadır.

Özetlemek gerekirse e-ticaret, fiziksel ortamda gerçekle tirdi imiz mal veya hizmet satı nın internette de yapılabilmesini, bunun yanında yaptı ımız i lemlerin uluslararası ülkelerce de görüldü ü çok geni bir sistemi ifade etmektedir. Örne in Siirt’in en ücra kö esinde kilim i i yapan bir ahıs i letmesinin web sitesinin var olması halinde üretimini gerçekle tirdi i kilimleri web sitesi aracılı ı ile belki de ismini hiç duymadı ı bir ülkeye satı nı gerçekle tirebilir. Bu e-ticaretin sınırlarının ne kadar geni oldu unun açık bir göstermektedir.

¹⁸⁹ UZUNO LU, Hakan, a.g.e, s. 36.

3.3. Elektronik Ticaretin Araçları ve Genel Özellikleri

Genel anlamda e-ticaret tanımı içerisinde e-ticaretin altı adet temel aracı bulunmaktadır. Bunlar Telefon, Faks, Televizyon, Elektronik Ödeme Ve Para Transfer Sistemleri (ATM, kredi kartları, smart kart, elektronik para, vb.), Elektronik Veri Değişimi (EDI) ve İnternettir.¹⁹⁰ Söz konusu araçlar hakkında açıklamalara yer verilecektir.

3.3.1. Telefon ve Faks

Telefonlar klasik bir elektronik ticaret aracıdır. Elektronik ticaretin bilinen en eski ve önemli aracıdır. Hızla gelişen internet, cep telefonları ve kablosuz veri iletim araçlarının yaygınlaşması telefonu yavaş yavaş ihtiyaç duyulmayacak bir araç haline getirmektedir.¹⁹¹

Bilindiği üzere günümüzde artık klasik telefonlar yerini cep telefonu ile tabiri cazip söyleyebiliriz mobil telefonlara bırakmıştır. Mobil telefonlar ilk üretildiklerinde sadece kablosuz olma özelliği nedeniyle tercih edilirken günümüzde üretilen mobil telefonlar neredeyse bir bilgisayar ile gerçekleştirebileceğiniz tüm işlemleri gerçekleştirebilmektedir. Bu açıdan söz konusu mobil telefonlar akıllı telefon diye tabir edilmektedir. Söz konusu cihazlar kullanıcılarına istedikleri yerden ve zamanda finans servislerine bağlanabilme ödeme yapabilme, nöbetçi eczane'nin, en yakın restoran'ın nerede olduğunu, bir yerden başka bir yere nasıl ulaşabileceğinizi bilginizi ve daha birçok bilgiyi anında sunmaktadırlar.

Telefon hatlarının yaygınlaşması ve sistemin ucuzlaması, elektronik ticaretin aracı olarak telefonun yoğun olarak kullanılmasını sağlamıştır. Telefon teknolojisi, elektronik ticaretin gelişmesine, hacminin artmasına ve yaygınlaşmasına katkıda bulunan önemli araçlardan biri olarak görülmektedir. İnternet, ürünlerinin pazarlanmasında son yıllarda televizyon (TV) pazarlamasına da yer vermektedir. Ürünlerin tanıtımını televizyon kanalı ile yapmakta ve telefon sistemi ile satış yapmaktadırlar. İnternet

¹⁹⁰ EK C , Kenan Mehmet, "e-Ticaret", Savaş Kitap ve Yayınevi, Ankara, 2013, s.44.

¹⁹¹ ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, a.g.e, s.14.

teknolojisine bir basamak olu turan telefon, internet teknolojisinin yaygınla madı ı i letmelerde internetin alternatifi bir elektronik ticaret aracı olarak tercih edilmektedir. Özellikle bankacılık ve telefon hatlarının hizmetlerini pazarlamada kullandıkları ça rı merkezi ile tabir etti imiz uygulamalarda telefon aracılı ı ile yapılmaktadır.¹⁹²

Faks, yazılı ileti imde hız ve zaman problemlerini ortadan kaldırmak amacıyla geli tirilmi elektronik ileti im aracıdır. Ancak internetin yaygın olarak kullanımı ile birlikte elektronik posta ortaya çıkmı tır. E-posta olarak tabir etti imiz uygulama faksın geçerlili ini yitirmesine yol açmı tır. Günümüzde i letmeler faks yerine elektronik posta uygulamalarını tercih eder duruma gelmi lerdir. Bunun nedeni ise faks aracılı ı ile gönderimin daha çok maliyetli olmasıdır. Bilindi i üzere faksın kurulumu için öncelikle sabit bir telefon ba lantısına ihtiyaç duyulmaktadır. Sabit telefon ücreti, gönderilen sayfa sayısının maliyeti ve de çıktılarının istenildi i gibi olmaması hesaba katıldı nda elektronik postalarının ne kadar avantajlı bir uygulama oldu u ortaya çıkmaktadır.¹⁹³

3.3.2. Televizyon

nsanların neredeyse vazgeçemedi i bir e lence ve bilgilendirme aracı olan televizyon (TV) John Logie Baird tarafından 1923'te sekiz çizgili ekran görüntüsünden televizyon cihazına dönü ümü sa lanmı ve 1923 yılında BBC ilk kez TV yayınlarına ba lamı tır. Elektronik ticaret uygulamalarının ilk a amalarında etkin bir ekilde kullanılmı tır. En önemli pazarlama faaliyeti olarak nitelendirilen “reklam” faaliyetinin en ba arılı sonuçları televizyon aracılı ı ile alınmı tır. Görsel ve i itsel sunum imkânlarına sahip olması, insanlar üzerinde daha kalıcı etkiler olu turmaktadır. Bu sayede milyonlarca insana ula ma imkânınız bulunmaktadır.¹⁹⁴

Bir reklam izlendikten sonra ikna olan izleyiciler sipari lerini telefonla vermektedir. Ödemesi ya kapıda teslim anında ya da kredi kartları ile anında

¹⁹² MANKAN, Esra, “Yönetim ve Liderlik Seti E-Ticaret”, İya zmir Yayınevi, Temmuz 2012, kinci Baskı, s.24.

¹⁹³ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 24–25.

¹⁹⁴ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 25.

yapılmaktadır. zleyiciler pazarlama konusu mamullere ili kin olarak herhangi bir pazarlık edememektedirler.

3.3.3. Elektronik Ödeme ve Para Transferi Sistemleri

Elektronik ödeme, ödemenin telefon hattı, a veya ba ka bir veri transferi yöntemi ile dijital olarak gerçekleştirilmesidir. Otomatik vezne makineleri, 1960'lı yıllarda ilk kez kullanılmaya ba landı nda, kullanıcılara sadece para çekme imkânı vermesine kar ın, teknolojiye ya anan hızlı geli meler sonucu, artık Otomatik Para Çekme Makine (ATM-Automatic Teller Machine)'leri para transferleri, fon alma-satma, hisse senedi alma-satma vb. gibi birçok i lemi gerçekleştirir hale gelmişlerdir. ATM, bankamatik gibi elektronik ödeme sistemlerinin özellikle elektronik ticaretin gelişmesini sağlayan kredi kartları, elektronik cüzdan, elektronik para(e-para), elektronik çek(e-çek), Elektronik Fon Transferi(EFT-Elektronic Funds Transfer) ve Akıllı Kartlar(Smart Karst & Mondex) gibi yeni birçok ödeme sistemi ortaya çıkmıştır.¹⁹⁵

Yukarıda ayrıca belirtildi i üzere internet üzerinden güvenli bir şekilde ödeme yapılabilmesi için pek çok araç geliştirilmiştir. Bunlardan en çok kullanılanları a a ıda yer verildi i gibidir.

3.3.3.1. Kredi Kartları

Elektronik ticarete yaygın olarak kullanılan ödeme sistemi, kredi kartı ile olan ödeme sistemidir. Sanal dünyada da geçerli olan ve dünyada yaygın olarak tanınan kullanılan iki büyük kredi kartı ödeme sistemi mevcuttur. Bunlar VISA ve Mastercard'dır.¹⁹⁶ Söz konusu kredi kartları tüm dünya da olduğu gibi Türkiye'de de yaygın olarak kullanılmaya başlandı ve nakit para kullanımını oldukça azaltmıştır. Kullanım kolaylığı ile birlikte bankalarca sunulan hizmetlerin cazibesi kredi kartı kullanımını arttırmıştır. İnternet elektronik ticaretin gelişip yaygınlaşmasında ne kadar

¹⁹⁵ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 26.

¹⁹⁶ ÖZMEN, İsmail, "A Ekonomisinde Yeni Ticaret Yolu e-ticaret", İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Genel Cilt 3. Baskı, 2009, s.392.

etkili oldu ise, kredi kartları da elektronik ticaretin kökle mesinde o kadar önemli bir rol oynamı tır.

nternet ortamında çokça kullanılan kredi kartlarının gizli bilgilerinin SSL ve SET güvenlik protokolleri sayesinde kötü niyetli ki iler tarafından ö renilmesi engellenmi tir. Bu protokolleri kullanırken mü teriler ve firmalar e-imza, dijital sertifika kullanırlar.¹⁹⁷

Elektronik mza (Dijital mza) : Bir bilginin üçüncü tarafların eri imine kapalı bir ortamda, bütünlü ü bozulmadan(bilgiyi ileten tarafın olu turdu u orijinal haliyle ve tarafların kimlikleri do rulanarak iletildi i elektronik veya benzeri araçlarla garanti eden harf, karakter veya sembollerden olu mu bir seti ifade eder.¹⁹⁸

Dijital Sertifika: Dijital Sertifika, ya da dijital kimlik, günlük hayatta kullanılan ehliyet, pasaport gibi kimlik kartlarının elektronik ortamdaki kar ılı mı ifade eder.¹⁹⁹

Kredi kartlarının kullanımı çok yaygın olmasına kar ın, ödeme yapma i lemlerinde hala bir güvenlik sıkıntısı bulunmaktadır. Yukarıda yer verdi imiz elektronik imza ve dijital sertifikaların kullanılması bu güvensizli in önüne tam anlamıyla geçememi tir. Halen kredi kartlarının kullanımında ki isel bilgilerin yasa dı ı bir ekilde kullanılması riski mevcuttur. Bu açıdan elektronik ticarete yönelik yapılan en a ır ele tiriler bu güvensizlik riskinden gelmektedir.

3.3.3.2. Elektronik Para

Dünya üzerinde internetin gittikçe yaygınla ması sonucu, ticaretinde bu yeni ileti im kanalından yapılmaya ba lanması ile elektronik para, önemli bir ödeme aracı olarak kullanılmaya ba lanmı tır. Dünyada elektronik para hizmeti veren bazı kurulu lara örnek olarak CyberCash ve DigiCash verilebilir. Elektronik para, günlük hayatta kullanılan ma aza çeklerinin internet ortamındaki kar ılı ı olarak de erlendirilebilir. Söz konusu sistemden yararlanmak isteyen kullanıcılar, ilk olarak

¹⁹⁷ ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, a.g.e, s.17.

¹⁹⁸ ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, a.g.e, s.17.

¹⁹⁹ ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, a.g.e, s.17.

yukarıda yer verdi imiz örnekteki irketlerin üretmi oldukları yazılımları bilgisayarlarına yüklemeleri gerekmektedir. Akabinde söz konusu irket ile anlaşılabilen bir banka da hesap açtırılması gerekmektedir. Böylelikle elektronik para yazılımını kullanan diğer taraflar ile sanal alı veri yapılabilir. Elektronik para yazılımı, istenilen miktarda paranın bir banka hesabından çekilerek, internet üzerinden yapılacak harcamalarda kullanılmak üzere elektronik ortamda saklanmasıdır. Her elektronik paranın normal hayatta olduğu gibi bir seri numarası bulunmaktadır. İnternet üzerinden bir harcama yapıldığında belli seri numaralı elektronik paralar, alı veri yapanın bilgisayarından silinerek alı veri yapılan bilgisayara geçer.²⁰⁰ E-para kullanımı şu an için pek yaygın değildir. Ancak gelecekte sık kullanılacağı düşünülen bir ödeme aracıdır.

3.3.3.3. Elektronik Çek

Elektronik çek, elektronik ticaret gerçekleştirilen sitelerin ödemeleri çek olarak kabul etmelerini ve isteyebilmelerini sağlayan bir ödeme sistemidir. Elektronik çek, ABD’de Financial Services Technology Consortium (www.fstc.org) tarafından SDML (Signed Document Markup Language), adı verilen bir imaretleme dili kullanılarak geliştirilmiştir. Elektronik çek sisteminde, ödemeler kredi kartı olmadan banka hesabı bilgilerinin gerekli olanlarının elektronik ticaret sitesine girilmesi yoluyla yapılmaktadır. Kullanıcı bir anlamda ticaret sitesine çek keserek ödeme yapmış olur. Bankadaki sistemler yapılan transferleri her gün temizleyerek bahsedilen hesaptaki alı veri in tamamlanması için gerekli artların yeterli olup olmadığını kontrol ederler ve bu durumdan elektronik ticaret sitesini bilgilendiren kanallarla haberdar ederler. Bu işlemler takas merkezi olarak adlandırılan finansal sistem olmakla birlikte, daha yaygın kullanımı için gerekli sistemlerin finans sektörü tarafından kabul görmesi gereklidir. Söz konusu hizmet Türkiye’deki herhangi bir kurulu tarafından henüz uygulamaya konulmamıştır.²⁰¹

²⁰⁰ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 28.

²⁰¹ ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, a.g.e, s.18.

3.3.3.4. Akıllı Kartlar (Smart Cards & Mondex)

Smart kartlar kredi kartlarına benzemelerinin haricinde küçük bilgisayar çiplerine sahiptirler. Bu çipler alı veri te ve çe itli bilgilerin depolanmasında kullanılır. Mondex smart kartlardaki çipe gerçek nakdi temsilen kullanıcının dijital imzasıyla yükleme yapılmaktadır. Bu tip kartlar genellikle “stored value” diye adlandırılır. Kullanıcının bilgisayarına ba lı özel okuyucu bir cihaza takıldı ında, smart card paraları kullanıcının banka hesabından çekebilir. Sonra bu paralar online veya offline ma azalarda harcanabilir veya karttan karta transfer edilebilir. Smart kartın arkasındaki dü ünçe, nakit kadar uygun fakat daha güvenli bir sistem yaratmaktır. Smart kart hem mü teri hem de satıcıya çe itli yararları vardır. Nakit tutma maliyeti, dolandırıcılık ve kayıp olaylarından kurtarır. Ayrıca mü terinin i lemleri daha hızlı olur. Mü teri için daha uygun ve güvenlidir.²⁰²

3.3.3.5. Di er Ödeme Araçları

Escrip; Ba lı ödemeleri gibi bazı özel dü ük miktarlı ödemeler için kurulmu bir sistem,
IPIN; nternet harcamalarını ISS faturalarına yansıtan bir sistem,
Echarge My Phone; Telefon faturası ile entegre edilmi bir sistem,
First Virtual; Ödemeleri üçüncü bir kurulu un toplayıp, ilgili taraflara da ıtımını yaptı ı bir sistem.²⁰³

3.3.4. Elektronik Veri De i imi (Electronic Data Interchange – EDI)

Elektronik Veri De i imi önceden belirlenmi bir formatta düzenli kurulu lar arasında meydana gelen i lemleri ifade etmektedir. Genellikle ön satı i lemi için gerçekleştirilen sözleşme ziyade sözleşme benzeri mesajları kapsamaktadır.²⁰⁴ Ticaret yapan iki kurulu arasında, insan faktörü olmaksızın bilgisayar a ları vasıtasıyla belge ve bilgi de i imini sağlayan elektronik ticaretin bir aracıdır. Söz konusu sistem dünya çapında ticaretin kolaylaştırılması konusunda kurulan Birle mi Milletler (BM)

²⁰² TARAKÇI, Selvi, “E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdi i Sorunlar” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2006, s.21.

²⁰³ ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, a.g.e, s.19.

²⁰⁴ WH TELEY David, “e-commerce strategy, technologies and applications”, The McGraw Hill Companies, 2000, p.77.

4. Çalışma Grubunun Yaklaşık on yıl süren araştırmalarının sonucu olarak ortaya çıkmıştır.²⁰⁵ EDI kamu ve özel sektör kuruluşlarının etkin biçimde iletişim kurmaları ihtiyacından doğmuş olup, modern bilgi teknolojilerinin getirdiği avantajlardan yararlanmaktadır. Geleneksel ticari işlemlerde, mektuplar, notlar gibi yapılanmamı dokümanlarla birlikte faturalar, sipariş formları, teslim belgeleri gibi standart şekilde yapılanmamı dokümanlar kullanılmaktadır. Elektronik posta (e-mail) yapılanmamı tipte dokümanların iletilmesinde kullanılırken Elektronik Veri Değişimi yapılanmamı mesaj değişimini sağlamaktadır.²⁰⁶

Elektronik ticarete konu olan işlemlerin sayısı ve boyutu gün geçtikçe artmaktadır. Dolayısıyla, kağıdın yerini yakın bir gelecekte elektronik belgeler alacaktır. Geleneksel olarak sürdürülen sistemler ise yine aynı şekilde yasal düzenlemelerdeki değişikliklerle karşılaştıkça eski güçlerini kaybedeceklerdir. Yasal düzenlemelerdeki beklenen değişiklikler en çok sayısal imza ve dijital sertifika konularındaki kimlik belirleme(authentication) noktasındaki eksikliklere ilişkin gereksinim duyulan çözümleri gidermeye yönelik olacaktır. Kağıt yerine elektronik belgelerin yasallık kazandığı bir ortamı veri olarak kabul ettiğimizde; var olan hukuksal rejim içerisinde bazı problemlerin çözümüne gereksinim duyulmaktadır.²⁰⁷

Bu problemlerin birincisi, elektronik belgelerin doğruluğunun resmi düzeyde hangi otorite tarafından tanınacağı ve kabul edileceğine ilgilidir. İkincisi, elektronik belgelerin içerdiği kimlik bilgilerinin doğruluğunun nasıl sağlanacağıdır. Üçüncü problem ise, elektronik belgelerin orijinalliği hakkında hangi nesnel veriye güvenileceğidir. Sayılan bu problemlerin çıkış noktası ise, kâğıttan ayrı olarak elektronik belgelerin güvenilirliği konusunda kesin bir standardın henüz oluşturulmamasıdır. Ayrıca, elektronik belgelerin yasal delil olarak kabul edilip edilemeyeceği konusundaki belirsizlik durumu da geleneksel olarak kağıdın egemenliğini sürdürmesine neden olmaktadır.²⁰⁸

²⁰⁵ ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, a.g.e, s.21.

²⁰⁶ ALPTÜRK, Ercan, "Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi" Gelirler Kontrolörleri Dergisi, İstanbul 2005, s.44.

²⁰⁷ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e, s.44-45.

²⁰⁸ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e, s.44-45.

Bilindi i üzere günümüzde artık neredeyse bilgisayar ile daha do rusu internet ile ha ır ne ir olmayan kalmamı tır. Bunun bir sonucu olarak da günümüz ko ulla rında artık ki iler üzerlerine kayıtlı bulunan gerek cep telefonu ve sabit telefonlarına ait faturaları ve gerekse kredi kartı faturalarını artık ikamet adreslerinden ziyade e-posta (e-mail) yoluyla almayı tercih eder duruma gelmi lerdir. Bunun nedeni ikamet adreslerine gelen faturaların kendilerine zamanında ula amaması veya geç ula masıdır. Ancak elektronik ortamda iletilen faturalar anında kullanıcıya iletilmektedir. Bu saydıklarımız elektronik veri de i iminin zamanlama açısından sa ladı ı tasarruftur. Aynı ekilde maliyet açısından dü ünüldü ü de basılan ka ıdın gerek çevremize verdi i zarar ve gerekse söz konusu fatura bedelinin hizmet bedeli adı altında kullanıcıya maliyet olarak iletilmesi tüm bunlar birlikte dü ünüldü ü takdirde elektronik veri de i iminin ne kadar avantajlı oldu u ortaya çıkmaktadır.

Bilindi i üzere 2013 takvim yılı Aralık ayı içerisinde Maliye Ba kanlı ı tarafından belirlenmi olan hadleri sa layan mükellefler için Elektronik Fatura(E-Fatura) alma ve düzenleme zorunlulu u getirilmi tir. Aynı ekilde 2015 takvim yılından itibaren E-Fatura kullanan mükellefler ile dileyen mükellefler Elektronik Defter (E-Defter) uygulamasına geçeceklerdir. Söz konusu E-Fatura ve E-Defter uygulaması çe itli dünya ülkelerinde halen var olup uygulanmakla birlikte Türkiye’de ise yeni yeni uygulamaya konulmakta ve zorunluluk haline getirilmektedir. Görüldü ü üzere Elektronik Veri De i imi giderek yaygınla maktadır. Ancak sistemin tam anlamıyla i lerlik kazanabilmesi için yukarıda sayılan üç problemin çözülmesi gerekmektedir. Bunları tekrarlamak gerekirse; belgelerin kabul edilebilirli i, kimlik bilgilerinin do rulanması ve orijinali i hakkında hangi nesnel veriye güvenilece idir.

Elektronik veri de i iminin uygulanması için “ka ıt” temeline dayalı yasal belge delil sisteminin de i tirilmesi gerekmektedir. Bu de i ikli in sayısal imza gerçe i göz ardı edilerek gerçekleştirilerek yapılması mümkün de ildir. Sayısal imzaya yasal zemin hazırlanmadıkça elektronik veri de i imine konu belgelerin ba layıcılı ından ve yasall ından söz etmek mümkün olmayacaktır.²⁰⁹ Günümüzde yasal zemin hazırlanmı bulunan yukarıda yer verdi imiz E-Fatura uygulamasında zaman damgası yerine geçen TÜB TAK tarafından üretilen Mali Mühür adı altında elektronik imza kullanılmaktadır.

²⁰⁹ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e, s.46.

Aynı şekilde ticaret odası işlemleri ve daha birçok uygulama internet üzerinden gerçekleştirildiği için elektronik imza kullanımı daha da yaygınlaşmaktadır.

3.3.5. İnternet

Elektronik ticaretin altı temel aracı arasında internet, en etkin araç olarak kabul edilmektedir. Daha önce yukarıda açıklamaya çalıştığımız telefon, faks ve televizyon gibi diğer araçlar, birlikte kullanılmak zorundadır ve geleneksel yöntemlere bağımlıdır. Oysa ki internet geleneksel yöntemlere bağımlı olmaksızın bir hizmetin üretimi, reklamı, satın alımı, ödemesi ve teslimatı yapılabilmektedir. Maliyetinin düşük olması ve aynı anda ses, görüntü ve yazılı bir metnin iletilmesine olanak sağlaması interneti diğer araçlara göre daha avantajlı konuma getirmektedir. İnternetin kullanımı için ilk olarak bilgisayar ve modem kullanımı artarken günümüz koşullarında bilgisayarın ve modemin varlığı artarak kalmamaktadır. Zira günümüzde istenilen her yer ve zamanda internete erişilebilirlik mümkündür.²¹⁰

Dünya internet istatistikleri sitesinden derlenen bilgilere göre, Kuzey Amerika ülkelerinde nüfusun yüzde 78,3'ü internet kullanıcısı. Yaklaşık 310 milyon nüfuslu Amerika Birleşik Devletlerinde(ABD) internet kullanıcı sayısı 245 milyondan fazla. 34 milyon nüfusu ile Kanada da ise yaklaşık 27 milyon kullanıcı bulunmaktadır. Söz konusu kıtada yer alan internet kullanıcı sayısı sürekli artmaktadır. En çok internet kullanıcı sayısı Asya kıtasındadır. Anılan kıtada yaklaşık olarak 3 milyar 900 milyon nüfus bulunmaktadır. Bu kıtada 922 milyon internet kullanıcısı bulunmaktadır. Güney Kore'nin 48 milyonluk nüfusuna karşılık 39 milyon internet kullanıcısı bulunmaktadır. Bu da nüfusun yüzde 81'nin internet kullanıcısı olduğunu göstermektedir. Afrika kıtası ise 1 milyar nüfusuna karşılık 2000'li yıllarda 4,5 milyon internet kullanıcısına sahip iken günümüz koşullarında bu rakam 120 milyona ulaşmıştır. Bu kıtada bulunan Kongo Demokratik Cumhuriyeti, 2000'li yıllarda 500 internet kullanıcısına sahip iken bu rakam günümüzde 500 binin altına düşmüştür. Avrupa kıtasında ise, 85 milyon nüfusun 65 milyonu internet kullanıcı konumundadır. Söz konusu kıtada en çok internet kullanıcısı nüfus yoğunluğundan dolayı Almanya'dadır. Norveç 4 milyon 691 bin nüfusunun 4 milyon 431 binini internet kullanıcı konumunda olup nüfusun yüzde 94,4'ü internete

²¹⁰ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e, s.34.

ba lanmaktadır. Türkiye’de ise 2000’li yıllarda internet kullanıcı sayısı 2 milyon iken 10 yılda yüzde 1750 artmış tır. 78 milyon nüfusa sahip bulunan Türkiye’de 35 milyon internet kullanıcısı bulunmaktadır.²¹¹

nternet üzerindeki bilgilerin sınırlı olmaması ve sonsuz kez kullanılabilir olması, interneti kullandıkça büyüyen bir sistem haline getirmi tır. “Bilgi Otobanı (information highway)” olarak da adlandırılan internet günümüzde bilgi paylaşı mının en kolay, hızlı ve pratik yolu haline gelmiştir. Tüm bu özellikler bugün milyarlarca insanın bilgi alı veri inde interneti tercih etmesine neden olmaktadır. nternet bu haliyle elektronik ticaretin en önemli aracı haline gelmiştir.²¹²

Zira artık birçok i letme için internetsiz bir hayat dü ünülemez hale gelmiştir. Örnek vermek gerekirse, bir mali mü avir i i gere i beyannameleri internet üzerinden vermek durumunda oldu undan dolayı söz konusu ofiste internetin olmaması dü ünülemez. Önceki bölümlerde de de inildi i üzere daha önceleri sadece askeri, akademik, hükümet ya da bunlara ba lı alanlarla ilgili kullanılan internet, günümüz ko ullarında i adamları, e itimciler, ö renciler, çocuklar ve resmi veya toplumsal sivil örgütlerin ve hatta ev hanımlarının gündelik ya amlarına dair bilgi edindikleri bir araç haline gelmiştir. Neredeyse hiçbir dönemde bilgiye ula mak bu kadar hızlı ve kolay olmamı tır. Özellikle son zamanlarda teknolojiadaki hızlı geli imin etkisi ile internete her yerde, her ortamda kullanılabilmesi çe itli donanımlar geli tirilmiştir. Kullanıcılar artık cep telefonlarından, arabalarından ve televizyonlarından dahi internete ba lanabilir duruma gelmiş lerdir. Böyle olunca sosyal medya kavramı da ortaya çıkmı ve kullanıcılar istedikleri her ticari veya özel olayları an be an takip edebilir duruma gelmiş lerdir.

²¹¹ “Türkiye’de nternet Kullanıcı Sayısı Son 10 Yılda 2 Milyondan 35 Milyona Yükselerek Yüzde 1750 Arttı”, <http://sgb.kulturturizm.gov.tr/TR,15252/turkiyede-internet-kullanimi-yuzde-1750-artti.html>, (E. T.: 12.09.2014).

²¹² TA LIYAN, Mustafa, “Elektronik Ticaret Kavramlar ve Uygulamalar” Sakarya Kitabevi, Kahramammara 2006, s. 69.

3.3.6. ntranet

nternet teknolojisinde kullanılan araçlardan i letme içi ileti im amacı ile kullanılacak ekilde yararlanılması, intranet olarak isimlendirilmektedir.²¹³ Çok basit bir anlatım ile intranet, internetin ki iye ya da irkete özgü halidir. nternette sizin web sitenize herkes girebilirken, web ortamında olu turdu unuz intarnete sadece izin verilenler, sahip oldukları “kullanıcı adı(user name)” ve “ ifre (password)”lerini yazarak girebilirler. ntranet, internetin altyapısına çok benzedi i için “yavru internet” olarak da tanımlanmaktadır. letmeler için intranet, internetin bir tamamlayıcısı ve daha somut sonuçlar veren yapıdır. ntranet bu ekilde ifade edilmesine kar ın örgütlerin bilgi a larına getirdi i yararlarından dolayı yo unlu unun internete göre daha fazla artaca ı beklenmektedir.²¹⁴

Bir intranet sitesinin mutlaka internete ba lı olması gerekli de ildir. ntranet sitelerinin ço una web üzerinden eri ilemez ya da eri imde çe itli güvenlik önemleri ile kar ıla ılır. ntranet siteleri olan i letmelerin ayrıca web sayfaları vardır. Bu sitelerin birbirinden ayrı olarak tanımlanması ile irket içi çalı maların güvenli i daha yüksek olur. ntranet, internet ortamının sa ladı ı tüm kolaylı ı i letme bünyesine adapte ederken, personelin internetle olan ba lantısını engelleyerek i veya zaman kayıplarını minimuma engellemektedir.²¹⁵ Zaman ve bilgi akı ı kavramına yeni bir boyut getiren intarnet, yakın bir gelecekte bütün firmaların mutlaka uygulamak zorunda kalacakları bir sistem olarak sadece dünya da de il Türk i dünyasında da yerini alacaktır.

3.3.7. Extranet

Extranet, bir i letmeyi, kendi tedarikçileri, mü teri ya da ortak hedefleri payla tı ı di er i letmelerle ba layan; bunu yaparken de internet teknolojilerini kullanan ve i birli ine açık bir a olarak tanımlanabilir. Di er bir de i le extranet intranetin irketin i ortaklarını da kapsayacak ekilde geni letilmi halidir. Extranet sistemleri, internet ile intranet arasında bir köprüdür.²¹⁶

²¹³ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 33.

²¹⁴ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.70.

²¹⁵ UZUNO LU, Hakan, a.g.e, s. 24.

²¹⁶ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.70.

İnternette her ne kadar bilgiler herkese açık olsa da işletmeler için bazı özel bilgiler olabilir. Bayiler, çözüm ortakları, tedarikçiler, franchise, barter gibi işbirliği halinde bulunan firmalarla mutlak surette bilgi alışverişi olacaktır. İşbirliğinde bulunan firma sayısı fazla ise bilgi alışverişinin etkin olması için daha fazla çaba gerekecektir. Bu etkinliği sağlamak için extranet kullanımı gerekmektedir. Extranetin avantaj ve dezavantajları aşağıda yer verilmiştir;²¹⁷

Extranetin Avantajları;

- Kaynakların iş ortaklarıyla paylaşılması,
- Ortak ürünlerin geliştirilmesi,
- Düşük maliyet, çabukluk, envanter azlığı ve kesintisiz müşteri hizmeti sağlanması,
- Extranet servis sağlayıcılarının hızla çoğalmasıdır.

Extranetin Dezavantajları;

- Karmaşık bir entegrasyon gerektirir,
- Bazıları, iş ortaklık anlaşmasının tam kontrolünü tercih edebilir,
- Extranet servis sağlayıcıları yönetim politikası, güvenlik, rehberlik ve IP transportu açısından zayıf kalmaktadır.

Özellikle merkezi olmayan işletmelerin bünyesinde çeşitli amaçlara yönelik olarak hazırlanan intranet sitelerine tüketici ilişkilerinin de eklenmesi extranet sistemlerine geçiş anlamına gelmektedir. Extranet sistemleri aracılığı ile hem işletme içi bilgi sistemleri kontrol altına alınabilir (intranet), hem de elektronik ortamın potansiyelini yakalamak için fırsatlar değerlendirilebilir(internet). Bu iki temel yapının tek bir ortamda bütünleştirilmesi işletme çalışmalarının tek bir bütün olarak değerlendirilmesine olanak tanımaktadır. Bu bütünlük, oluşturulması göreceli olarak zor, ancak performansı yüksek bir sistem entegrasyonu olarak değerlendirilmelidir. İnternetin sunduğu tüm avantajlar extranet sistemleri içinde geçerlidir.²¹⁸

²¹⁷ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.70,71.

²¹⁸ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 36.

3.4. Elektronik Ticaretin Etkileri

Elektronik ticarete ilişkin modelleri farklı etkilerde gerçekleştirilmektedir. Söz konusu modellerini; içerik satışları ve elektronik ortam dışında da destek isteyen içeriklerin satışları için modelleri olarak iki ana grupta toplayabiliriz. İçerik satışları başlı başına altında abone temelli satışlar en büyük hacmi oluşturmaktadır. Abone temelli satışlar kapsamında; çevirim-içi (on-line) servisle, çevirim-içi yayınlar, çevirim-içi eğlendirici oyunlar yer almaktadır. İçerik satışları içerisinde satışlarının her görüntü için ayrı ödeme yöntemi bulunduğu gibi, reklamlarla desteklenen içerikler ve ürünlerin pazar payını arttırmaya yönelik dağıtım verilmesi gibi seçeneklerde bulunmaktadır.²¹⁹

Abone temelli satışlar kapsamında yer alan çevirim-içi servisler açısından durum değerlendirildiğinde; kullanıcılar servislere belirli bir aylık ücret ödeyerek hem fiyat hem de güçlü destek olanaklarından faydalanabilmektedirler. Çevirim-içi yayınlar pratikte çok başarılı sonuçlar vermemiştir. Çünkü sunmuş oldukları içerikler ücretsiz olarak pek çok yerden sağlanabilmektedir. En başarılı abone modeli ise çevirim-içi eğlendirici oyunlardır. Bunun nedeni ise söz konusu eğlendirici oyunların taklidinin yayınlardan daha zor olmasıdır.²²⁰

İçerik satışlarına değinmek gerekirse en çok dikkat çeken içerik satışları reklamlardır. Reklamlar diğer elektronik araçlarda olduğu gibi internet üzerinde de etkisi ve getirisi çok yüksektir. İnternet ortamında yer verilen reklamların kazancı somut ölçülere dayanmakta olup söz konusu ölçü reklamın kaç kere görüldüğüdür. Kullanılan ölçüt ise CPM “The Cost Per Thousand Times” olarak tanımlanmaktadır.²²¹

İnternetin başlıca özellikleri; erişim, dolaşım ve paylaşım ortamı olmasıdır. Erişim özelliği istenen adrese, konuya ve bilgiye ulaşmayı sağlar. Dolaşım, sistemdeki birikimler arasında dolaşmak ve aramalara cevap verecek olanakları tanıma ve karılaştırmayı temin eder. Paylaşım ise, arzu edilen her şeyi ve elde bulunan her şeyin bilgisini diğerleriyle paylaşmaya uygun bir yapı gösterir. E-ticaret internetin bütün bu olanaklardan faydalandığından dolayı çeşitli modelleri de meydana gelmektedir.

²¹⁹ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e, s.97.

²²⁰ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e, s.97.

²²¹ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e, s.97.

Ayrıca e-ticaretin gerçekleştireli, ticaretin dayandığı ortamın niteliği ve katılımcılara ilişkin bilgiler üzerinde durulacaktır.

3.4.1. İşletmeden İşletmeye (Business to Business - B2B)

İşletmeden işletmeye e-ticaret; işletmeler arasında elektronik ticaret organizasyonu ile mal veya hizmetin üretici veya satıcı konumundaki işletmeden yine başka bir üretici veya satıcı konumundaki işletmeye teknolojik araçlar vasıtasıyla gerçekleştirilmesidir. Bir diğer deyişle bir işletmenin ihtiyacını elektronik araçlar vasıtasıyla başka bir işletmeden sağlamasıdır.²²²

Kurumların; bayileri, dağıtıcıları ve tedarikçileri arasında oluşan, yani bir firmanın başka bir firmayla yaptığı ticarete; kurumlar arası elektronik ticaret denir. Elektronik veri de işimi(EDI), ürün veri de işimi(Product Data Interchange-PDI), dayanıklılık veri tabanları, talep üzerine bilgi verme v.b. işletmeden işletmeye e-ticaret ekline örnek olarak gösterilebilir.²²³

Konuyu açıklayıcı kılmak adına örnek vermek gerekirse; internet üzerinde web sayfası bulunan bir işletmenin, mağazalar, toptancılar, perakendeciler ve bayiler ile ilgili bağlantısının internet tabanlı bağlantı üzerinden gerçekleştirilmesi varsaydığımızda işletme sahibi söz konusu bağlantı üzerinden ne miktarda sipariş verildiğini stoklarında ne kadar emtianın kaldığını, söz konusu siparişi ilişkin faturanın ne zaman düzenlendiğini ve ödemenin gerçekleştirildiğini sistematik olarak takip edebilecektir.

E-ticaretin işletmeler arası ticarete kullanılmasının en önemli nedeni maliyetlerinin azaltılıp verimliliğin artırılmasıdır. Bütün amaçlarında (kasa, stok kontrolü v.b.) barkod okuyucu kullanan ve işletmelerini elektronik ortamda gerçekleştiren bir süpermarkette, otomasyon ile bilgisayar; envanterdeki ürünlerin (raflar, depo) takibini yapmakta, ürünlerin satış durumlarını izlemekte ve gerektiğinde sipariş vermektedir. Yeni siparişler, bilgisayar bağlantısı üzerinden üreticiye otomatik olarak gönderilebilmektedir. Bilgisayar sipariş formu hazırlandıktan sonra, söz konusu bilgiyi

²²² UZUNO LU, Hakan, a.g.e, s. 37.

²²³ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e, s.98.

otomatik olarak satı , üretim, pazarlama, dağıtım ve muhasebe bölümlerine gönderebilmekte ve siparişlerin üretimi neticesinde ürünler, fatura ile birlikte süpermarkette gönderilmektedir. Böylece üretim ve pazarlama sürecindeki hızlılığı yanı sıra maliyetlerin düşmesine, verimliliğin artmasına sebep olurken diğer taraftan vergilendirme sürecinin çok daha kısa sürede ve hatasız ilerlemesine imkan vermektedir.²²⁴

İnternetten yapılan elektronik ticaretler toplam elektronik ticaret hacminin yüzde 90'ını oluşturmaktadır. İnternet kullanımına bakıldığında elektronik ticaret ile diğer ticaret türleri arasında yapılan ticaret elektronik ticaretten oldukça fazladır. Özellikle ABD'de toplamın yüzde 80'ini oluşturduğu bilinmektedir.²²⁵

3.4.2. İnternetten Tüketicilere (Business to Customer – B2C)

Elektronik ticaretin en yaygın kullanılanıdır. Kısaca tanımlamak gerekirse; elektronik ticaretten diğer türleri konumundaki kullanıcılara gerçekleştirilen e-ticaretir. Bir başka deyişle elektronik ticaretin ürün veya hizmetlerini elektronik ortamda kullanıcılara tanıtması ve bu sayede satış yapmasıdır. İnternet teknolojisinin gelişmesinden önce elektronik ticaretler telefon, faks ve televizyon gibi geleneksel araçlar ile ürün veya hizmetlerinin tanıtımını gerçekleştirilmekteydiler.²²⁶ Ancak internet teknolojisinin hızlı gelişimi ile birlikte sanal mağazacılık tanıtımına ortaya çıkmış ve elektronik ticaretler ürün ve hizmetlerini söz konusu mağazalardan gerçekleştirilebilir duruma gelmişlerdir. Elektronik ticaretler artık elektronik ortamda evden otomobile, bilgisayardan telefona tüm teknolojik aletlere, kitaptan müzik kaset, CD ve DVD'lere hatta yiyecek ve içecekler kadar birçok ürünün doğrudan tüketiciye satışını gerçekleştirilmektedirler. Örneğin yemek siparişi vermek istediğinizde telefon veya başka bir iletişim aracına gerek duymadan sanal restaurant aracılığıyla istediğiniz herhangi bir menüyü tercih edip adresinizi belirttiğinizde ilgili sipariş adresinize kadar gelmektedir. Başka bir örnek vermek gerekirse; canınız Mara dondurması istediğinizde tutup da Kahramanmaraş'a gitmenize gerek bulunmadan sanal ortamdan www.maraspazari.com adresinden sipariş verip adresinize kadar getirebilmeniz mümkündür.

²²⁴ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.82.

²²⁵ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 45.

²²⁶ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 45.

letmeden tüketiciye elektronik ticaret, herhangi bir firmanın; ürünlerini, özelliklerini ve fiyatlarını adeta ma aza vitrinindeymi gibi rengarenk olarak internet web sayfalarında tanıtması ve alternatifli ödeme yöntemleri sa layarak tüketicinin bilgisayarının ba ından ayrılmadan satın aldı ı ürünleri kapısına kadar teslim etmesidir.²²⁷

letmeden tüketiciye gerçekle en elektronik ticarete mekanın hiçbir önemi bulunmamaktadır. Çünkü Dünya'nın her yerinden tüketiciler ürünü dijital ortamda görüp sipari verebilmektedirler.²²⁸ Bu ortam ayrıca i letmelerin mü terileri hakkında bilgilere ula abilmelerini de sa lamaktadır. Örne in sipari inizi olu turdu unuz bir sanal ma azada öncelikle üye olmanız istenmektedir üyelik bilgilerinin girilmesinden sonra ise sipari leriniz gerçekle mektedir. Bu sayede tüketici hakkında bilgiler i letmelerin bilgi ar ivlerine eklenmekte ve i letmeler söz konusu tüketicilere kolaylıkla eri ebilmektedirler.

E lence(kumar dahil çe itli oyunlar, müzik ve görsel yayınlar), seyahat(gezi, tatil ve uçak rezervasyonları), habercilik, finans hizmetleri(her türlü parasal i lemler, borsa alım-satımları ve banka i lemleri) ve e-mail, site üyeli i gibi nesnel olmayan ürünler, teleshopping, elektronik alı veri , bilgilendirme hizmetleri, ücretli TV, elektronik ödeme, elektronik bilet, elektronik bankacılık i lemleri, i letme ve tüketici arasındaki elektronik ticaret ekillerine örnek olarak gösterilebilir.²²⁹

Dünyada en çok kitap satan firma aslında hiçbir ma azası bulunmayan, sadece Seattle(ABD) yakınlarında bir deposu bulunan ve sadece internet üzerinden kitap satı ı yapan Amazon.com'dur.²³⁰ Türkiye'de de herhangi bir ma azası mevcut olmayıp sadece deposu bulunan kitapyurdu.com, hepsiburada.com ve markafoni.com gibi web siteleri de internet üzerinden ürünlerinin tanıtımı ve satı ını gerçekle tirmektedirler. Söz konusu siteler aracılı ıyla gerçekle tirilen satı ların, benzer ürünleri ma azaları aracılıyla satan i letmelere oranla daha yüksek oldu u yapılan birçok ara tırma neticesinde görülmü tür. Bu nedenle artık i letmeler mevcut ma azalarına ilaveten

²²⁷ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.83.

²²⁸ KANGAL, Esra, "Muhasebe Uygulamaları Açısından i letmelerde Elektronik Ticaret", Gaziosmanpa a Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2010, s.23.

²²⁹ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 45.

²³⁰ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.84.

sanal ma azalarda olu turmaktadırlar. Özellikle sanal ma aza olu turmanın maliyetinin (i çilik, elektrik, su v.b) dü ük olması i letmelere cazip gelmektedir.²³¹

Satı i lemlerinde ödemeler sanal POS olarak adlandırılan VPOS sistemleri ile tüketicinin kredi kartından yapılır. Ödemeler para transferi ve banka havalesi yöntemleri ile de yapılabilir. Banka havalesi dı nda yapılan para transferleri çe itli kurumların aracı oldukları ödeme eklidir. Pay pal irketi buna bir örnektir. (www.paypal.com)²³²

Di er geli mi ÷lkelerde oldu u gibi Türkiye’de de i letmeden tüketicie gerçekte en e-ticaret ekli giderek daha yo un ekilde kullanılmaya ba lanmı tır. Özellikle küreselle me ile birlikte i letmeler mevcut pazar paylarını arttırabilmek adına kurdukları sanal pazarlar ile birlikte sanal pazara sahip olmayan i letmelere göre çok daha büyük avantajlar kazanmı lardır. Hatta günümüzde elektronik ticaret ile tüketicie ula an i letmeler bakkallarda asılı olan veresiye vermeyen esnafın durumuna benzetilmekte iken e-ticaret vasıtasıyla i letmesini tüketici ile bulu turamayanlar ise veresiye veren esnafın durumuna benzetilmektedirler.

3.4.3. Tüketiciden Tüketicie (Customer to Customer – C2C)

Son dönemlerde oldukça yaygın olarak kullanılmakta olan tüketiciden tüketicie tipi elektronik ticarete tüketiciler birbirlerine satı yapmaktadırlar. Bu elektronik ticaret yöntemine en iyi örnek Türkiye’de yaygın olarak kullanılan sahibinden.com ve gittigidiyor.com ‘dur. Söz konusu web sitelerinde ikinci el ürünler sahipleri tarafından satı a sunulmaktadır.²³³ Burada site tüketicilerden ayrı olup söz konusu i lemler üzerinden komisyon almaktadır. Bu açıdan bu ve benzeri siteler B2C olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntem çok yo un bir ekilde kullanılmasına kar ın çe itli aksaklıkları da barındırmaktadır. Bunlar; satı yapan ki inin ücretini aldıktan sonra ürünü göndermemesi, bozuk ürün göndermesi, aldatıcı ve yanlı bilgiler vererek sunum yapması, parasal i lemlerde do ru anla ma sa lanamıyor olması, ödemeleri alamama ya

²³¹ UZUNO LU, Hakan, a.g.e, s. 40.

²³² MANKAN, Esra, a.g.e, s. 46.

²³³ SEZER, Ali, “Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi”, Uluda Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, 2006, s. 24.

da aldıktan sonra ürünün belirtilen süre içerisinde tüketiciye ulaşması v.b. sorunlardır.

C2C e-ticaret tarzının Dünya'daki en başarılı örneği Ebay.com'dur. Ziyaretçilerinin kendi aralarında yapmış oldukları ticaret dikkat çekicidir ve klasik B2C sitelerinin hacminden kat kat fazladır. C2C aynı zamanda toplum içerisinde bireylerin belli politikalarda yer alması için de kullanılabilir. Örneğin “nükleer santrale hayır”, “çevreci politikaların desteklenmesi”, “okuryazar sayısını artırma”, “mor çatı” gibi kampanyalarda destek sağlayıcı bir unsur olarak da değerlendirilebilir. Kısacası ticari alıverişi gibi amaçların yanında C2C politik ve sosyal amaçlı olarak da kullanılabilir. Özellikle günümüz koşullarında sosyal içerikli birçok girişim yer almaktadır. Nitekim LinkedIn, Twitter, Xing ve Facebook gibi siteler hem sosyal bir ortam meydana getirmekte hem de iş ya da arkadaş veya taraftar bulmaya yarayan yapılar haline gelmişlerdir.²³⁴

3.4.4. Devletten İletmeye ve İletmeden Devlete (Government to Business – G2B-B2G)

G2B ve B2G olarak bilinen devletten işletmeye ve işletmeden devlete e-ticaret, devletin işletmelere elektronik ortam vasıtasıyla gerçekleştirdiği ticaret modelidir. Devlet ile işletmeler arasında gerçekleştirilen elektronik etkileşim faaliyetlerinin en önemlisi kamu ihaleleridir. Bu kapsamda işletmeler ile kamu kurumları arasında ticari işlemleri kapsayan kamu ihaleleri internette yayımlanmakta işletmelerde elektronik ortamda teklif vermektedirler.²³⁵

Bunun dışında vergilerin beyanı ve tahsilatı, sosyal güvenlik bilgileri ve gümrük işlemleri gibi birçok işlem devletçe sanal olarak takip edilmektedir. Bu kapsamda son yıllarda uygulamaya konulan e-fatura, e-defter uygulamaları da işletmeler ile devlet arasında bir köprü vaziyeti görmekte devlet artık işletme belgelerini kağıt ortamında takip etmekten işletmelerde defterlerin bastırılıp onaylatılması külfetinden kurtulmaktadırlar. Aynı şekilde mersis uygulamaları ile işletmelerin ticaret odalarında gerçekleştirdikleri işlemleri sanal ortama taşınmaktadır. Gerek Türkiye'nin ve gerekse

²³⁴ YAMAMOTO TELL, Gonca, “E-Ticaret Kavramlar Gelişimi ve Uygulamalar”, Kriter Yayınevi, İstanbul 2013, s. 79.

²³⁵ SEZER, Ali, .g.e., s. 22.

di er ülkelerin devletin elektronik ortamda var olmasıyla ilgili birçok çalı maları bulunmaktadır. Buradaki temel amaç i lemlerin hızlı bir eilde gerçekleştirilmesi, maliyetlerin minimize edilmesi ve ka ıt israfının önlenmesidir.

3.4.5. Devletten Tüketiciciye ve Tüketiciden Devlete (Government to Customer - G2C-C2G)

Devletin, hizmetini yürüttü ü bünyesindeki kurumlar ve özel kesim ki ilerle elektronik a lar aracılı ıyla ba lantı kurması “Elektronik Devlet” ya da kısaca “e-devlet kavramı ile ifade edilmektedir. ABD’de “On-Line Government” kavramı yasalara girmi durumdadır.²³⁶

Konu ile alakalı olarak ehliyet, pasaport ba vuruları, sosyal güvenlik ödemeleri, vergi ödemeleri, davaların takip edilmesi, ÖSYM, KPSS, ÜDS, ÖSS, MEB gibi sınav sonuçları ile ö rencilerin notlarının velileri tarafından kontrolü gibi birçok uygulama u an için e-devlet kapsamında elektronik ortamda uygulanmakta olup yakın gelecekte ki ilerin kamu kurum ve kurulu larındaki tüm i lemlerini elektronik ortamda yapabilmeleri için çalı malar yapılmaktadır.²³⁷

Elektronik devletteki amaç; vatanda a standart, daha kaliteli, daha verimli ve daha etkin hizmet sunma anlayı ına dayanmaktadır. Bu sa landı ında ise, toplumda kalite her düzeyde yukarı çıkacaktır. Ba ka bir anlatımla, kurumlarda saatlerce beklemek yerine tek tu la para transferi yapılabilecek, vatanda a nüfus sayımında eve hapsolmeden bilgisayarda dolduraca ı formlarla katılacak, davalar bilgisayardan kontrol edilebilecek, ka ıt tüketimi azalacak, a açlar kurtulacaktır. Ayrıca kamu kesiminin personel harcamaları azalacak, i letmelerin effaflaması sa lanarak bu eilde yolsuzlu un önüne geçilebilecek ve buna benzer pek çok olumlu etki ya anacaktır.²³⁸

²³⁶ SEZER, Ali, a.g.e, s. 23.

²³⁷ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 47.

²³⁸ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.86.

3.5. Elektronik Ticaret'in Avantajları

Elektronik ticaret, bu ticarete katılan taraflara çeşitli faydalar sağlamaktadır. Elektronik ticaretin yaygınlaşması ile birlikte her alanda büyük derece de değişim ve dönüşüm süreci gerçekleşmiştir. Bu değişim sürecinden nasibini alan ticaret piyasalarında işletme ekipleri değişim ve geleneksel diye tabir ettiğimiz araçlar ortadan kaldırılmaktadır. İşletmeler kurdukları web siteleri aracılığıyla ürünlerini tanıtarak satışını bu siteler vasıtasıyla gerçekleştirmiş ve e-ticaret uygulamalarına yön vermişlerdir. İnternet kullanıcılarının giderek çoğalması sayesinde işletmeler hedef kitlelere hızlı bir şekilde ulaşma imkanı sağlamışlardır. E-ticaretin işletmeleri hedefledikleri kitlelere ulaşmalarını sağlayan pek çok avantajı bulunmaktadır.

3.5.1. Geni Pazar – Sınırsız Alışverişi

Satıcılar elektronik ticaretin sunduğu geniş pazar sayesinde ürün ve hizmetlerini tüm dünyaya tanıtmaya ve satmaya imkanına sahip olmakta, alıcılar ise bu geniş pazar sayesinde piyasaya sunulan ürün ve hizmetler arasında rahatça seçim yapabilmeye imkanına sahip olmaktadır. Bu sayede işletmeler belki de adını dahi duymadıkları ülkelere ürün ve hizmetlerini tanıtmaya ve satmaya imkanına erişmektedirler. Çünkü burada işletmeler herhangi bir fiziksel ofis veya mağaza açmaya gereksinim duymadan yeni pazarlara açılabilir ve dünyanın her yerinden yeni müşteriler bulabilmektedirler. Aynı şekilde alıcılarda kendi ülkelerindeki pazarlarda tedarik edemedikleri ürün ve hizmetlere bu sayede kolay bir şekilde erişebilmektedirler.²³⁹

Bilindiği üzere fiziksel ofis ve mağazalarda çalışmaları belli gün ve sürelerle sınırlıdır. Ancak internet üzerinden gerçekleştirilen ürün ve hizmetlere dünyanın her yerinden 7 gün 24 saat erişim imkanı bulunmaktadır. Bu da alışverişte yer alan zaman problemini ortadan kaldırmaktadır.²⁴⁰

²³⁹ C VAN, Mehmet; BAL, Vedat, "E-Ticaret ve KOBİ'lerin Geleceği", Kocaeli Üniversitesi İktisat ve İşletme Bölümü, I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi – Bildiriler Kitabı, Kocaeli, 10-11 Mayıs 2002, s.6.

²⁴⁰ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 88.

Elektronik ticaretin sınırları ülke sınırları ile tanımlanmamı tır. Bu nedenle küçük diye tabir edilen işletmeler bile dünya ticaretinde önemli roller alabilirler. Zira bir sosyal paylaşım sitesi olan Facebook bir dünya devi bir şirket tarafından kurulmamı tır, kurucusu bir üniversite öğrencisi olup bu siteyi sadece 100 Dolara kurdu onu ve bu siteyi kurmaktaki amacının arkadaşları ile iletişime geçmek oldu onu ifade etmi tır. Ancak bilindiği üzere anılan web sitesi şu anda dünyanın her yerinden takip edilmekte ve milyonlarca takipçisi bulunmaktadır.

3.5.2. Rekabette Üstünlük – Hizmet Kalitesinde Artı

21. yüzyılda elektronik alanda meydana gelen gelişmeler ile birlikte rekabet koşullarında büyük bir değişim meydana gelmi tır. Önceleri ulusal piyasaların üstünlüğüne dayanan rekabet koşulları, günümüzde piyasadaki arz ve talep dengesi ile birlikte piyasaya kısa sürede cevap veren rekabet anlayışı ortaya çıkmı tır. Bunun bir sonucu olarak işletmelerin ne kadar büyük oldukları, ne kadar çalışan istihdam ettikleri veya hangi ülke mukimi olduklarının bir önemi kalmamı aksine bilgi teknolojilerine ne kadar hakim oldukları ne kadar az personel çalıştırarak maliyetleri azaltarak daha ucuz fiyattan ve daha kısa sürede piyasaya cevap verdikleri önem kazanmı tır.²⁴¹

Günümüzde rekabette bu değişimin en büyük nedeni olan internet teknolojilerindeki değişim sayesinde işletmeler yerel pazarlardaki durgunluk, coğrafi sınırlama ve mevsimsel sorunlardan bağımsız bir şekilde ürünlerini satabilmektedir. Bu da işletmeleri diğer işletmelere karşı rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Elektronik ticaretin varlığı ile birlikte işletmeler ulusal ve uluslararası ticaretlerini çok daha hızlı ve ayrıntılı olarak izleyemeye, ticari faaliyetlerini tabana yayabilme ve uluslararası ticaretten daha fazla pay alma imkanına erişmişlerdir. Elektronik ortamda gerçekleştirilen ürün ve hizmetlerin ticareti esnasında müşterilerden hızlı bir şekilde olumlu veya olumsuz geri dönüş alınabilmektedir. Tüketiciler beğenmedikleri ürünleri veya yaadıkları olumsuzlukları web siteleri aracılığıyla iletebilmektedirler. Bu konuda sikateyimvar.com örnek olarak verilebilir. Bu sayede işletmeler sundukları ürün veya

²⁴¹ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 87.

hizmet kalitesini arttırmakta, mü terilerde daha kaliteli ürün veya hizmete eri ebilme imkanına kavu maktadırlar.²⁴²

3.5.3. Ürünleri Daha Ucuza Tedarik Edebilme – Ula abilme

Elektronik ticaret sayesinde satıcılar mü terilerine daha yakın olduklarından, mü terilerinin ihtiyaçlarını ayrıntılı ve hızlı bir ekilde ö renebilme imkanına sahiptirler. Bu sayede mü terilerine fiyat olarak daha ekonomik ürün veya hizmet sunabilmektedirler.²⁴³

Elektronik ticaret, i letmelerin tedarik sürecini kısaltmakta ve tedarikçilerle olan ili kilerini düzenlemektedir. Böylece i letmeler hem daha esnek hale gelmekte hem de zamandan tasarruf etmektedirler. Aynı ekilde i letmelerin insan faktörü kullanarak bire bir yaptıkları i lemlerin, pazarlama ve reklamın elektronik ortam aracılı ıyla yürütülmesi i letmelere büyük oranda maliyet avantajı sa lamaktadır.

Elektronik ticaretin maliyet ve ula ılabilme açısından getirdi i avantajlar a a ıdaki gibidir;²⁴⁴

- Pazaryeri tüm dünyaya açıldı ı için do al olarak rekabet artar. Bunun sonucunda satın alma maliyetleri dü er.
- Rekabet, piyasa fiyatlarını mümkün oldu nca a a ıya çeker, tüketici açısından daha ucuz, kaliteli ve sürekli mal tedariki imkanı do ar.
- Elektronik ticaret sistemi arkasında kurulacak bilgisayar sistemi ile stok takibi daha etkin bir ekilde yapılır, stok maliyetleri azalır.
- Satı ve stok bilgilerinin kesinli i, üretimin planlanmasını ve ihtiyaçların belirlenmesini kolayla tıraca ından üretimin verimi artar, süresi azalır.
- letme için maksimum faydanın hesaplanması ile gereksiz harcamalara son verilir. Satı , pazarlama ve da ıtım maliyetleri azalır.

²⁴² KIRÇOVA, brahim, “ nternette Pazarlama”, Beta Basım Da ıtım, stanbul, 2005, 3.Baskı, s.63.

²⁴³ KIRÇOVA, brahim, a.g.e, s.63.

²⁴⁴ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.98-99.

- Bilgi ve iletişim teknolojileri kullanıldığı için daha güvenli ve hızlı bilgi de i imini, etkin bir eilde ürünlerin tanıtılmasını, Pazar taleplerindeki de i imlere hızlı uyumu sa lar.
- lemlerin çok kısa bir sürede tamamlanması ile ilgili bilgi tekrarı önlenir ve ticaretin kolayla tırılması, etkinle tirilmesi sa lanır.

3.5.4. Yeni Olanakları – Yeni Ürünler

Elektronik ticaret, mevcut ürün ve hizmetler için pazar yaratmasının ve ticaretin yapısını de i tirmesinin yanı sıra birçok yeni ürün ve hizmeti de beraberinde getirmi tir. Bunlara örnek olarak, sanal ortamda alıcı ve satıcıları bulur turan (information brokers) gösterilmektedir.²⁴⁵

nternet kullanıcı sayısının gün geçtikçe ço alması ile birlikte elektronik ticaret gerçeikle tiren i letme ve tüketici sayısında da paralel eilde artı görülmektedir. Bu da mü terilerin daha kaliteli ürün ve hizmet taleplerinin arttırmasına neden olmaktadır. Bu açıdan elektronik ticaret var olan piyasaların yapısını de i tirmekte ve yeni i modelleri ortaya çıkarmaktadır.²⁴⁶

Elektronik ticaret var olan ürün ve hizmetler için yeni tanımlamalar getirirken, yeni ürün ve hizmetler için de fırsat yaratmaktadır. Özellikle internetin firmalara, mü terilerine dünyanın her yerinden 7 gün 24 saat hizmet verebilme, sanal ma aza, tanıtım ve sınırsız ula ımın sa lanması gibi imkanlar sunması i letmelere yeni i olanakları ve yeni ürünler ke fetmelerinde önemli katkılar sa lamaktadır. Örne in kariyer siteleri herhangi bir fiziksel ma aza olmaksızın sanal ma aza aracılı ıyla i çi arayan kurumlar ile i arayan ki ileri bulur turmaktadır. Söz konusu sitelerin günümüzde gazete ilanlarından veya i ve i çi bulma kurumlarından daha çok tercih edildi i bilinmektedir. Aynı eilde fiziksel ma azaya sahip emlak ve araba galerinden ziyade internette bu konuda kurulmu olan sahibinden.com ve gittigidiyor.com gibi web siteleri tercih edilmektedir.

²⁴⁵ ENE, Selda, “Elektronik Ticarete Tüketicinin Korunması ve Bir Uygulama” Pusula Yayıncılık, stanbul, 2002, Birinci Baskı, s.52.

²⁴⁶ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 88.

3.5.5. Aracıların Azalması – İhtiyaçlara Hızlı Erişim

Elektronik ticaret kullanımının yaygınlaşması ile birlikte tüketiciler ile üreticiler arasındaki aracı sayısı azalmakta ve bunun sonucu olarak da ihtiyaçlara hızlı bir şekilde erişim imkanı doğmaktadır. Bunun birçok nedeni bulunmakta birlikte özellikle internete dünyanın her yerinden 7 gün 24 saat erişim imkanının bulunması ve fiziksel mağaza zorunluluğunun bulunmaması nedeni ile üreticiler ile tüketiciler arasında doğrudan ürün veya hizmet tedarik edilebilmektedir.²⁴⁷

Gerçek hayattaki araçların çok maliyetli olması ve işlemlerin çok zaman almasına karşın elektronik ticarete aracı bulunmaksızın kurulmuş olan web siteleri aracılığı ile direkt son kullanıcı ile buluşma imkanı bulunmaktadır. Aynı şekilde ürün veya hizmetin doğrudan son kullanıcı ile buluşturulması ile birlikte kullanıcıdan olumlu veya olumsuz geri bildirimde direkt aracı olmaksızın alınması işletmelere ürün ve hizmetlerindeki aksaklıkları da görebilme imkanı sunmaktadır. Bu da işletmelere maliyetlerini düşürmede ve kullanıcılarından geri bildirim almada önemli avantajlar sağlamaktadır. Örneğin önceleri gayrimenkul almak isteyen kişi emlak komisyoncusu vasıtasıyla gayrimenkulünü almak ve birçok maliyete katlanmak zorunda kalırdı. Ancak elektronik ticaret ile birlikte gayrimenkul satan kişi ile alıcısı doğrudan buluşmakta ve herhangi bir maliyete katlanmamaktadırlar. Aynı şekilde yayınevleri, kaset veya CD basım şirketleri, dergi ve gazete basım yayın şirketleri de yavaş yavaş aracı olmaksızın elektronik ortamda ürün veya hizmetlerin satışını gerçekleştirmektedirler.

3.5.6. İşlem Maliyetlerinde Tasarruf – Daha Ucuza Ürün ve Hizmetler

İnsanların elektronik ticareti tercih etmelerindeki en önemli faktör; öncelikle, internet üzerinden sunulan ürün ve hizmetlere hızlı ve kolay erişim imkanı sağlanmasıdır. Gerçek hayatının aksine elektronik ticaret asla durmaz. Yirmi dört saat çalışması zaman problemini ortadan kaldırmaktadır. Herhangi bir fiziksel mağaza bulundurma zorunluluğu ve personel istihdam etme gibi bir zorunluluk bulunmadığından dolayı maliyetler minimize edilebilmektedir. İşleme ile tüketici

²⁴⁷ KIRÇOVA, brahim, a.g.e, s.61.

arasında do rudan ili ki kurulması i lem maliyetlerini azalmakta, mü teriler ürünler arasında kolayca kar ıla tırma imkanına sahip olmaktadır.²⁴⁸

Ulusal ve uluslararası ticari i lemlerin elektronik ortamda yürütülmesi(üretici, satıcı, alıcı, aracı, gümrük idaresi, sigortacı, nakliyecisi, bankalar ve di er kamu kurumları kapsamında) zamanın etkin kullanılmasını sa lamaktadır. Böylece ürünün sipari edilmesi ile teslimi arasında geçen süre asgariye inmekte, zamandan kaynaklanan maliyetler ile stok maliyetleri dü mektedir. Geleneksel ticarete, bir ülkeden di er bir ülkeye, bir sevkiyat sürecinde ortalama 50 belge düzenlenmekte ve bu belgelerin 360 civarında kopyası çıkarılmaktadır. Genellikle i lemi ba latan ki i tarafından doldurulan bilgiler, bu sürece dahil tüm taraflarca talep edilmekte ve bu bilgilerin elle tekrar doldurulması sırasında pek çok hata yapılabilmekte ve bilgilerin ilgili makamlara aktarılması uzun zaman almaktadır. Elektronik ticaret ile birlikte söz konusu i lem maliyetlerinden tasarruf sa lanması mümkün hale gelmektedir. Örne in Almaya mukimi bir i letme ile Çinli bir i letme normal ko ullarda ticaret sözleşmesi imzalaması yakla ık üç ayda sonuçlanmakta, malın ihracat süresi üretim süresinden daha uzun olabilmektedir. Geleneksel yöntemlerle yapılan ticarete ticari i lem maliyetlerinin tüm dünya ticaret hacminin %7-10'unu kapsad ı BM Uluslararası Ticaret Etkinli i Sempozyumu'nda açıklanm ı tır.²⁴⁹

Elektronik ticaret sayesinde tüketici evinden veya ofisinden günün her saatinde alı veri ini yapabilmektedir. Aynı ekilde i letmelerde günün her saatinde personel çalı tırmaya gerek duymadan ma azasını açık tutabildi i gibi satı nı da yapabilmektedirler. Dolayısıyla e-ticaret hem tüketiciye hem de i letmeye herhangi bir zaman mekan ve i lem kısıtlaması olmaksızın alı veri yapabilme imkanı sa lamaktadır. Özellikle i letmeler evdeki tüketicilere ula tıklarından mü teri sayılarında ciddi bir artış anmaktadır.²⁵⁰

Bilindi i üzere günlük hayatta sipari alma, alındı makbuzu, fatura bilgilerinin do rulu u gibi kırtasiye i lemlerinde çe itli hatalar ya anmakta ve bu da zaman kaybına neden olmakta idi ancak e-ticarete böyle bir zaman kaybı ya anmad ı ndan dolayı

²⁴⁸ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.71.

²⁴⁹ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.101.

²⁵⁰ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 88.

i letmeler kırtasiye masraflarından do rudan kurtulmakta bu da i letmeler açısından maliyetlerin dü mesine neden olmaktadır. Aynı ekilde mü terinin ki isel bilgilerinin i letme veri tabanına kaydedilmesi mü terinin takibini ve sorunlu olanlara kar ı tedbir alınmasını kolayla tırmaktadır. Ayrıca e-ticarette i letmeler stok bulundurmadan her sipari olu tu unda tedarik edip satma imkanına da sahip olduklarından i letmelerin depolama maliyetleri de dü mektedir.²⁵¹

3.6. Elektronik Ticaret'in Dezavantajları

Elektronik ticaretin sa ladı ı olanaklara kar ın, üreticiler, aynı tür ürünleri elektronik yoldan pazarlayan pek çok üretici ile rekabet etmek zorunda kalacaktır. Hayatta kalabilmeleri için daha esnek ve etkin olmaları, kendilerini artan rekabete hazırlamaları gerekmektedir.²⁵² Zira geleneksel ticaretin aksine sanal ma azalar arasında gezinti yapmak ve fiyat ö renip kıyaslama yapmak çok daha kolay oldu undan bu rekabete ayak uydurulması kolay de ildir. Ayrıca elektronik ticaret i lemleri sırasında sanal korsanlar(hacker) saldırılarının varlı ı, ürünün tüketicilerce görülememesi, i letmenin tanınmamı olması gibi risklerde elektronik ticarete olan ilgiyi azaltan etkenlerdendir.²⁵³

Günümüz de her ne kadar elektronik ortamlar(televizyon, internet) yaygın olsa da her insan, bu ortamı bir ticaret ortamı olarak görmeyebilir. Özellikle çe itli güvenlik kaygıları, satı yapan tarafın görülmemesi, yeterli kanuni koruma oldu una inanılmaması ve elektronik ödeme yöntemlerine yabancı olunması gibi etkenler nedeniyle, tüketiciler elektronik ortamlarda ticaret yapmaya sıcak bakmayabilirler. Aynı ekilde, i letmeler arası yapılan ticarete, yine çe itli kaygılar nedeniyle klasik ticaretten vazgeçmeyen i letmeler bulunabilir.²⁵⁴

Elektronik ticaretin birçok artıları oldu u gibi bir takım eksileri de bulunmaktadır. Bu eksilerden en önemlisi diyebilece imiz mü teriyle birebir ileti im kurma eksikli i. Mü teriyle diyalog halinde olup ona alı veri sırasında yardımcı olmak ya da kimi iyi

²⁵¹ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 91-93.

²⁵² TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.102.

²⁵³ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.72.

²⁵⁴ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 98.

satıcıların yaptığı gibi alı veri yapma niyetinde olmasa da mü teriyi satın almaya ikna etmek gibi birebir ileti im kurma ile mümkün olabilecek bir durum iken e-ticarete böyle bir imkan bulunmamaktadır. Aynı ekilde fiziksel ma azalara özgü bulunan ürünün denenip alınması sanal ma azalarda mümkün de ildir. Bu açıdan sanal ma azalar bu konuda tüketicilere yardımcı olamamaktadır.

Elektronik ticaretin eksik yönlerinden biri de deneyimdir. Tüketici bir ürün almadan önce ona dokunmak ve nasıl bir maddeden yapıldı nı, sa lamalı nı ve benzeri özelliklerini incelemek ister; fakat bu, sanal ma azalarda yapılan alı veri te tüketiciye verilmesi pek mümkün olmayan bir özelliktir. Tüketicilerin, elektronik ortamdan kokusunu hiç bilmedi i bir parfümü veya tadını hiç bilmedi i bir içece i satın almayı tercih etmeleri pek mümkün de ildir. Ancak bunun tek istisnası bilinen tescilli markalar olmasıdır.

Elektronik ticaretin, geleneksel ticarete göre bir di er dezavantajı da ürünlerin kargo ile teslim edilmesi yani en hızlı i lemde bile kargonun en erken bir sonraki gün kullanıcıya ula ıyor olmasıdır. Tabi e er yemek veya hediyelik e ya hizmeti ise bunlar aynı gün içerisinde gerçekleştirilmekte. Onun dı nda bir gömlek ya da bir saat satın alan tüketici aldı ı ürüne anında sahip olamayıp söz konusu ürünün teslimatı birkaç günlük bir bekleme sürecinden sonra gerçekleştirilmektedir. Ayrıca kargo ücretlerinin yüksek olması ve kargoya verilen ürünün boyutuyla da kargo ücretinin artması tüketiciler için sıkıntı yaratabilir bu yüzden de tüketici satın alma kararından vazgeçebilir.

Yukarıdaki olumsuzlukların yanında kullanıcılar özellikle elektronik ticarete güvenmemektedirler. Bunun ba lıca sebepleri arasında internet sitesinin güvenli olup olmadığı, sitenin onları dolandırıp dolandırmayacağı ve ürünün kalitesinin tanıtıldığı gibi olup olmadığı gibi faktörler yer almaktadır. Ayrıca tüketiciler bu güvensizlik ortamından dolayı kredi kartlarını elektronik ortamda kullanmak istememektedirler. Bu nedenle tüketiciler elektronik ticarete kredi kartı bilgilerini paylaşmaktan çekinmeleri nedeni ile alı veri yapmamaktadırlar.

Konuyu özetlemek gerekirse elektronik ticaret a a ıda sıralanan nedenlerden dolayı dezavantaja sahiptir;

- Mü teriyle birebir ileti im kurma eksikli i,
- Kullanıcının almayı planladı ı ürünü deneme fırsatı bulamaması,
- Elektronik ticarete kullanıcıların uzun süre kargo beklemesi ve kargo ücretlerinin yüksek olması,
- Kullanıcıların elektronik ticarete güvenmemesi,
- Tüketicilerin kredi kartlarını elektronik ortamda kullanmaktan çekinmeleri.

3.7. Elektronik Ticaret'in Etkileri

Elektronik ticaret denildi inde her ne kadar akla ilk ekonomik bir algı oldu u gelse de e-ticaret sosyal ve kültürel alanları da etkilemektedir. Zira günümüzde e-ticaretin etkilemedi i alanın olmadı ını söylemek pek de yanlı olmayacaktır. Bu açıdan e-ticaret bireyler, firmalar, toplum ve devlet üzerinde çok farklı etkiler göstermekte oldu u görülmektedir.²⁵⁵ A a ıda e-ticaretin i hayatına, ekonomiye, sosyal ve kültürel hayata, reklamcılı a ve devlete etkilerine de inilmeye çalı ılacaktır.

3.7.1. Elektronik Ticaret'in Hayatına Etkileri

Elektronik ticaretin varlı ı ile birlikte geleneksel diye tabir etti imiz mevcut pazarların sınırları büyük ölçüde bilgi ça ının yükseli ine paralel olarak özellikle dijitalle en mallarda i levseli ini yitirdi i görülmektedir.²⁵⁶ Bunun en büyük etkisini kitap ve CD sektörlerinde görmekteyiz. Özellikle kitap ve CD'lerin kopyalanabilme özellikleri nedeni ile bu sektörlerde kitaplar e-kitap ekinde ayrıca bir film veya sanatçıya ait albüm ise internet ortamından belli ücret kar ılı nda kullanıcının bilgisayarına indirilebilmektedir.

²⁵⁵ MANKAN, Esra, a.g.e, s. 103.

²⁵⁶ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.110.

Elektronik ticaretin i hayatındaki etki alanları a a ıdaki ekilde özetlenebilir;²⁵⁷

- Pazarlama, satı ve promosyon,
- Ön satı , ta eronluk, tedarik,
- Finansman ve sigorta,
- Ticari i lemler: sipari , teslimat ve ödeme,
- Servis ve bakım,
- Ortak ürün geli tirme ve çalı ma,
- Kamu ve özel hizmetleri kullanma,
- Kamu ile ilgili i lemler: vergi, gümrük, vb.
- Teslimat, lojistik,
- Kamu alımları,
- Muhasebe,
- Elektronik ortamdaki ürünlerin otomatik ticareti,
- Anla mazlıkların çözüümü.

Elektronik ticaret'in i hayatına yaptı ı etkilere a a ıdaki örnekleri verebiliriz;²⁵⁸

- Firmalarla e it artlarda rekabet etme imkanı,
- Reklam, nakliye, ürün tasarımı ve üretim maliyetlerinde azalma,
- Pazar raporları ve stratejik planlama konularında ilerleme,
- Etkin pazarlama,
- E it artlarda yeni pazarlara ula ım,
- Ürün ve hizmet tasarımına mü terinin dahil edilmesi
- Mü terilerin ürün veya hizmet hakkındaki görü lerinin alınması,
- Finansman hizmetlerinin geleneksel yöntemlerden farklı olarak hızlı ekilde gerçekleştirilmesi,
- Çalı ma ortamlarının sil ba tan de i mesi belli bir ortamın varlı ının zorunlu olmaması.

²⁵⁷ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.110.

²⁵⁸ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.110.

3.7.2. Elektronik Ticaret'in Ekonomiye Etkileri

Elektronik ticaretin en fazla ve en önemli etkileri ekonomiye olmu tur. Bilindi i üzere ticaret amaç için bulu an tarafların öncelikli amaçları maliyetleri minimize etmek buna kar ın karı maksimize etmektir. te bu nokta maliyetin dü ürülebilmesi için olabildi ince az ama kalifiye eleman istihdam ederek kaliteli ve yüksek teknolojiye sahip ürünler üretilmesi gerekmektedir. Daha önceki bölümlerde ayrıca ifade edildi i üzere elektronik ticaret i te bu nokta da i letmelere yeni pazar arama, yeni ürünler ke fetme ve ürün tasarımlarında de i iklik yapma olana ı sa lamaktadır. Bu sayede i letmeler karlarını maksimize edip buna kar ın maliyetlerini minimize edebilirler. Özellikle internetin yaygın kullanılması ile birlikte i letmelere yeni ufuklar açılmı tır.

OECD tarafından üye ülkelerde yapılan bir ara tırma sonuçlarına göre elektronik ticaretin ekonomik hayata etkileri u ekilde özetlenebilir;²⁵⁹

- letmeler arası rekabeti arttırmaktadır,
- letmelerin genel maliyetlerini dü ürmektedir,
- Maliyetler fiyatlara yansımaktadır,
- Tüketici açısından ürün seçenekleri atmaktadır,
- Yukarıdaki faktörler ile pazar gücünün tüketiciye geçmesi sa lanmaktadır, “aracısızla ma” veya “yeni fonksiyonlar üstlenen araçlar” olu maktadır,
- Siber araçlar olu maktadır,
- Hayatı kolayla tırmaktadır; 7 gün 24 saat (7x24) çalı ma prensibi ile sürekli ticaret imkanı sunmaktadır,
- 7x24 prensibi ile açık olan ma azalar, araçların da fonksiyon de i tirmesi ile ürün fiyatlarını 10'a 1 ucuzlatmaktadır,
- Halen i letmeden i letmeye %90 i letmeden tüketiciye %10 civarında olan oranın, teknolojik altyapının geli mesi ve tüketiciye daha kolay ula ılması ile i letmeden tüketiciye lehine yükselmesi beklenmektedir,
- Telekomünikasyon alt yapısındaki geli meler, ucuz PC'ler, kablo TV, telefon hatları vb. altyapı geli meleri ile KOB 'lerin do rudan evdeki tüketiciye satı yapması ve pazarını geni letmesi tahmin edilmektedir,

²⁵⁹ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.59

- E-ticaretin yaygınlaşmasındaki teknik ve felsefi niteliğin “effaflık” ve “açıklık” olduğu belirtilmektedir,
- “Açıklık” tüketicinin pazar gücünü arttırmaktadır, fakat kişisel bilgilerin toplanmasıyla aleyhte kullanılacak bir veri tabanı yaratmaktadır,
- E-ticaret ile zamanın göreceli önemi değişmektedir, pazara coğrafi olarak yakın olmanın önemi ortadan kalkmaktadır,
- Firma tedarik/zincir yönteminde düzenli bir planlama ile maliyetler düşürülmektedir. (ABD’de bu konuda %15–20 tasarruf edilmiş durumdadır),
- Web tabanlı pazarlama ve sipariş online geçmek işletme lehine verimliliği arttırmaktadır,
- Sipariş alma, alındı makbuzu, fatura tutarlılığı vb. izlemede yapılan hatalar e-ticaret ile düşmektedir, böylece genel maliyetler azalmaktadır,
- Pazar yapısı değişmektedir,
- Firmanın organizasyonu ve modelleri değişmektedir.

Yukarıda yer verilen OECD verilerinden de anlaşılacağı üzere elektronik ticaretin ekonomiye birçok etkisi bulunmaktadır. Bu etkilerin varlığından dolayı uluslararası birçok devlet vatandaşlarına elektronik ortam aracılığıyla ulaşmakta ve uygulamalarını bu ortama taşımaktadırlar. Aynı şekilde e-ticaret satıcı ve alıcılara da ekonomik olarak birçok etki etmektedir. Zira elektronik ticareti etkin kullanan satıcılar internet sayesinde tüketici sayısını önemli derecede arttırmakta, depo veya mağaza bulundurma ve personel istihdam etme gibi maliyetlere katlanmamaktadırlar. Aynı şekilde tüketiciler de istedikleri ürüne istedikleri zaman ve mekanda erişebilmekte ve ürünler arasında kolayca karşılaştırma yapabilmektedirler. Bu sayede müşterilerin talep tahminleri daha büyük doğrulukla yapılabildiği için işletmelerin stoklama ve envanter maliyetleri düşmektedir. Tüketicilerin taleplerine uygun mal stokunun elde tutulması da ilave tasarruflar sağlamaktadır. Ayrıca tüketicilerin isteklerine ait bilgilere hızlı ve doğru bir biçimde ulaşan işletmeler üretimlerini tüketici talebine daha uygun şekilde planlayabilmekte, arz zincirinde tarafların birbirlerine doğru bilgi aktarmalarının sağlanması ile maliyetler düşürülmektedir.²⁶⁰

²⁶⁰ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.58.

Elektronik ortamda gerçekleştirilen finansal hizmetler, yazılım ve seyahat hizmetlerinde sipariş masrafları %50 civarında azalmaktadır. Bu tür ürünlerle ilgili hizmetlerin elektronik ortama taşınmasının ekonomik etkileri çok büyüktür. Örneğin, elektronik ortamda sipariş edilen uçak biletlerinde sipariş maliyetinde %50 civarında tasarruf edilmektedir. Aynı şekilde otobüs yolcu biletleri ile maç biletlerinde de aynı tasarrufun sağlanması mümkündür. Fiziksel ürünlerin bu ortamda siparişinde bile %15-20 civarında tasarruf sağlanmaktadır. Ayrıca araçların azalması gerek satıcılar için satış fiyatında ve gerekse alıcılar için alım fiyatında çok büyük tasarruflar sağlamaktadır. OECD verilerine göre elektronik ticaret ile birlikte araçların azalmasından kaynaklı olarak %33 oranında tasarruf sağlanmaktadır.²⁶¹

Elektronik ticaretin kullandığı internet ortamı var olan fiziki sınırları aştığından dolayı, işletmeler dış pazarlara kolayca nüfus edebilmektedir. Bu sayede işletmeler adını bile duymadıkları pazarlara ticaret gerçekleştirebilmektedirler. Bu da küçük ve orta ölçekli işletmelerin(KOB) önündeki engelleri kaldırmakta ve dünya pazarlarına açılma fırsatı sunmaktadır.²⁶²

3.7.3. Elektronik Ticaret'in Sosyal Yaşam Etkileri

Elektronik ticaretin getirdiği çabukluk ve kolaylık sayesinde, sosyal hayattaki birçok işlemde kolaylaşmaktadır. Çoklu ortam araçlarının sadece ticari uygulamalarda değil; eğitim ve sağlık gibi kamu hizmetlerinin etkinleştirilmesi ve yaygınlaştırılmasında da kullanılabilmesi göz önüne alındığında, elektronik ticaretin yalnızca dünyasını değil, tüm toplumu ilgilendiren bir olgu olduğu görülecektir. Bu itibarla elektronik ticaret, bilgi toplumuna geçiş sağlayan yeni bir iletişim ve yaşam biçimi olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁶³

Elektronik ticaret, piyasalarında küreselleşmesi ile birlikte birçok alana etki etmeye başlamıştır. Bunlardan bazıları, eğitim, sağlık ve kültür alanında yaşanan gelişmelerdir.

²⁶¹ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.114.

²⁶² EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.61.

²⁶³ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.115.

Bilindi i üzere üniversitelerce geli tirilen uzaktan e itim modeli bunun bir örne idir. Söz konusu e itim modeli aracılı ıyla toplumun geni kesimine ula labilmekte ve e itimde e itlik ilkesi sa lanmaktadır. Bu sayede internetin sundu u imkanlardan toplumun her kesimi faydalandırılılabilmektedir.

Elektronik ticaretin sosyal ya am üzerindeki etkileri özetle a a ıdaki gibidir:²⁶⁴

- Satıcı ve alıcı tam rekabete yakın bir ortamda bir araya gelerek, toplumsal refah artı ma katkıda bulunabilecektir.
- stihdam yapısı de i ecek, kaybedilen i alanları yanı sıra yeni i alanları da açılacaktır.
- Yeni i sahalarında yeti mi ve e itimli i gücü kullanımı artacaktır.
- Geli mi ülkelerden geli mekte olan ülkelere do ru teknoloji ve kültür ihracı gerçekte ecektir.

3.7.4. Elektronik Ticaret'in Yönetime Etkileri

Elektronik ticaret i letmelerin i yapma ekillerinde ve bilgi payla ımlarında de i ikliklere yol açmaktadır. Bunları kısaca açıklamak gerekirse;²⁶⁵

- **Elektronikle me;** letmelerin elektronikle mesi, i letme bilgilerinin elektronik ortamda tutulması ve bu ortam aracılı ıyla i letme çalı anlarının veya yöneticilerin, herhangi bir yerden, herhangi bir zamanda ihtiyaç duyuldu u takdirde bir ba ka çalı an veya yöneticiden bilgi alınmasına gerek duyulmaksızın, fiyat listelerine, sipari formlarına, stok bilgisine ve tanıtım filmlerine i letmenin servis bilgisayarından internet aracılı ıyla güncel olarak eri ebilmesidir.
- **Hareketlilik;** nternet teknolojisi ki ilere ba kalarına ba ımlı olmaksızın istedikleri bilgiye diledikleri yer ve zamanda eri ebilme imkanı sunmaktadır. Bu

²⁶⁴ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.115.

²⁶⁵ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.63.

sayede işletme çalışanları müşterilerinin isteklerine herhangi bir yer veya zamanda hızlı bir şekilde cevap verebilmektedirler.

- **Çabukluk;** İnternetin sağladığı hız sayesinde işletme sahipleri, işletmeleri veya rekabet ettikleri işletmeler hakkında bilgilere istedikleri zaman erişebilmektedirler. Bu sayede işletme sahibi olduğu işletmenin ürünlerinin fiyat listesine, satış rakamlarına, stok bilgisine, ürünlerin çıkış tarihlerine veya rakip işletmenin fiyat listesine, stok bilgisine dilediği herhangi bir yerden erişebilmektedir.
- **Çalışma Grupları;** İnternet, bilgilerin paylaşılmasına olanak vermesi nedeniyle çalışanların işbirliği yapmasına da olanak tanımaktadır. Bu sayede işletmeler internet ortamında oluşturdukları haber grupları, konuma odaları gibi diğer iletişim araçları vasıtasıyla diğer coğrafik yerlerdeki çalışanlarını bir araya getirebilmekte, müşterilerin işletme hakkındaki öneri ve görüşleri bu çalışma grupları aracılığıyla değerlendirilebilmektedir.

3.7.5. Elektronik Ticaret'in Reklamcılığa ve Pazarlamaya Etkileri

Elektronik ticaret reklamcılığa ve pazarlamaya da birçok etkide bulunmaktadır. Söz konusu etkilere aşağıda başlıklar halinde değinilmeye çalışılacaktır:²⁶⁶

- **Müşteri Taleplerinin Etkin ve Hızlı şekilde Yönetilmesi;** Sanal ortamda gerçekleştiren alıcı veri ile hangi müşterinin hangi mala talep duyduğunu yönünde bir veri ambarı oluşturulmasına imkân sağlamaktadır. Bu kapsamda işletmeler müşteri taleplerini veya satış reyonlarını yönlendirme anı elde edebilmektedirler.
- **Etkileşimli Elektronik Pazarlama;** İşletmeler, etkileşimli olarak ses, görüntü unsurlarını da kullanarak hazırlayacakları sanal pazarlarda müşteri ile karşılıklı etkileşim içerisinde satışlarını yapabilmektedirler.

²⁶⁶ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.64.

- **Elektronik Ödeme İmkanı;** Elektronik ortamda ücretin ödenmesi ve alı veri in elektronik ortamda tamamlanması, işletmeler açısından lojistik altyapıda tasarruf yapılması sağlanmaktadır.
- **Etkile İmli Tedarik Zincir Yönetimi;** işletmelerin nereye, ne kadar, hangi tarihte ürün veya hizmet sağlamaları gerektiğinin kararı ve bunun yönetiminin elektronik ortamda alıcı ve satıcılar arasında etkileşimin sağlanması ile tedarik zincirinde tasarruf sağlanmaktadır.
- **Etkile İmli Stok Yönetimi;** Elektronik ticaret sayesinde satıcı hangi üründen stoklarında ne kadar kaldığını alıcıda hangi üründen stokta ne kadar kaldığını ve hangi maddelerde yer aldığını görebilmektedirler. Bu sayede işletmeler stoklarını kolay bir şekilde takip edebilmektedirler.
- **Bankacılık ve Sigortacılık Hizmetlerinde Etkinlik ve Hız;** Bu tür hizmetlerde sonuca hızlı erişilmesi, alı veri in hızlı bir şekilde tamamlanması taraflara zamandan tasarruf sağladığı gibi hizmetin etkinliğini arttırmaktadır.
- **Sanal Anket ve Kamuoyu;** Elektronik ortamda alı veri yapan kesim ile hızlı bir şekilde anket yapıp hizmetin yönlendirilmesi ve istenilen kapsamda kamuoyu oluşturulması da mümkündür.
- **Birebir Pazarlama;** Elektronik pazarlamada doğrudan tüketiciye hitap ederek birebir pazarlama yapma imkanı bulunmaktadır.

3.7.6. Elektronik Ticaret'in Tüketiciye ve Alı veri e Etkileri

Bilindiği üzere günümüzde internet kullanıcı sayısı milyarları bulmakta ve gün geçtikçe bu sayı daha da artmaktadır. Aynı şekilde internet kullanıcı sayısının artmasına paralel olarak elektronik ticaret kullanıcıları da artmaktadır. Özellikle elektronik ticaret, internetin kullanıcılara 7 gün 24 saat alı veri yapabileceğine tanıması ve ihtiyaca hızlı, ucuz ve aynı zamanda kaliteli bir şekilde cevap vermesi nedeni ile tercih edilmektedir.

Elektronik ticaret sayesinde tüketiciler satın aldıkları ürüne ilişkin tüm detayları takip edebilmektedirler. Bunlar ürünün kargoya ne zaman verildiği kaç gün içerisinde teslimatın gerçekleşeceği vb. bilgiler mü teriler ile paylaşmaktadır. Ayrıca tüketicilerin fiziksel mağazalara ulaşmak için harcadıkları zaman ve yakıt giderleri sanal mağazalar ile birlikte ortadan kalmaktadır. Mü teri bu sayede hiçbir harcamaya maruz kalmadan hızlı bir şekilde alı veri gerçekleştirebilmektedir.

Sanal mağazadaki alı veri , klasik mağazadaki alı verilere nazaran daha ucuzdur. Zira sanal mağazalarda mağaza kirası, personel ücretleri, elektrik, su, vb. masrafların yok denecek kadar az olmasından dolayı bu maliyetteki azalma satış fiyatlarına da yansımaktadır.

3.7.7. Elektronik Ticaret'in İletme Fonksiyonlarına Etkileri

İletmeler ve bu işletmelerin içinde bulunduğu ülkeler, gün geçtikçe küreselleşen, bilgi açısından zenginleşen ekonomik yapıya ve yüksek düzeyde bilgiye sahip işletme gücüne ve mü terilere hazırlıklı olmak zorundadır. Klasik/Geleneksel dağıtım zincirleri birer birer kırılmakta ve yerine yepyeni bir sistem ortaya çıkmaktadır. Hızla değişen bu yeni dünya da nerede olsun ve hangi sektörde çalışsın bir işletme, bu yeni ekonomik ortamda kararlarını vermek zorundadır. Küresel-yerel, sanal-gerçek, ortaklık-bağımsızlık, geleneksel - yeni vs. belirlenen bu kararlar büyük yapısal değişimleri gerektirebilir ve gerçek sonuçlara ulaşabilmek ya da sonuçları net olarak kestirebilmek için bir süre beklemek gerekebilir.²⁶⁷

Elektronik ticaret daha önce açıklanmaya çalışılan birçok alana etki ettiği gibi işletmelerin amaçları da farklılıklar halinde verilen fonksiyonlarına da etki etmektedir.²⁶⁸

- **Elektronik Ticaret'in Pazarlama İlevine Etkileri;** Daha önceki bölümlerde de değinildiği üzere günümüzde internet kullanıcı sayısı milyarları bulmakta ve gün geçtikçe bu sayı daha da artmaktadır. İnternet kullanıcısının artmasına paralel olarak elektronik ticaret kullanıcı sayısında da artış gözlenmektedir.

²⁶⁷ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.120.

²⁶⁸ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.119-124.

Bilindi i üzere internet teknolojisi sayesinde tüketiciler, 7 gün 24 saat diledikleri herhangi bir yerden diledikleri herhangi bir eye hızlı bir ekilde eri ebilmektedirler. Bu sayede tüketiciler ma aza ma aza dola maya gerek duymaksızın ve cazip fiyatlarla alı veri yapabilme imkanı bulmaktadırlar. Aynı ekilde i letmelerde bu imkanlar sayesinde ürünlerini herhangi bir kısıtlama olmaksızın tanıtabilme, ürünlerine ilgi duyan mü teriler ile ileti ime geçebilme imkanına eri mektedirler. Geleneksel pazarların aksine sanal pazarlara i letmelerin giri inin kolay olması, i letmelerin ölçeklerinin önemini ortadan kaldırmaktadır. Burada önemli olan i letmelerin bu pazara göre nasıl pazarlama stratejileri gerçekle tirdikleridir. Zira yeni pazarlama stratejilerinde, mamulün yerini, mü teriye sunulan de er; fiyatın yerini, ürünün mü teriye maliyeti; da ıtımın yerini, mü teriye uygunluk, rahatlık; satı çabasının yerini ise mü teri ile ili kiler almaktadır. Netice itibariyle internet teknolojisi ile birlikte i letmelerin i yapma usulleri de i ti i gibi pazarlama stratejilerinde de de i iklikler olmakta ve olmaya devam etmektedir.

➤ **Elektronik Ticaret'in Finans levine Etkileri;** Bili im teknolojilerinin yaygınla ması ile birlikte bu de i ime ilk ayak uyduran sektörlerin ba ında bankaların geldi i bilinmektedir. Bu sayede bu sektörde i lemelerin hızlı bir ekilde gerçekle ti i görülmektedir. Özellikle ekonomik dalgalanmaların an be an de i im gösterdi i günümüzde finans sektörünün bilgi teknolojileri kullanılarak takip edilmesi i letmeler açısından ya amsal önem ta ımaktadır. Geçmi te ya anan ekonomik dalgalanmalar yüzünden i letmelerin ne kadar zarar gördükleri bilinmektedir. Bu yüzden tıpkı geli mi ülkelerde ve büyük i letmelerde oldu u gibi küçük i letmelerce finansal i lemelerin bilgi teknolojileri kullanılarak gerçekle tirilmesi gerekmektedir.

➤ **Elektronik Ticaret'in Üretim levine Etkileri;** nternetin bir etkisi de artan rekabet ko ulları ve elde edilen bulu ların yeni teknolojilere dönü mesi ile birlikte mamullerin ya am seyrinin kısalmasıdır. letmeler ise ürünlerini uzun vadeli stratejiler ile de il kısa vadede yeni pazarın olu umuna göre de erlendirmektedirler. Daha önceleri bir malın seri üretim ile büyük ölçeklerde üretiminin yapılması söz konusu iken günümüzde bilgi teknolojilerinin üretime

kazandırdı ı esneklik ile daha kısa zamanda üretim süreçleri de i mektedir. Aynı zaman da rekabet ko ullarının internet ortamıyla birlikte effafla ması i letmeler arasında ara tırma ve geli tirme faaliyetleri için fırsat olu turabilmektedir. Öyle ki, internet ortamında bir ürünün tüm özellikleri bulunabilmektedir. Böyle bir durum rakipler için ara tırma geli tirme faaliyetlerinde ilham kayna ı olmaktadır. Zira günümüzde bilgisayar destekli tasarım (CAD: Computer Auidid Desing), bilgisayar destekli üretim (CAM: Computer Auidid Manufacturing) uygulamaları ile bir bulu kısa zamanda yenili e dönü türülmektedir.

- **Elektronik Ticaret'in nsan Kaynakları levine Etkileri;** Bilindi i üzere insan kaynaklarının temel i lev ve faaliyetleri, i ve i lemleri yürütebilecek gerekli personelin temin edilmesi, e itilmesi, performans de erlendirmesi yapıp performansı yüksek olanları ödüllendirmesi, i çi sendikaları ile etkin ekilde ileti im kurulmasıdır. Son zamanlarda i letmeler için olmazsa olmaz diye tabir etti imiz sermaye insan kaynaklarına olan sermayedir. Aynı zamanda i letmelerin sahip oldukları bu de ere “entelektüel sermaye” diye de tabir edilmektedir. letmeler her ne kadar da yüksek teknolojilere sahip olsalar da günümüz de bu i letmelerin etkinli inin tek ba ına göstergesi olmayacaktır. Zira burada önemli olan söz konusu teknolojileri kullanabilecek ve geli tirebilecek insan kaynaklarının mevcut olup olmadı ıdır. Günümüz ko ullarında teknolojilerin neredeyse takip edilemeyecek derece hızlı geli ti i malumdur. Bu ko ullar altında i letmelerin temin edecekleri personelin teknolojik geli meleri takip edebilecek buna kar ın i letmeninde bu konuda e itim verebilecek potansiyele sahip olması istenmektedir.

letmeler, hem bugünü etkin bir ekilde kurtaran ve hem de gelece e giden yolda amaçlarını gerçekle tirebilecek do ru insan kaynaklarını bulmak zorundadırlar. Yanlı personel, zamansal ve parasal maliyetlerin artması demektir. Yeni teknolojilerin kullanımı belirli bir bilgi birikimi gerektirdi inden i letmeler insan kaynakları temininde çe itli zorluklarla kar ıla maktadırlar. stenilen niteliklere sahip i görenlerin gazete veya di er ileti im araçları ile temin edilmesi hem maliyeti arttırmakta hem de uzun zaman alabilmektedir.

Günümüz işletmelerinin bu gereksinimi internetin sunduğu olanaklarla karşılanabilmektedir. İstenilen zamanda, istenilen niteliklerde personeli bulmak, hatta bulunanları/başvuranları elektronik ortamda karşılamak mümkün olabilmektedir. Buna örnek olabilecek bazı web siteleri kariyer.net ve yenibiris.com'dur. İnternetin sunduğu olanaklar bugün sadece teknolojik gelişmelerin bir sonucu olmasının ötesinde, rekabet ortamında var olabilmenin bir gereği olarak da kullanılmaktadır. Zamansal ve mekansal boyutlarda sınırsızlığın da bir ifadesi her alanda olmazsa olmaz ayrılmı hissettirmektedir. Teknolojiyi geliştiren ve kullananın da insan olduğu düşünülürken, insana dönük ama geleceği yakalayan uygulamaların yeri ve ayrılmı giderek artmaktadır.

➤ **Elektronik Ticaret'in Araştırma-Geliştirme levine Etkileri;** Bilindiği üzere günümüz koşullarında işletmelerin arasında önemli bir faktör olarak araştırma-geliştirme (Ar-Ge) levinde işletici ve geliştirici levlerden biri olarak kabul edilmektedir. Bilimsel ve teknik bilgi birikimini arttırmak amacıyla sistematik temele dayalı olarak yürütülen yaratıcı çaba bu bilgi birikimi yeni uygulamalarda kullanımı olarak tanımlanabilen Araştırma ve Geliştirme faaliyetleri, teknik bilgi birikiminin artırılması ve bunların üretim süreçlerinde kullanılması amacıyla sistematik bilgi toplama ve uygulama süreci olarak değerlendirilmektedir. Günümüz işletmelerinde internetin Ar-Ge levine etkisi sadece üretim sürecinde bilgi toplama evresinde ortaya çıkmamaktadır, bunun yanında tüm işletme levlerinde kullanılacak bir levdir, yani işletmenin pazarlama levni için, pazara ilişkin bilgilerin toplanması; finans levni için, yeni fon kaynaklarının araştırılması; insan kaynakları levni için, işletmeye alınacak personelin araştırılması; halkla ilişkiler levni için, hedef kitlesinin düşüncelerini ölçmek ve bilgi toplamak anlamında kullanılabilir. Sonuç olarak internet, bilgi birikiminin artırılması yönünde işletmenin Ar-Ge kapsamında gereksinim duyduğu bilgilerin toplanması yönünde kullanılacak bir araç olma özelliğindedir.

➤ **Elektronik Ticaret'in Halkla İlişkiler levine Etkileri;** Halkla ilişkiler, bir işletmenin, kurumun veya örgütün bağlantı kurduğu veya kuracağı kişilerin

anlayı , algı, sempati ve deste ini elde etmek ve bunu devam ettirmek için yaptı ı sürekli ve örgütlenmi bir yönetim fonksiyonudur. Halkla ili kiler i letmenin hizmet verdi i kitle ile daha etkili ileti imde bulunmak üzere ba vurdu u bir yönetim; bir i letmeyi iç ve dı mü terilere, ba lantılı oldu u ki ilere sevdirmeye ve onların gözünde saygınlı nı arttırma ve belirli bir tutumu benimsetmeye yönelik çabaların bütünüdür. Günümüz ko ullarında i letmelerin içinde bulundu u kurum, kurulu ve mü terileri ile sürekli ili kiler kurma gereksimi artmaktadır. Bu da halkla ili kilere olan önemi ortaya koymaktadır. nternetin yo un kullanımı ile birlikte i letmeler interneti, ba lantılı oldukları kurum veya ki ilerle kullanabilecekleri bir ileti im aracı olarak görmeye ba lamı lardır. letmelerin temel amaçları göz önüne alındı nda, i letmelerin mü terilerine, tedarikçilerine, çevresine devlete kısacası etkile imde oldukları kitleye yapmı oldukları çalı maları, kendi görü ve dü üncelerini benimsetmelidir. Bu noktada halkla ili kilerin i levinin temel amaçlarıyla bütünlü tirilmi internet uygulamaları i letmeye yarar sa layacaktır. Günümüz ko ullarında bu i levi yerine getiren i letmelerin ba lantılı oldukları kurum veya ki iler ile ne kadar hızlı ekilde ileti im kurdukları ve ihtiyaçlara ne kadar hızlı cevap verebildikleri bilinmektedir.

3.7.8. Elektronik Ticaret'in KOB 'lere Etkileri

Küreselle me ile birlikte büyük ölçekte yer alan i letmeler yeni pazarlar arama çabasında iken, KOB 'ler bu küreselle en ekonomi içerisinde hayatta kalmaya çalı mı lardır. Burada KOB 'lerin ya adı ı en büyük sıkıntı ise yeni pazarlara eri ebilecek gerekli kayna a sahip olmamaları ve bu yeni düzende ürettikleri ürünleri satabilmek için hedefledikleri kitleye ula tıramamalarıdır. nternetin yaygınla ması ile birlikte KOB 'lerin önündeki bu engeller ortadan kalkmı tır. nternetin yaygın kullanımı ile birlikte i letmeler yüksek yatırıma gereksinim duymaksızın diledikleri pazara girme, bu pazarlarda hızlı, ucuz ve kaliteli ürün satabilme fırsatına kavu mu lardır.²⁶⁹

²⁶⁹ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.61.

Son zamanlarda uluslararası birçok dev i letmenin tüm lojistik ihtiyaçlarını internet üzerinden gerçekle tirmeye ba ladıkları bilinmektedir, ilk olarak aralarında General Motors, Ford, Daimler Chrysler, BMW, WV, Renault ve Peugeot'nun da bulundu u 11 dev otomobil üreticisi bir araya gelip yan sanayiden gerçekle tirdikleri tüm malzeme alımlarını bundan sonra, kurdukları elektronik ticaret sitesinden yapacaklarını bildirmişlerdir. Ardından Boeing Airbus, General Dynamics, gibi büyük askeri ve sivil uçak üreticileri de tedarikçilerden satın alımlarını elektronik ortamda gerçekle tireceklerini duyurmuşlardır. En son Shell, BP Amaco, Exxon, Conoco ve ELF gibi dev petrol i letmeleri de tüm satın alımlarını internet üzerinden gerçekle tirmek için gereken sistem altyapılarını kurmaya ba ladıklarını duyurmuşlardır. Bütün bu büyük irketlere mal sa layan KOB 'ler de bu sistemin içine dahil olmak zorundadırlar.²⁷⁰

Türkiye'nin enflasyonist bir ülke olması nedeniyle KOB 'ler ba ta olmak üzere de i ik ölçeklerde yer alan i letmeler bu ko ullarda ayakta durmakta zorlanmaktadırlar. Bu enflasyonist ko ullarla mücadele nedeni ile güçsüz duruma ü en KOB 'lerin geli me ve büyüme potansiyeli ta yabilmesi için mü teriden gelecek istekleri en kısa sürede, en kaliteli, en dü ük fiyat ve maliyetle kar ılması gerekmektedir. Pazardaki ürün çe idinin artı ı üretici firmalar için tedarik, satı ve da ıtımın yönetimini zorla tırmakta ve bilgi sistemlerini zorunlu kılmaktadır. ortaklarının, tedarikçilerin, satı ve da ıtım kanallarının ve mü terilerin olu turdu u çevreyi en iyi ekilde yöneten, farklı olanı meydana getiren, karar vermede hızlı davranan, pazarlama ve lojistik kararlarını do ru zamanda alan KOB 'ler rahatlıkla di erleri arasından öne çıkacaklardır. irketlerin benzerleri arasından sıyrılmasını sa layacak unsurlardan biri de yeni pazarlara ula an ilk firma olmasıdır. KOB 'lere bu olana ı elektronik ticaret sunmaktadır.²⁷¹

Yukarıda ifade edilmeye çalı ıldı ı üzere buldukları piyasalarda birbirlerine rakip ve kesinlikle hiçbir konuda i birli inde bulunmayacak uluslararası birçok dev i letmelerin elektronik ticaret konusunda bir araya gelmeleri bu i in gelece i ile ilgili çok önemli bir göstergedir. Gerek Türkiye'de ve gerekse birçok dünya ülkesinde büyük i letmelerin satın alma politikalarında elektronik ticareti tercih etmeleri nedeniyle

²⁷⁰ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e, s.61.

²⁷¹ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.125.

KOB 'lerinde elektronik ticareti kullanmalarını zorunlu kılmaktadır. Zira bu sistem di ında kalan işletmelerin çok fazla ayakta kalamayacakları da malumdur. Buna kar ın elektronik ticaret ile ilgili gerekli altyapı çalışmalarını tamamlayıp bu yeni pazar ve rekabet ortamına uyum sağlayan işletmelerin ise ciddi avantajlara sahip olacakları bilinmektedir.

Özellikle son zamanlarda KOB 'ler, üretimde, rekabette, yeni işletme yaratma ve toplumsal bütünleşmenin sağlanmasında yeniden dev firmaların önüne geçmeye başlamıştır. Bir taraftan büyük şirketler bu değişime uyum sağlayabilmek için küçülürken, diğer taraftan da yaratıcı girişimciler sayesinde, özellikle doğmakta olan yeni sektörlerde KOB 'lerin oldukça önemli seviyeler göstermeye başladığına tanık olunmaktadır. Sürekli ucuzlayan enformasyon teknolojileri, KOB 'lere artık global düzeyde işletme yapabilmenin altyapısını sağlamaktadır. Günümüzde enformasyon teknolojileri içinde özel bir öneme sahip olan internet, KOB 'ler açısından meydana getirdiği elektronik ticaret imkanlarıyla yepyeni kapılar aralamıştır. Başını Amerika Birleşik Devletleri(ABD) gibi gelişmiş ülkelerin çektiği bu alandaki ilerlemeler, ekonomik canlanma ve işsizliğin azaltılması açısından birçok ülke için örnek oluşturmaya başlamıştır. Daha ziyade özel sektörün inisiyatifleri ile yürütülen elektronik ticaret alanındaki gelişmelerin yarattığı potansiyel kısa sürede kamu idarecilerinin de ilgisini çekmeye başlamıştır.²⁷²

²⁷² TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.126

4. ELEKTRONİK TİCARETİN VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELENDİRİLMESİ

E-ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu e-ticaret ile bağlantılı olarak tartışılmaktadır. Bu sorunlardan; gelirin elde edildiği yerin, gelirin niteliğinin ve vergi matrahının belirlenmesindeki güçlüklerin ortaya çıkardığı çeşitli defektif vergi otoriteleri açısından ciddi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bu itibarla çalışmamızın bu bölümünde e-ticaretin vergilendirilmesinin nasıl yapılacağı ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından nasıl muhasebeleştirileceği konusu üzerinde durulacaktır.

4.1. Elektronik Ticarette İmzaların Zemin Ekli

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinden önce elektronik ortamda tutulan kayıtların izlenim ekilerinin neler olduğu, Elektronik Belge, Elektronik Fatura, Elektronik Defter ve Kayıt, Vergi dairesi ve Elektronik Beyanname konuları ayrı ayrı ele alınacaktır. Ayrıca e-ticaretin hukuksal zemine oturtulmasında önem taşıyan elektronik imza ve elektronik sözleşme konularından da bahsedilmeye çalışılacaktır.²⁷³

4.1.1. Elektronik Belge

Elektronik araçlar vasıtasıyla oluşturulan, iletilen, saklanan, kişi veya kurumların belli bir konudaki beyanını veya bir olguya tanıklık eden verileri içeren, yazı-resim gibi nesnelere bir araya gelmiş bir bütünü olarak tarif edilebilir. Word, pdf, html, xml vs. gibi farklı formatta oluşturulmuş dosyaların kişi veya kurumları bağımsız nitelik kazanması için kendisini gönderen kişi tarafından elektronik ortamda imzalanması gerekmektedir. Yani elektronik ortamda oluşturulan, yazı ve resim gibi nesnelere oluşturulan, çeşitli bilgisayar programları vasıtasıyla oluşturulmuş dosyaların elektronik belge olarak adlandırılması için elektronik olarak imzalanması gerekmektedir. Elektronik belgelerin hukuksal anlamda belge olarak nitelenebilmesi için taşıdığı

²⁷³ TARAĞCI, Selvi, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar", Marmara Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s. 41.

imzaları ve belge bütünlü ünü teyit eden elektronik noter niteli inde üçüncü güvenilir taraf olarak da adlandırılan onay otoritelerine gereksinim bulunmaktadır. Özetle, elektronik belge bir onay otoritesi tarafından ta ıdı ı imzanın do rulu u ve içeri inin orijinal oldu u teyit edilmi olan, herhangi bir bilgisayar programı vasıtasıyla olu turulmu bir dosya olarak tanımlanabilir.²⁷⁴

Elektronik belgelerin birçok faydası bulunmaktadır. Bunların ba ında maliyetlerin dü mesi gelmektedir. Birle mi Milletler tahminlerine göre dünyada ticareti yapılan ürünlerin maliyetlerinin %10'luk kısmı ticari i lemlerdeki ka ıt i inden kaynaklanmaktadır. Bu maliyetler sadece tekrarlanan veri giri leri, posta ve kurye masrafları, belgelerdeki hatalar ve kaybolmasından kaynaklanan sigorta maliyetleridir. Ka ıt belgelerin elektronik e de erlerinin kullanılması ilk a amada bu %10'luk maliyetin sıfırlanması anlamına gelmektedir. Bundan sonra irketlerin verimlili inin artması, çe itli i süreçlerinin tamamen ortadan kalkması gibi etkiler meydana gelmektedir.²⁷⁵

Bilindi i üzere, vergi kanunlarımız gere ince belge düzeni beyan usulünün zorunlu bir parçasıdır. Bu açıdan mükellefler vergi matrahlarının belirlenmesinde beyana tabi gelir ve giderlerini belgeye dayandırmaları gerekmektedir. Ancak takip eden Elektronik fatura, elektronik defter kısmında ayrıca denilece i üzere artık elektronik ortamda düzenlenen belgelerde yasal olarak delil sayılmakta ve hukuki geçerlili i bulunmaktadır.

4.1.2. Elektronik Fatura

Elektronik fatura uygulaması, tanımlanan standartlara uygun elektronik faturaların, tarafları arasında güvenli ve sa lıklı bir ekilde dola ımını sa lamak amacıyla olu turulan uygulamaların genel adıdır. Söz konusu uygulama hakkında Maliye Bakanlığı'nca yayımlanmı 397, 416, 421, 424 ve 433 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebli leri ile Gelir daresi Ba kanlı ı'nca yayımlanmı Vergi Usul Kanunu 58 Sayılı Sirküleri bulunmaktadır.

²⁷⁴ SÖZER, Edim Güçlü; C VELEK, M. Emre, “ nternet Ticareti Yeni Ekosozyal Sistem ve Ticaret Noktaları” Beta Basım, stanbul 2003, s.191.

²⁷⁵ SÖZER, Edim Güçlü; C VELEK, M. Emre, a.g.e. , s.194.

Söz konusu tebliğ ve sirküler uyarınca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 232'nci maddesi uyarınca fatura düzenlemek zorunda olan mükellefler e-fatura uygulamasından yararlanabilmektedirler. Dünyadaki gelişimi birçok ülkede kağıt israfının önlenmesi açısından elektronik fatura uygulamasına yer verilmekte ve zorunluluk haline getirilmektedir. Ancak Türkiye'de ise bu uygulamaya yukarıda yer verilen tebliğler uyarınca ancak 2013 takvim yılında başlanabilmektedir. Ayrıca ilk etapta yer verilen tebliğler uyarınca belirlenmiş sınırları ve koşulları sağlayan mükelleflerin bu uygulamayı kullanmaları zorunlu kılınmıştır. Bunun dışında dileyen mükellefler de söz konusu e-fatura uygulamasına dahil olabilmektedirler. Yasal düzenlemeler uyarınca zorunluluk kapsamında olsun veya olmasın, e-fatura uygulamasına kayıtlı mükelleflerin birbirlerinden aldıkları mallar ve birbirlerine ifa ettikleri hizmetler için sadece elektronik fatura gönderip alma zorunluluğu getirilmiştir.

4.1.3. Elektronik Defter ve Kayıt

Bir önceki kısımda değinildiği üzere elektronik fatura uygulaması çıkarılan tebliğler ile yasal dayanağı oturtulmuş durumdadır. Aynı şekilde kayıtların ve işlemlerin elektronik ortamda tutulmasına ilişkin tebliğ hükümlerine yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan tebliğler çerçevesinde elektronik fatura kullanma zorunluluğu getirilen mükelleflerin 2015 takvim yılından itibaren elektronik deftere geçmeleri de zorunlu kılınmıştır. Bu kapsamda şu an için elektronik ortamda tutulabilecek defterler Yevmiye Defteri ile Defter-i Kebir diye tabir ettiğimiz Büyük Defteri'dir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nca diğer defterlerinde kademeli olarak elektronik ortamda tutulması öngörülmektedir. Aşağıda defter ve kayıtların elektronik ortamda tutulmasına neticesinde net tür faydaların elde edileceğine dair özet bilgiye yer verilmiştir.

Evrak bazlı kayıt, muhafaza ve ibrazdan, elektronik bazlı kayıt, elektronik ortamda muhafaza ve ibraz sistemine geçiş, gerek vergi idaresi gerekse mükellef açısından çok ciddi faydalar sağlamaktadır. Elektronik defter, belge ve kayıtların klasik anlamdaki defter, belge ve kayıtlara eşdeğer tutulması ile birlikte ilk olarak kırtasiye, baskı, muhafaza, nakil gibi ölçülebilir masraf kalemlerinde ciddi düşüşler meydana gelmiş ve gelmeye de devam etmektedir. Bunun yanı sıra, kayıtların tutulma ve

verilerin i lenmesindeki kolaylık, bir defa olu turulmu elektronik kaydın pek çok amaç için kullanılabilmesi ve en önemlisi bu kayıtlardan hareketle olu turulacak temel belgelerin kayıtlar girildi i anda kendili inden olu abilmesi, hata yapma riskinin en alt düzeye inmesi gibi pek çok nedenle elde edilecek maliyet dü ü leri de dikkate alınmalıdır. Her ay binlerce, yüz binlerce hatta milyonlarca fatura düzenlemek durumunda olan mükellefler açısından (milyonlarca abonesi veya bulunan örne in GSM irketlerinin bir ayda düzenlemek zorunda oldu u fatura sayısı herhalde milyonlarla ifade edilebilir), kayıtların elektronik ortamda tutulması, saklanması ve ibrazının maliyeti; klasik yöntemle tutulacak defter ve belgelere göre kıyaslanamayacak derecede dü ü k olacaktır. Vergi idaresi açısından ise, elektronik ortamdaki kayıtların denetimi ve bu kayıtların ilgili oldu u hesapların incelenmesi klasik ortamdaki kayıtlara göre çok daha hızlı, kolay ve kesin olacaktır. Ayrıca Maliye Bakanlı ı tarafından hazırlattırılacak yazılımlar kullanılarak internet aracılı ı ile mükelleflerin büyük bir kısmının verilerinin belirli kıstaslara göre ön incelemeye tabi tutulması mümkün olabilecektir. Bu ön inceleme veya taramalar neticesinde vergisel açıdan sorunlu olma ihtimali bulunan mükelleflerin öncelikle ve ivedilikle vergi incelemesine tabi tutulması sa lanabilecektir.²⁷⁶

4.1.4. Elektronik Devlet

Elektronik devlette amaç halka mü teri gözü ile bakıp bir mal ve hizmet satın para kazanmaktan ziyade fiziki ortamda gerçekleştirilen birçok i lemin elektronik ortama ta ınarak i lemlerin hızlandırılmasını sa lamaktadır.²⁷⁷ Ça ımız bilgi ve ileti im ça ıdır. Devlet tarihleri incelendi inde görülece i üzere toplumsal geli meleri takip edemeyen devletlerin tarih sahnesinden silindi i görülür. Günümüzde hakim olan fikir. Gelecekte ülke sınırlarını teknolojinin belirleyece idir. Devletin esasen bir bilgi yönetimi organizasyonudur ve fonksiyonlarını yerine getirmek için kurdu u kamu kurumları vasıtasıyla sürekli olarak çe itli birey ve kurumlar ile ileti im içerisinde bulunmaktadır. Bu ba lamda güçlü bir devletin öncelikle kendi kurumları arasında ki ileti iminin çok etkin bir ekilde yapılması gerekmektedir. ç etkile imin etkinli i sa lanmadan dı ileti imin artırılması ve kalitesinin iyile tirilmesi dü ünülemez. Bilgi

²⁷⁶ ALPTÜRK,Ercan, a.g.e., s. 251-252.

²⁷⁷ SCHNE DER Gary P., "Electronic Commerce" Thomson Course Technology, 2003, p.203.

ça 1 olarak adlandırılan ve bilgi ekonomisine do ru bir geçi in ya andı 1 günümüzde, toplumda özellikle internet sayesinde ya anan böyle bir de i ime devletin seyirci kalması beklenemez. Bilgi yönetim organizasyonu olan devletin bilgi teknolojilerinde ya anan geli melerden uzak kalması, devletin toplumdan uzakla ması ve toplumu yönetememesi anlamına gelir. Bu sebepten dolayı pek çok devlet büyük bir hızla e-Devlet projeleri geli tirmeye ve toplum için ürettikleri hizmetlerin kalitesini arttırmaya ba lamı lardır.²⁷⁸

Toplum beklentileri yönünde çe itlenen hizmetler aynı zamanda devlet kurumları üzerindeki yükü de arttırmaktadır. Ka ıt üzerinde yürütülen i lemler hem bürokrasiyi hem de kamu harcamalarını arttırmaktadır. Kamu harcamalarının dü ürülebilmesi için elektronik ortama geçi bir zorunluluk haline gelmi tir. Bununla beraber önümüzdeki internet ça ında internette kopmak halktan kopmak anlamına gelece i için e-devlet projeleri normal i lemler yanında bir seçenek olarak görülmemeli, toplum ve devletin bir arada gerçekle tirece i bir dönü üm projesi olarak ele alınmalıdır. nternet vasıtasıyla devlet toplumun her kesimi ile bulu turulabilir. Fakat devlet projeleri uygulanırken toplumun kesimleri arasında e itlik temin edilebilmesi için özellikle ta radakilere yönelik bilgisayarla ma kampanyaları yürütülmelidir. Öncelikle halkın bilgilendirilmesi gerekmektedir. Bu da e itim sisteminin internet ça ına uygun ekilde tasarlanması ile mümkün olacaktır. Bilgisayarla ma kampanyaları altyapı sorunlarının giderilmesi olarak de il esas olarak internet konusunda e itimsizlik sorununun giderilmesine yönelik bir toplumsal e itim projesi olarak ele alınmalıdır. E-devlet projelerinin ba arısı için ülke genelindeki internet penetrasyon oranı çok önemlidir. Örnek olarak bilgisayar kullanımının çok dü ük oldu u bir ülkede devleti internete ta ımak ve kanunları internete uyarlamak imkansızdır.²⁷⁹

Türkiye’de internet kullanıcı sayısının artı na paralel olarak e-devlet projelerine a ırlık verilmektedir. Bunun ilk uygulamalarından birisi de daha önceleri vergi dairelerine elden verilen vergi beyannamelerinde olmu tur. Söz konusu beyannameler mükellefler tarafından ka ıt ortamında doldurulmakta ve saatlerce kuyrukta beklenilmekteydi. Ancak 2004 yılında ba layan elektronik beyanname

²⁷⁸ SÖZER, Edim Güçlü; C VELEK, M. Emre, a.g.e., s.353.

²⁷⁹ SÖZER, Edim Güçlü; C VELEK, M. Emre, a.g.e., s.353-354.

uygulaması ile birlikte mükellefler vergi dairesine gitmeye gerek kalmaksızın elektronik ortamda beyannamelerini verebilir duruma gelmişlerdir. Bu uygulamada beyanname mükellef tarafından idarece istenen formatta düzenlenmekte ve beyan edilmekte akabinde ise tahakkuk fi i olmaktadır. Bu tahakkuk fi i aynı zamanda vergi dairesince yapılan tebliğ yerine geçmektedir. Mükellef bu tahakkuk fi i inde belirtilen vadede hesaplanan vergisini ödemek zorundadır. Görüldüğü üzere mükellef bu uygulama ile vergi dairesine gitmeye gerek kalmaksızın beyanda bulunmakta ve saatlerce kuyrukta beklemekten kurtulmaktadır. Aynı şekilde vergi dairesi de gereksiz evrak yığınından ve personel ile mükellef arasında alımla ilgili yolsuzluk ve rüvet ithamlarından kurtulmaktadır. Bu sayede gerek mükellef ve gerekse idare tarafında işlemler hızlı, güvenli ve verimli bir şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Aynı şekilde daha önceleri Sosyal Güvenlik Kurumuna elden verilen bildirimlerde elektronik ortamda verilmektedir. Günümüzde de Türkiye’de birçok kamu kurumu nezdinde gerçekleştirilen hizmetler e-devlet projeleri kapsamında internetten gerçekleştirilebilmektedir.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde elektronik devletin faydalarını aşağıdaki gibi sıralamamız mümkündür:²⁸⁰

- Devlet kurumları tarafından bilginin verimli şekilde kullanılması ile birlikte etkin ve güçlü bir devlet yapısı teşkil edilmesi sağlanır.
- Devlet kurumları arasında etkileşim artacağından dolayı verimlilik artar, devlet kurumları arasındaki uyumsuzluk ortadan kalkar.
- Devlet ile toplumun bütünleşmesi neticesinde devletin toplumu doğru bilgilendirmesi ve halkın yönetime katılımı sağlanmaktadır.
- Özellikle, uzak bölgelerde veya yurtdışında yaşayan vatandaşların devlete yakınlaşmalarını sağlar.
- Kağıt işinden, posta ve ağırlı personel masraflarından kaynaklanan maliyetlerin düşmesi ile devlet kurumlarının sürekli zarar eder durumdan verimli hale dönüşmesi sağlanır.
- İnsan faktörünün etkisinin azalması ile devlet içerisinde yolsuzluk, rüvet gibi sorunların önlenmesi sağlanır.

²⁸⁰ SÖZER, Edim Güçlü; C VELEK, M. Emre, a.g.e., s.355-356

- Devlet ile özel sektörün elektronik ortamda etkileşimi neticesinde kayıtlı ekonominin kontrol altına alınması sağlanır.

4.1.5. Elektronik Sözleşme (E-Contract)

Elektronik sözleşme (E-Contract) klasik iletişim araçları kullanılmaksızın, tamamen elektronik ortamda internet üzerinden gerçekleştirilen sözleşmeleri ifade etmektedir.²⁸¹ Gelişen teknoloji hayatımızın her alanında olduğu gibi ticaret hayatını da oldukça etkilemektedir. Özellikle son zamanlarda yaşadığımız teknolojik dönüşüm sürecinin vergi ve muhasebesel etkileri ile ilgili birçok işletmenin buna karşı reaksiyon alma gereklilikleri ortaya çıkarmaktadır.

Elektronik posta yolu ile yapılan sözleşmeler ile Web sayfaları üzerinden yapılan sözleşmeler ayrı ayrı değerlendirilmelidir. E-mail ile kurulan ilişkiler esasında karşılıklı iki tarafın bizzat haberleşmesi sureti ile olmaktadır. Fakat Web sayfaları üzerinden kurulan ilişkilerde, satıcı tarafının her yönü bakımından tam anlamı ile bilgisayarla mı durumdadır.²⁸²

Uluslararası satış sözleşmelerinde, sözleşmeye uygulanacak hukuk, yetkili mahkeme ve satış artları arasında varsa, tahkim ve benzeri gibi Devletler Hususi Hukuku konuları da incelenecek hususlar arasında yer almaktadır. Elektronik sözleşmenin tarafları, çoğunlukla bir yanda bir internet aracı ile ki bu özellikle web sayfasıdır, satılacak malı bulunduranu veya bir hizmeti temin etmekte olduğunu beyan eden kişinin irade açıklamasında bulunan bir “web sunucusu” ile diğeryanda söz konusu malı almayı veya hizmetten yararlanmayı arzu eden kişi olmaktadır. Bu görünümü ile bu tür sözleşmeler, satış otomatları ile yapılan sözleşmelere benzetilebilir. Buna karşılık e-mail ile yapılan sözleşmelerde, her iki tarafta da kişiler bulunmaktadır.²⁸³

Elektronik ticarete olayların büyük bir çoğunluğunda icap kabul konusu Borçlar Hukuku'nun genel kurallarına göre çözülebilmektedir. Satıcı veya hizmeti sunan tarafın

²⁸¹ EK C , Kenan Mehmet, a.g.e., s.116.

²⁸² ALPTÜRK,Ercan, a.g.e., s. 255,256.

²⁸³ ALPTÜRK,Ercan, a.g.e., s. 256.

ekranda yansıttığı görünüm ve diğer tarafın üzerinde uyandırdığı intiba, davranışın bir icap mı yoksa icaba davet mi olduğu hususunda varılacak karara etken olacaktır. Bilhassa, satıcının beyan ettiği akit artları, örneğin stokların müsait olması, icalemin ancak belirlenen coğrafi alan içinde yapılabileceği veya sözleşmenin sadece belli artlara uygun koşullar ile kurulacağı gibi kayıtlar önem taşımaktadır.²⁸⁴

Genellikle kabul edilen görüş, satıcı durumunda olanın icaba davette bulunduğu ve alıcı durumuna girecek olan tarafın icabının karşı tarafça kabulü üzerine sözleşmenin kurulduğu yolundadır. Türk hukuku bakımından ise, bu konunun Borçlar Kanunu'nun 7/3. maddesi açısından ele alınması icap edecektir. Diğer önemli bir husus da bu tür sözleşmelerin hazırlar arasında mı yoksa gayriyerlikler arasında mı yapıldığının tayinidir. Burada Borçlar Kanunu'nun 4/2., 5. ve 10. maddelerini dikkate almak gerekecektir. Söz konusu hükümlerden çıkan sonuç, gayriyerlikler arasındaki akitten söz edilmesi için zaman ve mesafe unsurlarının bulunması gerekliliğidir. Karşılıklı görüşme olanları olan hallerde ise (BK. Md. 4/II) hazırlar arasındaki akitten söz edilebilmektedir. Netice itibarıyla, web sayfalarından yapılan sözleşmeleri, gayriyerlikler arasında yapılmış sözleşme; buna karşılık elektronik posta ile yapılan sözleşmeleri, hazırlar arasında yapılmış sözleşme olarak kabul etmek gerekir.²⁸⁵

Bilindiği üzere elektronik ticarete icalemlerin yürütüldüğü ve sonuçlandırıldığı zaman ve saatlerin tespiti rahat bir şekilde yapılmaktadır. Ancak yukarıda ayrıca ifade edildiği üzere burada icalemler için hasıl olan temel konu sözleşmelerden doğabilecek yükümlülüklerin neler olacağı ve bunlara karşı nasıl reaksiyon alınması gerektiğidir. Bu konuda ağırlıklı olarak özellikle sözleşmelerden doğan damga vergisi yükümlülüğüne değinilmeye çalışılacaktır.

Damga Vergisi, ticari ve hukuki icalemlerden alınan bir muamele vergisidir. Gerek ticari, gerekse medeni ilikilerde kullanılan, gerekse de resmi muameleler için düzenlenen her nevi belge bu kanunda kayıt olarak tanımlanmış ve bu kanuna konu edilmiştir. Teknolojik gelişmeler sonrasında icalemlerin sanal ortamda düzenledikleri belgelere ilişkin damga vergisi yükümlülükleri ile ilgili zaman zaman belirsizlikler

²⁸⁴ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e., s. 256.

²⁸⁵ ALPTÜRK, Ercan, a.g.e., s. 256.

ya anabilmektedir. Bilindi i üzere Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) “sayılı tabloda yazılı ka ıtların damga vergisine tabi olaca ı, bu kanundaki ka ıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir i aret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri ekinde olu turulan belgeleri ifade edece i, 3'üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin ka ıtları imza edenler oldu u belirtilmi tir.”²⁸⁶ Bir ka ıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için ka ıdın herhangi bir hususu ispat veya belli edecek nitelik kazanmı , yani hukuken tekemmül etmi olması gerekmektedir. Sözle melerde iki taraflı bir hukuki i lemdir. Sözlemenin tamam olup hükümlerini do urabilmesi için iki tarafın kar ılıklı ve birbirine uygun irade beyanlarına ihtiyaç vardır.

Mail ortamında bir icap ve kabulün olmasının damga vergisi açısından risk ta ıyıp ta ımayaca ı zaman zaman tartı ma konusu olmu tur. Örne in e-mail yoluyla bir teklif gönderilip yine e-mail yöntemi ile bunun kabul edilmesi hatta bu e-maillerin basılıp saklanması halinde, bunların bir sözleşme olarak kabul edilip damga vergisine tabi oldu unu söylemek do ru olmayacaktır. Nitekim 23.05.2013 tarih 765 no'lu özelgede mali idare elektronik ortamda düzenlenen sözleşme leri kin olarak a a ıdaki ifadelerle yer vermi tir; “5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 5'inci maddesinde de güvenli elektronik imzanın elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu do urdu u hükme ba lanmı tır. 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 15'inci maddesinde, imzanın, borç altına girenin el yazısıyla atılmasının zorunlu oldu u, güvenli elektronik imzanın da, el yazısıyla atılmı imzanın bütün hukuki sonuçlarını do uraca ı hususları düzenlenmi tir. Buna göre, Damga Vergisi Kanunu'nun konusunu te kil eden kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan ka ıtlardan manyetik ortamda ve elektronik veri ekinde olu turulanlarda, belgenin elektronik imza kullanılmak suretiyle düzenlendi i anda vergiyi do uran olay meydana gelmektedir. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, elektronik ortamda olu turulan üyelik sözleşmelerinden; taraflarca 5070 sayılı Kanun'da tanımlanan elektronik imza ile imzalanan belli parayı içerenler damga vergisine tabi olacak, 5070 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan elektronik imza ile imzalanmamı olanları ile bu imza ile imzalanmı olmakla birlikte belli parayı içermeyenler damga vergisine tabi olmayacaktır.” Özelge'de belirtildi i üzere, 5070

²⁸⁶ Damga Vergisi Kanunu, md.1.

sayılı Elektronik İmza Kanunu kapsamındaki elektronik imza ile imzalanmış belgeler, ilgili kanun kapsamına giriyor ve belli bir parayı ihtiva ediyor olması halinde damga vergisine tabi olacak olup, sadece e-mail yoluyla icap ve kabulün olması damga vergisine tabi bir belge olması için yeterli olmayacaktır.²⁸⁷

Kayıtlı elektronik posta (KEP) ile yapılan bildirimlere ilişkin olarak 25.08.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan “Kayıtlı Elektronik Posta Sistemine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” yayımlanmış olup 19.01.2013 tarihli ve 28533 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Elektronik Tebligat Yönetmeliği’nin “Elektronik tebligat hizmetinden yararlanma” başlıklı 7’nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlere, elektronik yolla tebligat yapılması zorunludur.” hükümleri uyarınca tebligatların elektronik yolla yapılabilmesi için anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin elektronik tebligata elverişli kayıtlı elektronik posta adresi edinmeleri zorunlu kılınmıştır. Zorunluluk başlangıcı olup, bundan böyle KEP’e kayıtlı işletmeler arasında da belge alışverişini elektronik ortamda gerçekleştirecektir. KEP sistemi de 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu kapsamındaki elektronik imza ile kullanılabilirinden, elektronik imza ile imzalanmış bir kayıt ile yapılan icapın karşı tarafça yine elektronik imza ile imzalanarak kabul edilmesi durumunda, elektronik ortamda bir sözleşme olacaktır olup bu sözleşme damga vergisine tabi olacaktır. Ayrıca KEP iletileri, KEP hizmet sağlayıcıları tarafından arşivleneceğinden, damga vergisine tabi olup da damga vergisi hesaplanmayan belgelerin tespit edilmesinin kolaylaşacağı da düşünülebilir.²⁸⁸

4.2. Elektronik Ticaretin Vergilendirme İlkeleri

Küreselleşme ile meydana gelen sorunlardan bir tanesi vergidir. Uluslararası ticaretin ekonomik refahın temelini oluşturması bir yandan yeni teknolojilerin yaygınlaşmasında çok önemli bir rol oynarken, diğer yandan dünya ekonomisinin giderek artan entegrasyon sürecine girmesine yol açmaktadır. Dünyadaki vergi

²⁸⁷ “ <http://www.dunya.com/elektronik-hayatin-damga-vergisine-etkileri-155410yy.htm>”, “Elektronik hayatın damga vergisine etkileri”, (E.T.: 02.04.2014).

²⁸⁸ “ <http://www.dunya.com/elektronik-hayatin-damga-vergisine-etkileri-155410yy.htm>”, “Elektronik hayatın damga vergisine etkileri”, (E.T.: 02.04.2014).

sistemleri, ekli ne olursa olsun, ticareti vergilendirmek üzere ekilendirilmi lerdir. Ticaretin di er yollar yerine internet üzerinde yapılması vergilendirme açısından herhangi bir fark do urmayacaktır. ABD’de bu konuda yapılan tartı ma da aynı sonuca varılmı ve Texas Mahkemesi’nin verdi i bir kararda, online hizmeti veren Reuter’in bu faaliyetinden dolayı vergilendirilece ine karar vermi tir. Türkiye’de de bu konuda Maliye Bakanlı ı’nca çe itli çalı malar yapılmaktadır.²⁸⁹

Günümüzde, globalle me ile birlikte ekonomik sınırların katlı ı bir dünyada, ülkeler, vergi düzenlemelerinde di er ülke uygulamalarını ve yapacakları düzenlemelerin uluslararası etkilerini daha fazla dikkate almaktadırlar. E-ticaret, tarafların direkt teması olmaksızın elektronik ortamda bir araya gelmek suretiyle gerçekte tirdikleri bir ticaret eklidir. E-ticaret fiziki mal ticareti ile karakterize edilen tarihsel, açık ve sabit co rafi sınırlardan mahrumdur. E-ticaretin vergilendirilmesindeki en önemli konu elektronik ortamda teslim edilen dijital mal ve hizmetlerden elde edilen kazancın vergilendirilip vergilendirilmeyece idir, zira e-ticaret, yapısı gere i devletlerden ayrı politika belirleyerek, bunları tek ba larına uygulamalarına imkan tanımamakta, co rafi sınırları geçersiz kılmaktadır.²⁹⁰

Elektronik ticaret üzerinden elde edilen ticari kazançların vergilendirilmesindeki en önemli sorun ticaretin gerçekte tirildi i web sitesini barındıran sunucu bilgisayarın (Web Server) ülkeler itibariyle vergilendirme konumundan kaynaklanmaktadır. Herhangi bir ülkede bulunan sunucu bilgisayarlar üzerinde ticari i lem yapan yabancı bir i letmenin bu ülkede veya ba ka bir ülkede vergi mükellefiyeti olup olmadı mının bilinmesine olanak yoktur. Bu nedenle, i letmeler yabancı bir ülkede bulunan bilgisayarlar üzerinden ticari varlıklarını sürdürmelerine ra men, o ülkelerdeki i lemleri üzerinden mevzuat ve uluslararası anla maların yoklu u nedeniyle vergilendirilememektedirler. Yukarıda da ifade edildi i üzere sınır ve engel tanımayan e-ticaretten elde edilen kazançların nasıl ölçülece i ve vergilendirilece i büyük bir sorun te kil etmektedir.²⁹¹

²⁸⁹ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.142.

²⁹⁰ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e, s.144.

²⁹¹ TARAKÇI, Selvi,a.g.e, s.88.

Bu nedenler ile OECD tarafından Ottawa’da 1998 yılında elektronik ticaret ile ilgili olarak düzenlenen konferansta, elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin temel çerçeve oluşturulmaya çalışılmıştır. Buna göre vergi uygulamalarında genel kabul gören vergi ilkeleri elektronik ticaretin vergilendirilmesinde de aynen esas alınması gerektiği benimsenmiştir. Bu kapsamda konferansta üzerinde görüş birliğine varılan ilkeler aşağıda maddeler halinde belirtilmiş olup ilgili maddeler hakkında açıklamalara yer verilmiştir.²⁹²

4.2.1. Tarafsızlık İlkesi

Vergileme hem elektronik ticaretin diğer ülkeleri arasında hem de elektronik ticaret ile geleneksel ticaretin diğer biçimleri arasında tarafsız ve adil olmalıdır. Benzeri yapan benzeri durumdaki mükelleflerin karlılıkları vergi yükü benzer olmalıdır.²⁹³

Satı vergileri bazı satıcılar için operasyon ve yerleşme kararlarının verilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Örneğin, Amazon.com’un kurucusu; “Bilerek şirketini Kaliforniya’da kurmamıştır. Çünkü birçok müşteriye sahip olmayı umarken, satış vergilerini yüklenmek de istememektedir.” Bu ve benzeri birçok elektronik ticaret ile uğraşan şirket de kararlarını alırken bu yönde karar almaktadırlar.²⁹⁴

Vergiler tüketicileri de etkilemektedir. Örneğin; Bir müşteri cep telefonunun satış vergisinden kurtulmak için geleneksel olarak almaktansa elektronik ortamdan almayı tercih edebilir. Aynı şekilde bazı ürün ve hizmetlerin temini bazı ülkelerde vergiden istisna olabilmektedir. Hal böyle olunca alıcı konumunda bulunan kişiler söz konusu satış vergisinden kurtulabilmek için istisnanın uygulandığı yerden mal veya hizmeti tedarik etmek isteyebilirler. Böyle bir durumda vergiler, müşterinin ürünü nerde nasıl alacağını belirlenmesinde dahi tarafsız olmayabilir.

²⁹² UZUNO LU, Hakan, a.g.e., s.67.

²⁹³ TARAKÇI, Selvi, a.g.e.,s. 59.

²⁹⁴ TARAKÇI, Selvi,a.g.e, s.59.

4.2.2. Etkinlik, Verimlilik ve Adalet İkesi

Vergileme sistemi ve rejimi etkin olmalıdır. Bu özellik de i ikliklere açık, esnek ve dinamik bir yapı ile sa lanabilir. E-ticaretin temel altyapısını olu turan bili im teknolojisindeki de i im hızı dikkate alındı ında, dura an bir yapı ile sorunun çözümlenemeyece i çok açıktır. E-ticaret de vergileme uygun zamanda uygun vergi miktarı ile sa lanmalıdır. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma potansiyeli minimize edilmeli ve kar ı tedbirler risklerle orantılı olmalıdır. E-ticaretin vergilendirilmesinde ülkelerin bu faaliyetlerden adil bir pay almaları temin edilmelidir.²⁹⁵

4.2.3. Sadelik, Basitlik, Kesinlik ve Uygulanabilirlik

Vergilemenin mükelleflere ve vergi idaresine getirece i külfet en az düzeyde tutulmalı ve yapılan i lemin vergisel sonuçları önceden bilinebilir olması gerekmektedir. Geleneksel vergilemede oldu u gibi e-ticaretin vergileme rejimi de sade, basit, kesin ve uygulanabilir olması gerekmektedir. Vergi sistemi önceden belirlenen gelirleri tahsil edebilecek yeterlilikte olmalıdır, ayrıca uygulaması da basit olmalıdır. Bütün taraflar için maliyet ve külfet minimum olmalıdır. E-ticaret vergilendirilecekse bu ticarete uygulanacak vergiler açık ve istikrarlı olmalıdır. Böylece vergi mükellefleri kurallara uyabilir ve bunları uygulayacakları kararlarında dikkate alabilirler. E-ticarette konulan vergiler ve yönetim maliyetleri kabul edilebilir de ilse, bu vergi etkin bir biçimde gelir arttırıcı olmayacak ve vergilemenin mali amacına hizmet etmede ba arısız olacaktır.²⁹⁶

Ba ka bir deyi le, elektronik ticaret vergilendirilecekse bu ticarete uygulanacak vergiler açık ve istikrarlı olmalıdır. Böylece vergi mükellefleri kurallara uyabilir ve bu kuralları kararlarında dikkate alabilir. Bir verginin, tarafları açısından anlaşılması zor, uyum yükü a ır ı ve vergi idaresine maliyet yükü fazla ise verginin amacına hizmet etmedi inden verginin salınması do ru olmayacaktır.²⁹⁷ Geleneksel ticarete, alım ve satımın yüz yüze yapılmasından dolayı vergi sisteminin vergi mükellefleri tarafından uygulanabilirli i oldukça basittir.

²⁹⁵ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s.60.

²⁹⁶ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e., s.146.

²⁹⁷ UZUNO LU, Hakan, a.g.e., s.121.

Elektronik ticarete ise taraflar yüz yüze gelmedi inden vergilendirme daha zordur. Elektronik ticaret yapan firmalar geleneksel ticaret yapanlara göre vergilemenin zorlu u nedeniyle avantajlı olmaktadır. Bu nedenle geleneksel ticaret yapan firmalar, elektronik ticaret yapanların rekabet avantajına sahip olacakları bir vergi sisteminin devamını savunmazlar. Çünkü bilgisayar ortamında ticaret yapan firmaların mü terileri elektronik alım satımlar üzerinden vergiden illegal bir ekilde kaçınabilmektedirler.²⁹⁸

4.2.4. Yeni Vergilerin Getirilmemesi

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mevcut ulusal ve uluslararası vergileme ilke ve düzenlemeleri esas alınmalıdır. Mevcut ilke ve düzenlemelerin e-ticaret ortamındaki olayları çözmeye yetersiz kaldı ı hallerde anılan ilke ve düzenlemelerde bazı de i iklikler yoluna gidilebilir. Ancak e-ticareti vergilemek için yeni vergiler ihdas edilmesi de kaçınılması gereken bir durumdur.²⁹⁹

Global Bilgi Altyapı Komisyonu, elektronik ticareti i yapmanın yeni bir aracı olarak de erlendirmemekte, yeni veya ilave bir verginin konusu olmaması konusunda aşgari bir uyumu desteklemektedir. Yeni tedbirler mevcut ilkeleri desteklemeli ve elektronik ticarete ayrımcı vergi uygulaması getirmemeyi savunmaktadır. Bunun yanı sıra, internet yoluyla iletilen veya bilgisayara yüklenen bitleri esas alan bir kullanım veya bit vergisi konulmamasını savunmaktadır.³⁰⁰

Kimi vergi otoriteleri ise elektronik ticaretin geleneksel ticaretten farklı oldu u ve bu yüzden elektronik ticaretin getirece i artı avantajlar sonucu geleneksel ticaret yapan irketlerin haksız rekabete u rayaca ını savunmakta ve bu haksız rekabeti gidermek için “bit tax” adı altında elektronik ticaretin vergilendirilmesi görü ü hakim olmaktadır. Vergi otoriteleri, vergisiz elektronik ticaretin tarafsız bir ortam yaratmayaca ını ve bu durumun geleneksel piyasaya kar ın olumsuz etkisinin olaca ını, ayrıca devletin sa lamak zorunda oldu u sa lık, e itim, refah, savunma vb. hizmetlere gerçek anlamda

²⁹⁸ UZUNO LU, Hakan, a.g.e., s.121.

²⁹⁹ TA LIYAN, Mustafa, a.g.e., s.145.

³⁰⁰ TARAKÇI, Selvi,a.g.e, s.61.

finansal bir katkı sağlanmayacağını savunmaktadırlar. Bit vergisi, elektronik bilgi akışındaki veri bitleri üzerinden vergi alınmasını öngörmektedir.³⁰¹

Vergi otoritelerince şu an için yapılması gereken en doğru i elektronik ticarete yeni bir vergi getirilmemesidir. Zira konu hakkında açıklayıcı örneklerin yer aldığı sirkülere yer verilmesi yapılabilecek en doğru i lerden bir tanesi olacaktır. Çünkü yukarıda ayrıca belirtildi i üzere mevcut düzenlemelerin tamamı elektronik ticaretin varlığından önce meydana getirilmemiş ve elektronik ticarete uyarlanmasında çeşitli problemlerle karşılaşmaktadır. Bu açıdan elektronik ticarete yeni vergilerin getirilmesinden ziyade açıklayıcı örneklerin yer aldığı sirkülere yer verilmesi doğru olacaktır. Ancak ilerleyen zamanlarda geleneksel ticaretle elektronik ticaret arasındaki vergilemeden kaynaklanan rekabetsizliği kaldırmak için elektronik ticarete uygun vergilerin getirilmesi düşünülebilir.

4.2.5. Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Global Bir Yaklaşım

Elektronik ticaretin uluslararası bir olgu olması nedeniyle vergileme konusuna da uluslararası bir çözüm bulunmalıdır. Her bir ülkenin getireceği çözümler diğer ülkelerce kabul edilmemesi halinde sorun çözülemeyecektir. Ortak çözüm için vergi idarelerinin yanında özel sektörün aktif katılımının sağlanması gerekmektedir. Vergi otoriteleri, elektronik ticaretle ilgili konularda i çevresi ile yoğun çalışmaları içinde olmalıdır. Gerek vergi politikasının belirlenmesinde gerekse elektronik ticaret kaynaklı vergi hukuku ile ilgili sorunların çözümünde karlıklarıyla yardımcı olmaları ve dayanılmaz ihtiyaç vardır. Ülkeler, güvensizlik ve belirsizlik ihtimalinden, vergi tabanını koruyan fakat e-ticaretin gelişmesini engellemeyen bir vergi çerçevesi oluşturmak üzere, beraber çalışırlarsa kaçınılmazdır. Bununla birlikte, soruna ortak bir çözüm bulunması gerekliliği diğer ülkelerin mali özerkliklerine zarar vermemelidir.³⁰²

³⁰¹ TARAKÇI, Selvi,a.g.e, s.61.

³⁰² TARAKÇI, Selvi,a.g.e, s.62.

4.2.7. Esneklik İkesi

Vergi sistemleri ticarete ve teknolojiye ayak uydurulabilmesi için dinamik ve esnek olmalıdır. Bir başka de i le, de i ikliklere açık, esnek ve dinamik bir yapı tercih edilmelidir. Elektronik ticaretin vergi gelirlerinde bir azalmaya sebebiyet vermemesi için gerekli önlemler alınmalıdır.³⁰³

Gerek teknolojik ve gerekse ticari alanlarda olu an geli melere hızla uyum sa layabilecek esnek yapıda vergi, kurum ve kuralları olu turulmalıdır. dari yapıdaki hantallıktan bir an önce sıyrılmak gerekmektedir.³⁰⁴

Sanal ortamda yapılan elektronik ticaretin vergilendirilmesindeki en önemli unsur i lemlerin yapıldı ı yerdir. Herhangi bir vergilendirme yapılmadan önce i lemin özelli i ve yeri belirlenmelidir. Sanal ortamda ise, i lemin yapıldı ı yerin ve i lemi yapan tarafların belirlenmesinde büyük zorluklar ya anmaktadır. nternet vergi yükümlüklerinin yerine getirilmesinin zorla tırdı ı gibi vergi idarelerinin de vergi salmasını güçle tirmektedir. Özellikle uluslararası elektronik ticaretin vergilendirilmesinde mevcut vergi mevzuatı i lemez hale gelmektedir.³⁰⁵

4.2.7. Çifte Vergilendirmeden Kaçınılması

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önlemek büyük bir önem ta ımaktadır. Çifte vergilendirmeden kaçınma, tüketim vergilemesini düzenleyen genel ilke olup e-ticaretin geli mesi ile do rudan ilgilidir.³⁰⁶

Vergiyi do uran olayın gerçekleşti i bir faaliyetin, çifte vergilendirilmesi ya da hiç vergilendirilmemesine yönelik sorunlar, vergi mükellefiyetinin tam olarak kavranamaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Elektronik ticaret, sermayenin ve ticarete konu olan ürünlerin uluslararası alanda serbestçe dola ımını arttırdı ı için mükellefiyetin belirlenmesinde daha büyük sorunlarla kar ıla ılmaktadır. Üniter ve

³⁰³ UZUNO LU, Hakan, a.g.e., s.123.

³⁰⁴ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s.62.

³⁰⁵ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s.63.

³⁰⁶ UZUNO LU, Hakan, a.g.e., s.120.

federal yapıdaki her ülkenin kendisine ve federe devletlere ait vergi yasaları tek tek dikkate alındığında, sermayenin, malların ve hizmetlerin mobilizasyonundaki artı vergi mükellefiyetinin nerede, hangi vergileme yetkisi alanında gerçekleştiği sorunlarını beraberinde getirecektir. Bu sorunların aşılabilmesi mevcut uluslararası vergileme prensiplerinin ulusal vergileme kurallarına adaptasyonunun sağlanması ve mükellefiyete ilişkin açık kuralların belirlenmesiyle mümkün olacaktır.³⁰⁷

4.2.8. Diğer İlkeler

Yukarıda belirtilen ilkelerin yanı sıra, oluşturulacak vergi sisteminde tüketici gizliliği sağlanmalı ve sürdürülmelidir. E-ticarette gizliliğin sürdürülmesi bilginin istenmeyen bir şekilde kullanılabileninden korkan tüketiciler için önemlidir. Yabancı ülkelerdeki kanunlar bilginin kullanımı ve transferi üzerine katı sınırlamalar koymaktadırlar. Bundan dolayı, bir vergi sistemi, bir tüketicinin özel bilgi vermeme hakkını dikkate almak zorunda kalacaktır. Vergi sistemi bu şekilde oluşturulmalıdır. Satıcılara da mümkün olduğunca e-ticaret muamele edilmelidir. Sistem, satın alma nasıl yapıldığına dayalı bir ayırım yapmamalıdır. Diğer satıcılara karşı ayırıcı uygulamadan kaçınılmalıdır. Kademeli bir şekilde kontroller minimize edilmelidir. Sistem, teknolojik olarak uygulanabilir olmalı, uluslararası ölçekte olmalı ve uluslararası ticaret üzerine etkisi dikkate alınmalıdır. Vergilendirme koullarının ortak tanımları yapılmalıdır. Sistemi basitletirmenin en önemli unsurlarından biri tüm taraflarca kullanılan ortak tanımları kullanma ve benimsemedir. Neyin vergiye tabi olduğu ve kimin muafiyet kapsamında olduğu tam olarak belirlenmelidir. Yapılacak bütün düzenlemeler ise başta Anayasa olmak üzere var olan legal sisteme uygun olmalıdır. Geleneksel ticaretle ilgili olarak hükümetlere rehberlik eden vergileme ilkeleri e-ticaretle ilgili olarak da rehber olmalıdır³⁰⁸

Ottawa'da elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin olarak alınan en önemli kararlardan biri, elektronik ticaret üzerine spesifik ve bu tür ticarete özel bir verginin getirilmemesidir. Bu konu, değişik versiyonları da içerecek şekilde çok geniş olarak tartışılmıştır. Kimilerine göre elektronik ticaretten elde edilen gelirler tıpkı serbest

³⁰⁷ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s.63.

³⁰⁸ UZUNOĞLU, Hakan, a.g.e., s.123-124.

bölgelerde olduğu gibi vergi dı ı tutulmalıdır. Bu devletler açısından büyük vergi kaybı anlamına geldi i için söz konusu görü kabul edilmemi tir.³⁰⁹

Di er bir kesimde elektronik ticarete özgü bit tax (bit vergisi) diye adlandırılan bir vergi getirilmesini savunmu tur. Bu vergilendirmede gönderilen veri miktarı esas alınmaktadır. Bit vergisi, bir elektrik sayacından geçerek kullanılan elektrik miktarının ölçülerek fiyatlandırılması gibi, dijital ileti imde akan sinyallerin, ölçülerek vergiye tabi tutulması mantı ı üzerine kurulmu tur. Öncelikle bu teorem Ottawa'da kabul edilen ilkelere özellikle ek bir vergi getirilmesi ilkesine aykırı dü mektedir. Bit vergisinin önde gelen kar ıtlarından biri IBM olmu tur. IBM'e göre; Bit vergisi pek çok soru i aretleri bırakmakta ve nasıl uygulanabilece i konusunda hiçbir açık plan ta ımamaktadır. Hangi i lemler vergi konusu olacak? ntranet i lemleri nasıl muamele görecektir? Hangi ülke vergiyi toplayacak, devletlerarasında toplanılan vergi gelirleri hangi kriterlere göre da ıtılacaktır? Çifte vergilendirme nasıl önlenecektir?³¹⁰

Bunların yanında, bit vergisinde de er yerine download(indirme, yükleme) miktarı esas alındı ndan, müzik film gibi de eri dü ük fakat download miktarı büyük dijital ürünler yüksek vergilendirilirken; de eri belki milyon dolarlarla ifade edilecek bir dü z metin download miktarının küçük olmasından dolayı bu müzik ve filmde daha az oranda vergilendirilecektir.³¹¹

4.3. Elektronik Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler

Elektronik ticaret geleneksel ticarete kar ıla ılan vergiler olan, gelir vergisi ve kurumlar vergisi; katma de er vergisi; damga vergisi; banka ve sigorta muameleleri vergisi; gümrük vergisi gibi vergiler ile vergilendirilmektedir. Ancak elektronik ticaretin yapısından kaynaklanan bazı farklılıklar nedeniyle vergilendirmede çe itli sorunlar ya anmaktadır. Çalı mamızın ikinci bölümünde yer verilen ve Türkiye'de yeni yeni uygulanmakta olan TMS 12 Gelir Vergileri Standardının uygulamacılarında çe itli tereddütlerin hasıl oldu u görülmektedir. Bilindi i üzere Türkiye'de vergiler mali kar yani vergi kanunlarına göre tespit edilen kar üzerinden hesaplanmaktadır. Ancak TMS

³⁰⁹ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s. 63.

³¹⁰ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s.64.

³¹¹ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s.64.

12 Gelir Vergileri Standardına göre ise vergi hesaplaması ticari kar yani muhasebe karı üzerinden hesaplanmaktadır. Bu nedenlerden dolayı daha öncede de inildi i üzere standart gere ince Türk Vergi Sistemine göre düzenlenen mali tabloların düzeltilmesi gerekmektedir. Bu açıdan çalı mamızın bu bölümünde gelece in ticaret modeli olan elektronik ticaret ile Türkiye’de bütün i letmeler için yakın gelecekte uygulanması dü ünülen TMS 12 Gelir Vergileri Standardı (Hatırlanaca ı üzere TMS 12 standardının adı Gelir Vergileri dahi olsa da kurum kazançlarını dikkate almaktadır.) birlikte ele alınmaya çalı ılacak ve uygulama örneklerine yer verilecektir.

4.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi

Çalı mamızın birinci bölümünde de ifade edildi i üzere; Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde “*Gerçek ki ilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek ki inin bir takvim yılı içinde elde etti i kazanç ve iratların safi tutarıdır*” denilmektedir.³¹² Yine kurumlar vergisi de, tüzel ki ilerin bir takvim yılında elde ettikleri toplam safi kazançları üzerinden alınmaktadır.

Söz konusu madde hükmünden de anla ılaca ı üzere gelirin tanımında elektronik ticaret veya geleneksel ticaret açısından bir ayırım yapılmamı tır. Bu bakımdan elektronik ticarete gelir, elektronik ortamda gerçekleşen ve gerçek ki ilerin bir takvim yılında ticari ve mesleki faaliyetlerinden elde etti i kazançların net toplamı üzerinden vergilendirilmesi gerekti i bir gerçektir. Fakat bu durumda gerçek ki i veya kurumların sınır ötesi ticari faaliyetlerinin nasıl vergilendirilece i daha önce ifade edildi i üzere uluslararası platformda tartı ma konusudur. Bu bakımdan öncelikle gelir ve kurumlar vergisi açısından elektronik ticarete mükellefiyet kavramına kısaca de inilmeye çalı ılacaktır.

4.3.1.1. Kurumlarda Tam ve Dar Mükellefiyet

KVK’nu uygulamasında mükellefiyet iki eilde ortaya çıkmaktadır. Bunlar; tam mükellefiyet ve dar mükellefiyettir. Söz konusu mükellefiyet ekilleri kurumun kanuni veya i merkezinin Türkiye’de bulunup bulunmamasına göre belirlenmektedir.

³¹² GVK, md. 1.

Sözü edilen kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kurulu kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen yerdir. Kanuni merkezi ise, vergi bakımından vergi yükümlülüklerinin toplandı ı ve yönetildi i yerdir.

Tam mükellefiyet; KVK'nun 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kurumları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve ortaklıkları) kanuni veya vergi merkezi Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye içinde ve gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler, bu kurumların kanuni veya vergi merkezlerinden bir tanesinin veya her ikisinin Türkiye'de bulunması halinde söz konusu kurumların ister yurt içinde isterse de yurtdışında elde ettikleri kazançlar toplu olarak kurumlar vergisi kanununa göre kurum kazancını oluşturacak ve vergilendirilecektir.³¹³

4.3.1.1.2. Elektronik Ticaret ve Dar Mükellefiyet

Dar mükellefiyet KVK'na tabi olup da kanuni ve vergi merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir. Türkiye dışında elde ettikleri kazançları ise Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.

Dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı KVK'nun 3'ncü maddesinde gelir unsurları itibarıyla belirtilen şekilde sıralanmıştır.³¹⁴

- 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de vergi yeri olan veya daimi temsilci bulduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya daimi temsilciler vasıtasıyla yapılan işlemlerden elde edilen ticari kazançlar (Bu kazançları taşıyıcı kurumların ihracat edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)
- Türkiye'de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar.

³¹³ UZUNO LU, Hakan, a.g.e., s.128.

³¹⁴ KVK, md.3.

- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Ta nınır ve ta nınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- Türkiye’de elde edilen di er kazanç ve iratlar.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalardan anlaşılabildiği üzere dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de ticari kazanç elde etmeleri, söz konusu kurumun;

- Türkiye’de VUK hükümlerine uygun bir i yeri olması,
 - Türkiye’de bir i yeri veya daimi temsilci bulundurması,
 - Kazançlarını bu i yerinden veya daimi temsilci aracılığıyla sağlaması,
- Ko ullarına ba lanmıştır.

Buna göre Türkiye’de i yeri veya daimi temsilci bulundurmayan kanuni ve i merkezi yurtdı nda bulunan dar mükelleflerin ticari nitelikteki faaliyetlerinden Türkiye kaynaklı olarak elde ettikleri ticari kazançların Türkiye’de vergilendirilmeleri mümkün de ildir.³¹⁵

Görüldü ü üzere “i yeri” ve “sabit yer” kriterleri ticari ve mesleki faaliyetlerin vergilendirilmesinde temel ölçüt olarak kullanılmaktadır. Mevcut vergi düzenlemelerinde co rafi anlamda sabitlik veya ba ımlılık unsurunu içeren bu ölçütlerin gerisindeki temel de erlendirme, ilgili ülkenin ekonomik hayatına vergileme hakkı do uracak boyutlarda katılımı simgeledikleri anlayı ına dayanmaktadır. Sanal ortamda gerçekleştirilen elektronik ticarete i yerinin varlı ının nasıl belirlenece i sorusu tartı ılırken bu noktanın göz önünde bulundurulması gerekmektedir.³¹⁶

³¹⁵ AKBULUT, Akın, “ Bili im Ekonomisi ve E-Ticaret”, Maliye Hesap Uzmanları Derne i, stanbul Mayıs 2007, s.170.

³¹⁶ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.170.

4.3.1.3. Elektronik Ticarete yeri

Bir önceki bölümde ifade edildi i üzere gerek Kurumlar Vergisi ve gerekse Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde, dar mükellefiyette Türkiye'de ticari kazancın elde edilmi oldu unun kabulü için gerekli olan i yerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunaca ı belirtilmi tir.

Vergi Usul Kanunu'na göre, bir yerin i yeri sayılması için, ticari faaliyete tahsis edilmesi veya ticari faaliyette kullanılması yeterlidir. Bu bakımdan VUK'nun 156'ncı maddesinde yerini bulan i yeri; *“ma aza, yazıhane, idarehane, ube, depo, otel, kahvehane, e lence ve spor yerleri, tarla, ba , bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, ta ocakları, in aat antiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, snai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılanların”*³¹⁷ i yeri sayılaca ı belirtilmi tir.

Buna göre Türkiye'de yerle ik olmayan yani dar mükellefiyete tabi ki i veya kurumların Türkiye'de VUK'nun 156'ncı maddesinde tanımlanan anlamda bir i yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari kazanç elde etmeleri halinde, gerek kurumlar vergisi ve gerekse gelir vergisi kanunu'na göre vergileme yetkisi Türkiye'ye ait olacaktır. yeri veya daimi temsilci olmadan di er ülke mukimlerinin elde etti i ticari kazançların ise Türkiye'de vergilendirilmesi ise söz konusu olmayacaktır.

Serbest meslek faaliyetlerinde ise dar mükelleflerin bu faaliyetleri Türkiye'de icra etmeleri veya faaliyetlerin Türkiye'de de erlendirilmesi Türkiye'de vergileme hakkının do ması için yeterlidir, burada serbest meslek faaliyetini icra eden ki inin Türkiye'de herhangi bir i yeri veya daimi temsilci bulundurması önem arz etmemektedir.³¹⁸

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalardan anla ılaca ı üzere vergiyi do uran olayın gerçekleşmesi için bir i yerinin bulunması art de ildir. Zira VUK'nun 154'ncü maddesinde i yeri açılmamı dahi olsa ticaret siciline veya mesleki bir te ekküle kaydolmak ticaret veya sanat erbabı için i e ba lamanın göstergesi olarak kabul

³¹⁷ VUK, md.156.

³¹⁸ KARABULUT, Mehtap, “Elektronik Ticaret Uygulamalarının Muhasebe tirilmesi Denetimi ve Vergi Sorunları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, 2009, s.104.

edilmi tir. Benzeri ekilde, serbest meslek erbabının devamlı ekilde mesleki faaliyette bulundu unu gösteren ilanlar yapması veya mesleki te ekküllere kaydolması i e ba lamanın belirtileri olarak de erlendirilmi tir. Anla ılaca ı üzere vergi kanunları gere ince ticari ve mesleki kazançların vergilendirilmesi için bu kazançların bir i yeri vasıtasıyla elde edilmesi zorunlu de ildir. Bu açıdan ele alındı nda elektronik ortamda gerçekte tirilen ticaretin vergilendirilmesi önemli problemlere yol açmaktadır.

OECD Modeline göre (Md.5); “ yeri, bir i letmenin i inin tamamen veya kısmen yürütüldü ü i e ili kin sabit bir yerdir”. Bu tanım çerçevesinde i yeri u ko ulları içerir:³¹⁹

- e ili kin bir “yer”in varlı ı (Place of Business)
- Bu i yerinin “sabit” olması (Fixed)
- letmeye ait i in tamamının veya bir kısmının bu i yeri aracılı ıyla Yürütülmesidir. (Carrying on)

E-ticarette ise satı lar yabancı bir ülkede sabit bir i yeri olmaksızın cereyan eder, çünkü tüketiciler internet üzerinden web sitesine eri erek mal sipari inde bulunabilir. Bununla beraber bu dijital web siteleri i letmenin sahip oldu u veya kiraladı ı bilgisayar sunucularından yayılır. Bu sunucular genellikle, i letmenin mal ve hizmetlerini indirirken i leme hız vermek üzere yabancı ülkeye yerle tirilir. OECD tarafından hazırlanan ve tartı maya sunulan taslakta internet üzerindeki web sitelerinin i yeri tanımı kapsamında de erlendirilmeyece i kabul edilmektedir. Sunucuların i yeri olarak tanımlanması ise OECD üyeleri arasında tartı ma yaratmasına kar ın kabul edilmiştir. Aynı zamanda sunucunun i yeri kabul edilebilmesi için, i letmenin mülkiyetinde ve kontrolünde olması, i letme tarafından i letilmesi ve sabit olması ön artlar olarak tanımlanmı tır. OECD tarafından üzerinde görü birli ine varılan di er bir konu, i yerinin varlı ı için insan müdahalesinin zorunlu bir unsur olarak gerekmedi idir. Yani bir i letme belirli bir yerde bilgisayar cihazları çalı tırdı nda, söz konusu cihazların çalı abilmesi için personel gerekmesi bile, i yerinin gerçekte ti i kabul olunabilir.³²⁰

³¹⁹ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s.70

³²⁰ TARAKÇI, Selvi, a.g.e, s.70,71

4.3.1.3.1. Elektronik Ticarete Übe

E-Ticaret işletmeleri özünde aracısız gerçekleştirebilen özelliğine sahiptir. Bu nedenle sınırların ötesinde de aynı yer mukimi gibi işletmelerini gerçekleştirebilmektedir. Bununla birlikte kurumsallaşmış, çok uluslu e-ticaret şirketleri, çeşitli ülkelerde download(indirme) işletmelerini hızlandırmak, daha güvenli hizmet sunabilmek, reklamcılık faaliyetlerini kontrol edebilmek ya da daha yerel hizmetler sunabilmek adına “übelemek” yoluna gidebilirler. Bu durumda yabancı ülkelerde bulunan e-ticaret şirketlerinin Türkiye’de übe açmaları halinde, diyelim ki Türkiye’den reklam geliri elde etmeleri halinde, bunların yükümlülükleri açısından Türk şirketlerinden farklılıkları olmayacaktır. Bu şirketlere genel hükümler uygulanacaktır.³²¹

Yabancı bir e-ticaret şirketi Türkiye’de bir übe açarsa, bu übenin her türlü faaliyetlerinden oluşan gelir, Türkiye’de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3/2 ve 3/3 ve 4’ncü madde hükümleri uyarınca, dar mükelleflerin elde ettiği ticari kazançlar kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, bu übeler, Türkiye’ye atfedilen kazançlarını yıllık beyanname düzenlemek yoluyla beyan edeceklerdir.³²²

Türkiye’de übesi bulunan yabancı e-ticaret şirketinin mukimi olduğu devlet ile Türkiye arasında bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması var ise, Türkiye’de ve yabancı ülkelerde yapılacak vergileme açısından anlaşma hükümlerine de bakmak gerekecektir.

Örnek 1- İnternet Ortamında Faaliyet Gösteren Sanal Şirketin Ülke Dışı Gelirleri; XYZ Web A.Ş. tüm dünyada hediyelik eşya satan Türkiye merkezli bir şirkettir. Bu sanal şirketin ne aktifine kayıtlı bir mal ne de bu malların depolandığı bir yeri mevcuttur. Şirket, satışlarını özellikle internet üzerinden gerçekleştirmektedir. Ürünler üretici ya da toptancı/Distribütörlerden alıcılara bilinen kargo taşımacılığıyla ulaştırılmaktadır. Satışların büyük bölümü Avrupa Birliği (AB) ülkelerindedir. Söz

³²¹ AKBULUT, Akın, a.g.e, s.172.

³²² AKBULUT, Akın, a.g.e, s.170.

konusu irketin Türkiye'deki mukim di er irketlerden farkı olmayıp Türkiye'deki vergi kanunları çerçevesinde vergilendirilecektir.³²³

Örnek 2- nternet Ortamında Faaliyet Gösteren Sanal irketin Ülke Dı ı ube Gelirleri ve Vergi Sorumlulukları; Yukarıdaki örnekte verdi imiz irketin Almanya'da bir ubesinin var oldu unu ve bu ubedeki elemanlarınca Almanya'da sunucu(Server) i ettiklerini ve irketin i ini Almanca bir web sitesi ile sürdürdüklerini varsaydı ımızda; anılan irketin Almanya'daki ubesinden aktif olarak ticari bir faaliyet yürütmekte ve anla maya göre bir i yerine sahiptir. Bu durumda, irketin Almanya'da elde etti i gelirleri de dahil tüm gelirleri nedeniyle tam mükellef olarak Türkiye'de; yalnızca Almanya'daki faaliyetlerinden elde etti i gelirlerden dolayı Almanya'da vergilenmesi söz konusu olacaktır. Söz konusu irket aynı zamanda Almanya'daki ubesinden e er ba ka ülkelere bir satı yaparsa, bu satı lar dolayısıyla da yine Almanya'da vergilendirilecektir.³²⁴

Ayrıca XYZ Web A. . Türkiye'de verece i beyanname üzerinden, yabancı ülkelerde ödedi i vergileri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'ncü maddesi gere ince mahsup edebilecektir. Ayrıca yukarıda ifade edildi i üzere iki ülke arasında yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması(ÇVÖA) hükümlerinde dikkate alınması gerekmektedir.

4.3.1.4. Daimi Temsilci

Daimi temsilci konusunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'ncü maddesinin 4 numaralı fıkrasında 193 sayılı GVK'na atıfta bulunulmu tur.

GVK'nun 8'nci maddesinde yer verilen *“daimi temsilci, ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acente durumunda bulunan, temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak ve kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler ile ma aza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı*

³²³ AKBULUT, Akın, a.g.e, s.172–173.

³²⁴ AKBULUT, Akın, a.g.e, s.173.

olarak mal bulunduranlar”³²⁵ ekinde sayılmı tır. Kanun hükmünden de anla ılaca ı üzere daimi temsilciler yetki bakımından ba ımlı yardımcı statüsündedirler. Bu bakımdan internet servis sa layıcılarının durumu ile hiçbir biçimde ilgili de ildir.

4.3.1.4.1. Türkiye’de Acentesi Olan Yabancı nternet irketi

Uluslararası vergilendirmede devletlerin mali egemenliklerini kullanmalarıyla ilgili iki temel ilke bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununa (KVK) göre kanuni veya i merkezi Türkiye olan kurumlar, gerek Türkiye içerisinde gerekse de Türkiye dı nda elde ettikleri kazançları üzerinden “tam mükellef olarak” vergilendirilirler. Bunun için, Türkiye’de kanuni veya i merkezlerinden birine sahip olunması yeterlidir. Buna kar ılıklı kanuni ve i merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar ise sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellef olarak vergilendirilirler. Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uygun olarak Türkiye’de “i yeri olan” veya “daimî temsilci” bulunduran yabancı kurumlar tarafından, bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan i lerden elde edilen ticari kazançların vergisi, sadece bu kazançlarla sınırlı olmak üzere Türkiye’de ödenir.³²⁶

Türkiye’de ticari faaliyette bulunan dar mükellef yabancı bir kurumun VUK’nun 156’ncı maddesine göre i yeri ya da Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 8’inci maddesine göre belirlenen daimi temsilcisi aracılı ıyla elde etti i gelirler, yine sadece bu gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye’de vergilendirilir ve bu mükellefler, elde ettikleri bu kazançları için kurumlar vergisi beyannamesi verirler. yeri ya da daimi temsilci aracılı ıyla elde edilen bu gelirlerin, kurumlar vergisi dı nda ana merkeze aktarılması sırasında KVK’ya göre ayrıca herhangi bir stopaj yapılması söz konusu de ildir. Di er taraftan, bu gelirlerin vergilendirilmesiyle ilgili olarak ayrıca ilgili ülkelerle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anla maları (ÇVÖA) hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.³²⁷

³²⁵ GVK, md.8

³²⁶ ÖZ, Semih, “Twitter’ın Vergilendirilmesi”, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=88> , (E.T.:09.07.2014).

³²⁷ ÖZ, Semih, “Twitter’ın Vergilendirilmesi”, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=88> , (E.T.:09.07.2014).

Geleneksel ticaret yöntemlerine göre; dar mükelleflerin vergilendirilmeleri ile ilgili kuralların genel çerçevesi böyle olmakla birlikte, sanal dünya söz konusu oldu u zaman bu ko ullar de i mekte ve özellikle i yerinin tanımında ya anan sorunlar nedeniyle sanal tüccar, sabit bir i yerine ya da daimi temsilciye sahip olmadan bir ülkede faaliyette bulunulabilmekte, devletlerin vergilendirme yetkisinin ba ladı ı gümrük hattından aynı gün içerisinde binlerce defa geçebilmektedir. Bu durumda, devletler, vergilendirme sorunlarıyla kar ı kar ıya kalmaktadır. Bunun çarpıcı örnekleri, bütün Dünyada oldu u gibi Türkiye’de de sıkça gündeme gelmektedir. Örne in Türkiye’de yerle ik vergi mükelleflerinin yurt dı ında bulunan i letmelere reklam vermeleri ve bu reklamların Türkiye’de yerle ik olan ki ilerinin gezdikleri Twitter, Google ya da Facebook gibi internet sayfalarında görülmeleri durumunda, bu hizmetleri sa layanlar Türkiye’de faaliyette bulunmakta, gelir elde etmekte ancak Türkiye’de i yeri ya da daimi temsilciye sahip olmamaları durumunda vergi ödememektedirler. Di er bir ifadeyle, reklamlardan Türkiye’de yararlanıldı ı için faaliyette bulunma yeri Türkiye’dir ve gelir Türkiye’de elde edilmi sayılmaktadır. Bu durumda, sunucuların bulundu u yerin mi yoksa internet sayfasına eri enlerin buldukları yerin mi i yerinin tespitinde dikkate alınaca ı, üzerinde tartı ılan bir konudur. Ancak u durum gerçek ki devletler, bu faaliyetlerden dolayı kurumlar vergisi ve katma de er vergisi yönünden vergi kaybına u ramaktadır.³²⁸

Yukarıda de inilen sıkıntılar nedeniyle e-ticarette acente konusu gündeme gelmektedir. 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer verildi i üzere acente; “*Ticari mümessil, ticari vekil, satı memuru veya i letmenin çalı anı gibi i letmeye ba lı bir hukuki konuma sahip olmadığınız, bir sözleşmeyle dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir i letmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir.*”³²⁹ İlgili kanun maddesinde yer verilen tanım geleneksel yöntemler ile çalı maya devam eden i letmeler için tanımlanmı olup e-ticarette bulunan i letmeler için herhangi bir tanımlamada bulunulmamı tır. Bu açıdan a a ıda e-ticarette acente konusu ele alınmaya çalı ılacaktır.

³²⁸ ÖZ, Semih, “Twitter’ın Vergilendirilmesi”, <http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=88> , (E.T.:09.07.2014).

³²⁹ 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

4.3.1.4.2. Ba ımlı Acente

Yabancı bir ırket kendi ba ına Türkiye’de faaliyette bulunamaz. Faaliyetlerini ancak “kendine ba ımlı” bir acente yardımıyla sürdürebilir. Türkiye’deki ticari faaliyet, acentenin “dikkate de er, devamlı ve düzenli” faaliyetiyle sonuçlanabilir. Bununla birlikte bu faaliyetler, genellikle Türkiye’de ba ımlı bir acente tanımı için yeterli de ildir, me erki:³³⁰

1. Acente, faaliyetleriyle ana ırketle ba lantılı anla maları sonuçlandırmaya yetkilidir.
2. Ana ırket, acentenin faaliyetlerini kontrol hakkına sahiptir ve
3. Ana ırket ve acente arasında itibara/emanete dayalı bir ili ki vardır.

E er internet ırketi Türkiye’de kendi adına çalı anlara sahip ise bu ırket kesinlikle Türkiye’de bir ticari faaliyete sahiptir. Daimi temsilci(ba ımlı bir acente) de aynı sonucu do urur. Ba ımlı acente, yabancı ırketin daimi temsilcisi olacaktır. Bu “kalıcı yer” tanımı OECD Model Anla ması (5(5,6))’nda da mevcuttur.³³¹

4.3.1.4.2.1. Sanal Acentenin (Software Agents)Varlı ında Mükellefiyet Durumu

Sanal acentenin varlı ı halinde mükellefiyet durumunun nasıl olaca ına ili kin açıklamalara a a ıdaki örnek üzerinde yer verilmi tir.

Örnek; Spareparts GMBH, büyük bir Alman oto yedek parça da ıtım ırketidir. ırket, özellikle eski model Mercedes yedek parçalarını satmaktadır. ırketin mü terileri, bütün dünyadaki oto tamircileridir. Alman ırketi Türkiye’deki i lemlerini Türkiye’de bir ube açıp personel istihdam ederek sa lamı tir. Bununla birlikte ırket, maliyetleri azaltmak ve hizmetleri daha etkin kılmak için yazılım acente kullanmaya karar vermi tir. Acente, tamircilerin bilgisayarına bir yazılım yüklenerek kurulur. Bu yazılım Alman ırketinin web sunucusuna internet yoluyla ba lanarak güncellenir. Bu yazılım acente, mü terilere parçaları temin, sorulara cevap verme, pazarlık hususları,

³³⁰ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.175

³³¹ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.175

Alman irketi ile yapılmı anla maları sonuçlandırma ve kargoya verilecek ürünleri ayarlama hususlarında yardımcı olmaktadır. Alman irketinin eleman çalı tırdı ı acentesi nedeniyle Türkiye’de vergilendirilmesi söz konusudur. Ancak elde etti i ticari kazancı Almanya – Türkiye ÇVÖA’na göre de erlendirilecektir. Buna göre; ortada “kalıcı yerle iklik (Permanent Establishment)” yoksa vergileme de olmayacaktır. Kalıcı yerle ikli i ise “ki i” gerçeikle tirecektir. Öyle görölüyor ki yazılım acente, “kalıcı yerle ikli in” “ki i” olma vasfı hariç, di er ö elerini ta ımaktadır. Bu nedenle anla ma ülkeleri arasında “yazılım acente” kalıcı yerle iklik sa lamadı ı için vergilemeye de neden olmayacaktır.³³²

4.3.1.4.3. Ba ımsız Acente

Yukarıda 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun acentenin tanımına ili kin maddesinde yer verildi i üzere; ticari mümessil, ticari vekil, satı memuru veya i letmenin çalı anı gibi i letmeye ba lı bir hukuki konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir i letmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye acente denir. Tanımdan da anla ılaca ı üzere, acente müvekkili ile yapaca ı bir sözleşme (acentelik sözleşmesi) uyarınca, belirli bir yer veya bölgede, daimi olarak müvekkilinin ticari i letmesiyle ilgili olan sözleşmelere aracılık edecek veya bu sözleşmeleri müvekkili adına yapacaktır. Ba ımsızlık; Kanunda “Ticari mümessil, ticari vekil, satı memuru veya i letmenin çalı anı gibi i letmeye ba lı bir hukuki konuma sahip olmaksızın” ifadesinden anla ılaca ı üzere, acente müvekkilinden ba ımsız olarak faaliyet gösterir. Acentenin gerekli durumlarda müvekkiline haber verme veya müvekkilinden talimat alma yükümlülüklerinin olması, onun ba ımsızlı ına zarar vermez. Acente, kendi i letme düzenini ve çalı ma saatlerini kendisi düzenler. Bu hususta müvekkilinden emir ve talimat almaz. Acente, i letmesinde kendi ihtiyacı olan i çileri istihdam eder, i letmesiyle ilgili defter ve kayıtları kendisi tutar.³³³

³³² AKBULUT, Akın, a.g.e., s.175,176

³³³ “Türk Hukukunda Acentelik ve Acentenin Borçları”
,http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1771.htm, (E.T.: 10.07.2014).

“ABD’nde ba ımsız acente kullanmak, kendi ba ına bir irketi ABD’ndeki i leri dolayısıyla vergilemeye yetmez.

.... e er ba ımlı yerel irket düzenli olarak ba lı bulundu u yabancı grup irketi adına görü meler yapıp kontratlar imzalıyorsa veya yabancı ana irketi adına düzenli envanter tutuyor, emirlerini yerine getiriyorsa, yardımcı/ba ımlının i yaptı ı yer, yabancı grup irketinin sabit/daimi i yeri olarak muamele görecektir, me er ki ba ımlı irket ba ımsız bir acente olmasın.”³³⁴

4.3.1.4.4. Destek Hizmetleri

Türk mevzuatında destek hizmetlerine yer verilmemi olup a a ıda ayrıca yer verilen Danı tay’ın emsal kararlarından da görülece i üzere söz konusu destek hizmetleri daimi temsilcilik olarak dikkate alınmı tır.

ABD Hazinesine göre, bir acente tarafından yabancı irket için ortaya konan pazarlama ve destek hizmeti varsa “ba ımlı acente” ili kisi mümkündür.³³⁵

Danı tay verdi i kararlarında Türkiye’de merkez ve ubesi bulunmayan ticari i letmelerin nam ve hesabına muamelelerde bulunan kimseleri Gelir Vergisi Kanunu’na göre daimi temsilci olarak kabul etmi tir:

Danı tay 4’ncü Daire’nin 3935 Karar ve 2143 Esas No’lu 01.11.1996 tarihli kararında özetle; “Yurt dı ndan Türkiye’ye yönelik televizyon yayınıyla u ra an yabancı kurum ile bu yayının reklam temini ve pazarlamasıyla u ra an irketin, ortak yapılarının niteli i itibariyle daimi temsilcilik kapsamında de erlendirilmesinin gerekli oldu u, ancak faaliyet özelli inin ticari kazancın tespitinde dikkate alınması gerekti i....” ifade edilmi tir. Aynı ekilde, Danı tay 7’nci Daire’nin 1994 Karar ve 1992 Esas No’lu 21.02.1994 tarihli kararında da özetle “Merkezi yurt dı nda bulunan firma adına Türkiye’de i lem yapan ki inin daimi temsilci kabulü suretiyle, anılan

³³⁴ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.176.

³³⁵ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.176.

firmaya yapılan tarhiyatın bu ki i adına salınmasında isabetsizlik bulunmadı ır” ifade edilmi tir.³³⁶

Zira 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 103’ncü maddesi gere ince Türkiye’de merkez veya ubesi bulunmayan yabancı tacirlerin nam ve hesabına ülke içinde i lemlerde bulunanlar da acente hükümlerine tabi oldu u belirtilmi tir.

4.3.1.5. rtibat Büroları

4875 Sayılı Do rudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan Do rudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeli i gere ince “yabancı ülke kanunlarına göre kurulmu irketlerin Türkiye’de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat büroları kurabilecekleri belirtilmi tir.”³³⁷

Dolayısıyla irtibat büroları, ticari faaliyetler dı nda, Türkiye’deki tedarikçilerin kalite ve standart açısından kontrolü, denetimi ve tedarikçi temini, haberle me ve bilgi aktarımı, planlama ve ara tırma yapma gibi görevlerde bulunmak amacıyla ana irkete ba lı temsilcilikler ekinde tanımlanmaktadır. rtibat bürolarının ticari ve di er gelir getirici faaliyetler ile izin konusu dı nda bir faaliyette bulunmamaları halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmemektedir. Ayrıca irtibat bürosuna ili kin tüm masraflarda yurt dı nda bulunan ana irket tarafından sa lanmaktadır.

4.3.1.6. Depolar

Türkiye’de mevcut uygulanmakta olan vergi kanunlarına göre depolar i yeri olarak kabul edilmemektedir. Bu açıdan fiziki ma azalar için i yeri olarak kabul edilmeyen depolar e-ticaret yapan i letmeler içinde i yeri olarak nitelendirilmeyecektir.

Örnek; Bestseller Co. kendi web sayfasından, internet üzerinden kitap satı ır yapan bir ngiliz irketidir. irket Türkiye dı ndaki bir sunucu kullanarak faaliyetini göstermekte ve Türkiye’de herhangi bir ikiz (mirror) siteye sahip de ildir. irket

³³⁶ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.176

³³⁷ 4875 Sayılı Do rudan Yabancı Yatırımlar Kanunu

satı larının önemli bir bölümünü Türkiye'ye yapmaktadır. Ayrıca bunun için de Eski ehir'deki deposunu kullanmaktadır. Türkiye ile ngiltere arasında imzalanan ÇVÖA'na göre sipari ler için kullanılan söz konusu depo, “yerle iklik” sonucunu do urmayacaktır.³³⁸

Bu konuda Danı tay 9'ncü Dairesi'nin 2673 Karar ve 877 Esas No'lu 14.10.1986 tarihli kararında özetle “Tek bir binadan olu an deponun bir i yeri olarak vergilendirilmesi, depo içindeki bölmelerin ayrı bir i yeri sayılamayaca ı”; Danı tay 3'ncü Dairesi'nin 249 Karar ve 858 Esas No'lu 04.02.1998 tarihli kararında da özetle “in aat antiyelerinin ayrı bir i yeri kabul edilmeyece i” hükümleri örnek gösterilebilir.³³⁹

4.3.1.7. kiz Sunucular (Mirror Servers)

E-ticaret i letmeleri dosya indirme hızını arttırabilmek için hedef pazarlara ikiz sunucular (yansıtma siteler) yerle tirmektedirler.³⁴⁰ Bu durumda ana sunucu ikametgah devletinde bir vergi cennetinde tutulmak kaydıyla, ikiz sunucuları sadece hazırlayıcı ve yardımcı faaliyet için kullanmak mümkündür. Böyle bir durumda kaynak devletindeki sunucu web sayfası ile sadece reklam yapabilecek ve sipari leri geçici olarak sunucuda önbelle e alabilecek (Cache) ve ana sunucuya aktarabilecektir. Ayrıca e-ticaret kurumları, i letmede gerçekte tirdi i fonksiyonlarını birçok sunucu arasında da ıtabilmektedir. Bu sunucuların her birinin farklı bir devlete yerle tirilerek, faaliyeti belirli bir ülkede yardımcı ve hazırlayıcı faaliyet düzeyinde tutmak mümkündür. Bu durumda da internet ortamında ana merkez- ube ekindeki klasik bir örgütlenme biçiminden söz edilmesi ve dolayısıyla da fonksiyon ve i levlerin ortaya konulması güçle ecektir.

³³⁸ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.177-178.

³³⁹ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.178.

³⁴⁰ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.178.

4.3.1.8. Acente Olarak Barındırma ve Servis Sağlayıcılığı Hizmetleri

Kendi başlarına internet servis sağlayıcılığı (ISP) ve hosting hizmetleri mekanik hizmetlerdir ve tek başlarına bir acente ile kişi doğurmazlar. Bununla birlikte eğer bir acente ile kişi varsa, tabii ki internet servis sağlayıcılığı veya barındırma hizmeti de acentelik vasfını pekiştirecektir. Örneğin yabancı ülkelere bilgisayara aktarılmış kaynakları sağlayarak, pazarlama ve destek hizmetleri sağlayan Türkiye merkezli olan kişiler, sunucular ve diğer servis sağlayıcılar, dar mükellef açısından Türkiye’de elde edilmiş ticari kazançları ona sağlayanlar olabilir ve bunlar da dar mükellefin başlıca acentesi/daimi temsilcisi ile levini görebilirler. Özetle, yukarıda sayılan artları haiz dar mükellef bir gerçek kişi veya kurumun Türkiye’de gerçekleştirdiği elektronik ticaret sonucunda elde ettikleri gelirler dar mükellefiyet esasında vergilendirilecektir.³⁴¹

³⁴¹ AKBULUT, Akın, a.g.e., s.178,179

4.4. TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Açısından E-Ticaretin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Vaka Çalışması

Aşağıda TMS 12 açısından elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesine ilişkin örnek uygulamaya yer verilmiştir;³⁴²

E-Ticaret Sepeti A.Ş. 31.12.2013 Tarihli Bilançosu

Aktif		Pasif	
Kasa	10.000,-	Satıcılar	370.000,-
Banka	190.000,-	Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	100.000,-
Menkul Kıymetler	200.000,-	Kıdem Tazminatı Karlı 1	80.000,-
Alacaklar	400.000,-	Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	200.000,-
Stoklar	300.000,-	Sermaye	320.000,-
Diğer Dönen Varlıklar	10.000,-	Yedek Akçeler	50.000,-
Maddi Duran Varlıklar	200.000,-	Geçmiş Yıl Zararları(-)	20.000,-
Birikmiş Amortismanlar(-)	40.000,-	Dönem Kârı	250.000,-
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	80.000,-		
TOPLAM	1.350.000,-	TOPLAM	1.350.000,-

1. Şirketin menkul kıymetleri toplamı 200.000,- TL olup, bunun 100.000,- TL'si hisse senetlerinin değer artışıından kaynaklanmaktadır. Söz konusu değer artışı dönem sonunda gelir olarak kayıtlara alınmıştır.
2. Ticari alacaklar, reeskonta tabi tutularak 40.000,- TL'lik ikinci kırdırma hesaplanmış ve gider olarak kayda alınmıştır.

³⁴² KAVAK, Ahmet, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi" <https://www.vergiportalı.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=190>, (E.T. 02.01.2015).

3. İrket internet üzerinden ticaret yapmaya yeni ba ladı ndan satı lar istenildi i gibi gerçekle memi tir. Bu nedenle dönem sonunda stoklarının bir kısmının modasının geçmesi nedeniyle 50.000,- TL’lik de er dkl ü kar ılı ı ayrılmı tır.
4. 2013 yılında satın alınan maddi duran varlıkların maliyet bedeli 200.000,- TL’dir. Söz konusu maddi duran varlıkların yararlı ömürleri 10 yıldır. İrket vergi avantajı sa lamak amacıyla maddi duran varlıklara %40 oranında hızlandırılmı amortisman yöntemini uygulamı tır. Ancak İrketin maddi duran varlıkları finansal tablolarda, yararlı ömürleri üzerinden normal amortismanına tabi tutulmu tur.
5. İrket, elektronik ticarete uygun yeni ürün geli tirilmesine yönelik 2013 yılında yaptı ı harcamaların toplamı 100.000,- TL’lik kısmını aktifle tirmi ve dönem sonunda 20.000,- TL itfa payı ayırarak ilgili hesaplara gider kaydetmi olmasına ra men, harcamanın tamamını, vergi avantajı sa lamak amacıyla, vergilendirilebilir karın hesabında indirim konusu yapmı tır.
6. İrket, dövizli borçları nedeniyle yıl sonunda açıklanan T.C. Merkez Bankası döviz satı kurunu dikkate alarak de erlemesini yapmı ve hesaplanan kur farkı tutarını gider olarak kaydetmi tir. Ancak Vergi Usul Kanunu uyarınca dövizli borçlar alı kuru ile de erlenmesi gerekti inden, iki de erleme kuru arasındaki 20.000,- TL’lik fark, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmi tir.
7. İrket 31.12.2013 tarihinde muhasebe politikası olarak kıdem tazminatı kar ılı ını TMS/TFRS’lere uygun ekilde hesaplayıp, muhasebele tirme kararı almı tır. Yapılan hesaplamalara göre; söz konusu tarihte olu an toplam yük 80.000,- TL’dir. İrketin kar ılık ayırmak suretiyle gider yazdı ı söz konusu tutar vergi kanunları gere ince gider olarak kabul edilmemektedir.
8. İrket 2013 yılı içerisinde 10.000,- TL tutarında gecikme faizi ödemi ve bir okul aile birli ine 5.000,- TL tutarında ba ı ve yardımda bulunulmu tur. Her iki tutarda Vergi Usul Kanunu uyarınca gider olarak kabul edilmemektedir.
9. İrketin 2012 yılından devreden 20.000,-TL tutarında geçmi yıl karları bulunmaktadır.
10. Bilanço tarihi itibariyle kurumlar vergisi oranı %20’dir.

11. irketin 31.12.2013 tarihi itibariyle raporlanan finansal tablolarındaki vergi öncesi kârı 250.000,- TL olup, bu kâr üzerinden hesaplanan 49.000,-TL tutarındaki kısım vergi kar ılıkları hesabına kaydedilmi tir.

Söz konusu kurumlar vergisi kar ılı mın hesaplaması a a ıdaki gibidir;

DÖNEM T CAR KÂRI	:	250.000,-TL
laveler	:	15.000,-TL
— Gecikme Faizi	:	10.000,-TL
— Ba ı ve Yardımlar	:	5.000,-TL
KÂR ve LAVELER TOPLAMI	:	265.000,-TL
Mahsup Edilecek Geçmi Yıl Zararları	:	20.000,-TL
Kurumlar Vergisi Matrahı	:	245.000,-TL
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (Vergi Kar ılı ı) (245.000,-x %20)	:	49.000,-TL

Yukarıda yer verilen veriler ı ında, aktif kalemler ile pasif kalemlerin muhasebe de erleri ile vergi de erleri arasında olu an vergilendirilebilir geçici farklar(VGF) ile indirilebilir geçici farkları(GF) ve bu farklar üzerinde hesaplanan ertelenmi vergi yükümlülükleri(EVY) ve ertelenmi vergi varlıkları(EVV) a a ıdaki tabloda gösterilmi tir.

Hatırlanaca ı üzere;

Aktiflerde;		
Vergi De eri > Muhasebe De eri	ndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Varlı ı
Vergi De eri < Muhasebe De eri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü
Pasiflerde;		
Vergi De eri > Muhasebe De eri	Vergilendirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü
Vergi De eri < Muhasebe De eri	ndirilebilir Geçici Fark	Ertelenmi Vergi Varlı ı

Örnek Vakaa Verilerinin Muhasebele tirilmesi;

1.)

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
110 Hisse Senetleri	100.000,-	
648 Borsa De er Artı Kazançları		100.000,-

960 Matrahtan ndirimler 961 Matrahtan ndirim Alacaklı Hesabı	100.000,-	100.000,-
691.30. Ertelenen Vergiler Gider Etkisi (-) 483.20. Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü (Hisse Senetleri De er Artı Kazançları) (100.000 x 0,20)	20.000,-	20.000,-

2.)

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
657 Reeskont Faiz Giderleri 122 Alacak Senetleri Reeskontu	40.000,-	40.000,-
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı	40.000,-	40.000,-
283.20. Ertelenmi Vergi Varlı ı (Alacak Senetleri Rees.) 691.10. Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+)(40.000 x 0,20)	2.000,-	2.000,-

3-)

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
157 Di er Stoklar Hesabı 150 Stoklar Hesabı	50.000,-	50.000,-
654 Kar ılıık Giderleri Hesabı 158 Stok De er Dü üklü ü Kar ılı ı Hesabı	50.000,-	50.000,-
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı	50.000,-	50.000,-
283.20. Ertelenmi Vergi Varlı ı (Alacak Senetleri Rees.) 691.10. Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+)(50.000 x 0,20)	10.000,-	10.000,-

4.)

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
257 Birikmi Amortismanlar Hesabı Maddi Duran Varlıklar Hesabı	60.000,-	60.000,-

960 Matrahtan ndirimler 961 Matrahtan ndirim Alacaklı Hesabı	60.000,-	60.000,-
691.30. Ertelenen Vergiler Gider Etkisi (-) 483.20. Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü (Hisse Senetleri De er Artı Kazançları) (60.000 x 0,20)	12.000,-	12.000,-

5.)

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
Ar-Ge Giderleri Hesabı Maddi Duran Varlıklar Hesabı	80.000,-	80.000,-
960 Matrahtan ndirimler 961 Matrahtan ndirim Alacaklı Hesabı	80.000,-	80.000,-
691.30. Ertelenen Vergiler Gider Etkisi (-) 483.50. Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü (Geli tirme Giderleri) (80.000 x 0,20)	16.000,-	16.000,-

6.)

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
656 Kambiyo Zararları Hesabı 320 Satıcılar Hesabı	20.000,-	20.000,-
970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler 971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı	20.000,-	20.000,-
283.60. Ertelenmi Vergi Varlı ı (Kur Farkından Kaynak.) 691.10. Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+)(20.000 x 0,20)	4.000,-	4.000,-

7.)

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
654 Kar ılıklı Giderleri Hesabı 372 Kıdem Tazminatı Kar ılı ı	80.000,-	80.000,-

970 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	80.000,-	
971 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Alacaklı Hesabı		80.000,-
283.10. Ertelenmi Vergi Varlı ı (Kıdem Tazminatı Kar ılı ından Kaynaklanan)	16.000,-	
691.10. Ertelenen Vergiler Gelir Etkisi (+)(80.000 x 0,20)		16.000,-

8.) Bu maddede yer verilen gerek gecikme zammı ve gerekse ba ı ve yardımlar kanunen kabul edilmeyen giderler oldu undan sürekli farkları olu turmaktadır. Bu nedenle bu madde için herhangi bir muhasebesel kayıt yapılmayacaktır.

Aktif

	TMS De eri	Vergi De eri	Geçici Farklar	Ertelenmi Vergi
Kasa	10.000,-	10.000,-	---	---
Banka	190.000,-	190.000,-	---	---
Menkul Kıymetler	200.000,-	100.000,-	100.000 (VGF)	20.000 (EVY)
Alacaklar	400.000,-	440.000,-	40.000 (GF)	8.000 (EVV)
Stoklar	300.000,-	350.000,-	50.000 (GF)	10.000 (EVV)
Di er Dönen Varlıklar	10.000,-	10.000,-	---	---
Maddi Duran Varlıklar	200.000,-	200.000,-	---	---
Birikmi Amortismanlar(-)	20.000,-	80.000,-	60.000 (VGF)	12.000 (EVY)
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	80.000,-	0,-	80.000 (VGF)	16.000 (EVY)
TOPLAM	1.350.000	1.220.000	150.000 (VGF)	30.000 (EVY)

Pasif

	TMS De eri	Vergi De eri	Geçici Farklar	Ertelenmi Vergi
Satıcılar	370.000,-	350.000,-	20.000 (GF)	4.000 (EVV)
Vergi Kar ılıkları	49.000,-	49.000,-	---	---
Di er Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	100.000,-	100.000,-	---	---
Kıdem Tazminatı Kar ılı ı	80.000,-	0,-	80.000 (GF)	16.000 (EVV)
Di er Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	200.000,-	200.000,-	---	---
Sermaye	320.000,-	320.000,-	---	---
Yedek Akçeler	50.000,-	50.000,-	---	---
Geçmi Yıl Zararları(-)	20.000,-	20.000,-	---	---
Dönem Net Kârı	201.000,-	201.000,-	---	---
TOPLAM	1.350.000	1.250.000	100.000 (GF)	20.000 (EVV)

Ertelenmi Verginin Hesaplanması:

Net Geçici Farklar = Aktif Farklar Toplamı – Pasif Farklar Toplamı

Net Geçici Farklar = 150.000 – 100.000 = 50.000,- TL(Vergilendirilebilir Geçici Fark)

Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü = Vergilendirilebilir Geçici Fark x %20 (Vergi Oranı)

Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü = 50.000,- x %20 = 10.000,- TL

Ödenecek Kurumlar Vergisi Hesabı

<u>Ticari Kâr</u>	250.000,- TL
<u>laveler</u>	245.000,-TL
Reeskont Gideri	40.000,- TL
Stok De er Dü üklü ü	50.000,-TL
Amortisman Gideri	60.000,-TL
Kıdem Tazminatı Kar ılı ı	80.000,- TL

Gecikme Faizi	10.000,-TL
Ba ı Ve Yardımlar	5.000,-TL
<u>ndirimler</u>	300.000,- TL
Hisse Senedi De er Artı ı	100.000,- TL
Ar-Ge Gideri	100.000,- TL
Vergisel Amortisman Gideri	80.000,- TL
Geçmi Yıl Zararları	20.000,- TL
<u>Mali Kâr</u>	195.000,- TL
<u>Hesaplanan Kurumlar Vergisi</u>	39.000,- TL

Gelir Tablosu Vergi Kar ılı ı Hesabı :

Vergi Öncesi Kâr(Ticari Kâr)	250.000,-TL
Vergi Kar ılı ı	49.000,-TL
—Ödenecek Kurumlar Vergisi	39.000,-TL
—Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü	10.000,-TL
Vergi Sonrası Ticari Kâr	201.000,- TL

Vergi Kar ılı ı Ve Ertelenmi Vergi Yükümlülü ünün Muhasebe Kaydı:

Tarih: 31.12.2013		
Hesap Adı	Borç	Alacak
691 Dönem Vergi ve Di er Yükümlülükleri (Hesaplanan Kurumlar Vergisi)	49.000,-	
* 691.00 Yasal Vergi Kar ılı ı 39.000,		
* 691.30 Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü 10.000,-		
370 Dönem Karı Vergi ve Yasal Yük. Kar ılı ı Hesabı		39.000,-
483 Ertelenmi Vergi Yükümlülü ü Hesabı		10.000,-

SONUÇ

20. yüzyılın sonları 21. yüzyılın başlarında bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler neticesinde birçok yeni sektör meydana gelmiştir. Bilişim çevrelerinde “ikinci sanayi devrimi” olarak adlandırılan internet bu gelişimin en büyük kaynağıdır. İnternetin hayatımıza girmesi ile birlikte birçok yeniliği de beraberinde getirmiştir. Bunlardan birisi klasik ticaret kalıplarının dışına çıkan elektronik ticaret kavramının hayatımıza girmesidir. Mal ve hizmetlerin üretim, tanıtım, satış, sigorta, dağıtım ve ödeme işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılması olan elektronik ticaretin, ülke ekonomileri üzerinde birçok yararı bulunduğu gibi çeşitli sakıncaları da bulunmaktadır.

Dünya’da internet kullanımındaki artışa paralel olarak elektronik ticaret kullanım hacminin de hızlı bir yükseliş içinde olduğu gözlemlenmektedir. Aynı şekilde elektronik ticaret hacminin toplam ticaret hacmi içindeki payının her geçen gün hızla arttığı görülmektedir. Böylesine büyük bir potansiyele sahip olan elektronik ticaret alanında, gerek firmalar arasında haksız rekabetin önlenmesi gerekse devletlerin vergilendirme açısından kayıplara uğramaması için ciddi küresel çabaların yapılması gerekmektedir. Zira küreselleşme ile birlikte internetin vergi politikası ve vergi hukuku alanında da önemli gelişimlere yol açacağı yadsınamaz bir gerçektir.

Teknolojik gelişmeler birçok yeniliği ve işlem yapma kolaylıkları sağlamasının yanında bazı sakıncaları da beraberinde getirmektedir. Özellikle mükelleflere vergiden kaçınma veya kaçırma konusunda yeni kolaylıklar sağlamasının yanında vergi idaresinin denetim olanağını da güçlendirmektedir. Aynı zamanda elektronik ticaret ülkeler arasında vergileme hakkının bölünümü konusunda da çeşitli sorunlara da yol açmaktadır. Her ne kadar ülkeler arasında gerçekleştirilen çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılsa dahi bu sorunun önüne geçilememektedir. Sonuç olarak ülkelerce tahsil edilecek vergi diliminin küçülmesinin yanında söz konusu vergi diliminden hangi ülkenin ne kadar pay alacağı sorunu gündeme gelmektedir. Zira birçok gelişmiş ülkede olduğu gibi Türkiye’de de vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler

internet teknolojisinin varlığından önceye dayanmaktadır. Bu açıdan ülkelerin söz konusu bu yeni düzende hangi ilkelere göre vergiden pay alacakları vergi hukukunun öncelikli konuları arasında yer almak zorundadır.

Yukarıda yaptığımız açıklamalar doğrultusunda elektronik ticaretin küresel bir olgu olduğu ve bu itibarla elektronik ticaret ile bağlantılı diğer konularda olduğu gibi vergileme konusunda da dünya çapında bir çözüm bulunmasının zorunluluğu öne çıkmaktadır. Her ülkenin kendi başına geliştireceği çözümlerin diğer ülkeler tarafından benimsenmediği sürece sorunun çözümlenemeyeceği açıktır. Ayrıca, ortak çözüm arayışında vergi idarelerinin yanı sıra özel sektörün aktif katılımının ve katkısının sağlanması gerekmektedir.

Elektronik ticaretin vergilendirilmesine ilişkin sıkıntıların yanında Türkiye’de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile bütün işletmeler için uygulama zorunluluğu getirilen ancak bu konuda yetkili kılınan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan tebliğ ile belli hadleri sağlayan işletmeler olarak değiştirilen Türkiye Muhasebe Standartları uygulaması mevcut muhasebe uygulamalarımıza bazı önemli farklılıklar getirmektedir. Bunlardan en önemlilerinden biri de TMS 12 Gelir Vergileri Standardıdır. Söz konusu standarda göre, vergi hesaplaması vergi mevzuatımızın aksine mali kar yerine muhasebe karı (ticari kar) baz alınarak yapılmaktadır. Söz konusu farklılıklar ele alındığında vergi matrahlarının doğru hesaplanabilmesi için mevcut uygulama olan Vergi Usul Kanunu(VUK) ile gelecek dönemlerde uygulaması düşünülen TMS 12 Gelir Vergileri Standardı arasında oluşan uygulama farklılıklarının iyi bilinmesi ve doğru bir şekilde vergi matrahı hesaplanmasının önem arz ettiği görülmektedir.

Yukarıda dört bölüme ayırmak suretiyle yaptığımız çalışmada; öncelikle Türkiye’de mevcut olan vergilendirme sistemi üzerinde durulmuş ve TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile karlaştırılabilirliği açısından kurumların nasıl vergilendirildiği örnek uygulamalar ile açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde ise TMS 12 Gelir Vergisi Standardına yer verilmiş ve özellikle Türkiye’deki uygulamalara getirmiş olduğu geçici ve sürekli fark kavramları ile ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi borcu kavramları üzerinde açıklamalarda bulunulmuş ve örnek uygulamalara yer

verilmi tir. Ayrıca bu bölümde TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile Türkiye’de mevcut uygulanan Tek Düzen Hesap Planına yeni hesapların eklenmesi gereklili inden bahsedilmi ve Türkiye’deki uygulamalar ile pek çok farklılı ının oldu u görülmü tür. Üçüncü bölümde ise çok hızlı geli meler göstermekte olan elektronik ticaret kavramı açıklanmaya çalı ılmı tir. Yaptı ımız açıklamalardan da görülece i üzere elektronik ticaret oldukça teknik ve geni bir kavramdır. Çalı mamızın dördüncü yani son bölümde ise elektronik ticarete mükellefiyet kavramına ve e-ticaretin nasıl vergilendirilece i konusuna yer verilmi ayrıca TMS 12 Gelir Vergileri Standardı açısından elektronik ticaretin muhasebeleştirilmesinin nasıl olaca ı konusu örnek uygulama ile ele alınmaya çalı ılmı tir.

Sonuç olarak elektronik ticaret mevcut piyasalara yep yeni bir i yapma modeli sundu u gibi çe itli sıkıntıları da beraberinde getirmektedir. Bu sıkıntıların neler oldu u bilgisine çalı mamızda yer verilmi tir. Ayrıca Türkiye’de bütün i letmelerce uygulanması dü ünülen TMS 12 Gelir Vergileri Standardının uygulamacılarında da elektronik ticaretin nasıl muhasebeleştirilece i konusu çe itli tereddütlerin hasıl olmasına neden olmaktadır. Elbette ki söz konusu tereddütlerin olu ması gayet normaldir. Çünkü elektronik ticaret sadece Türkiye’deki uygulamalara farklılık getirmemektedir. Zira söz konusu tereddütlerin geli mi ülkelerde de oldu u bilinmektedir. Bu açısından elektronik ticarete olu an vergi sorunlarının çözümünde uluslararası bir uzla ma sa lanması gerekti i yadsınamaz bir gerçektir. Elektronik ticarete vergisel sorunları çözmek açısından önemli olan, e elektronik ticaretin geli imine engel olmayacak ekilde vergi hukuk ve politikalarının geli tirilebilmesidir. Elektronik ticaret hakkında gerekli hukuksal zeminin hazırlanması halinde muhasebeleştirilmesi konusundaki sorunlarında ortadan kalkaca ı dü ünülmektedir.

KAYNAKÇA

AKBULUT, Akın, **“Bilişim Ekonomisi ve E-Ticaret”**.Maliye Hesap Uzmanları Derneği. İstanbul. Mayıs 2007

AKDA, Zehra, (2013). **“TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Mali Tablolara Etkileri, Muhasebe Uygulamaları ve Bir Uygulama Örneği”**. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Okan Üniversitesi.

AKDOĞAN, Abdurrahman. (2006). **“Kamu Maliyesi”**. Gazi Kitabevi. Ankara. 2006. Genişletilmiş 11.Baskı.

AKDOĞAN, Nalan, **“UMS 12-Gelir Vergileri Standart Hükümlerine Göre Dönem Karından Hesaplanacak Vergi Giderinin Hesaplanması ve Erteleme Vergilerinin Muhasebeleştirilmesi”**. **“Muhasebe ve Denetim Bakışı”** Ocak 2006, Sayı:17

ALEXANDER David & CHER Simon, **“International Accounting/Financial Reporting Standards Guide”**, CCHA Wolters Kluwer Business, 2010.

ALPTÜRK, Ercan, **“Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi”**. Gelirler Kontrolörleri Derneği. İstanbul 2005.

AÖF, 10 Mart 2014, **“Sıra Sizde”**, <http://notoku.com/vergilerin-siniflandirilmesi/>

ARPACI, Atıl Ömer, **“Kurum Matrahının Tespitinde Giderler”**.Yaklaşım Yayınları. Ankara. 2008.

Bilgi Çabası. **“Türkiye’de İnternet Kullanıcı Sayısı Son 10 Yılda 2 Milyondan 35 Milyona Yükselerek Yüzde 1750 Arttı”**. 12 Eylül 2014. <http://sgb.kulturturizm.gov.tr/TR,15252/turkiyede-internet-kullanimi-yuzde-1750-artti.html>.

BALCI, Nurettin. **“Vergi Hukuku”**. Seçkin Yayıncılık. 8. Baskı. Ankara 2004.

BOZKURT, İbrahim, **“Türkiye Muhasebe Standartları İhtiyaca Uygun Olarak Seçilmiş Standartların Örnekler Yardımıyla Sistemik Anlatımı”**. Adalet Yayınevi. Ankara 2013.

ÇEVRE, Mehmet; BAL, Vedat. (2002)**“E-Ticaret ve KOBİ’lerin Geleceği”**. Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Bölümü. I. Ulusal Bilgi, Ekonomi ve Yönetim Kongresi – Bildiriler Kitabı. Kocaeli. 10-11 Mayıs 2002.

DİNDAR, Engin, **“Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri(TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”**. **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:28. Ocak-Haziran 2007.

Dünya Gazetesi. **“Elektronik hayatın damga vergisine etkileri”** 2 Nisan 2014.
<http://www.dunya.com/elektronik-hayatin-damga-vergisine-etkileri-155410yy.htm>.

EK C , Kenan Mehmet. **“ e-Ticaret”**. Sava Kitap ve Yayınevi. Ankara. 2013.

EL TA , Cemal. **“UFRS Uygulamaları”**. Hipotez Yayınları. Kasım 2011.

ENE, Selda. (2002). **“Elektronik Ticarete Tüketicinin Korunması ve Bir Uygulama”**. Pusula Yayıncılık. stanbul. Birinci Baskı.

GENÇO LU, Gücenme Ümit, **“Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar”**.Türkmen Kitabevi. stanbul 2007.

KANGAL, Esra, **“Muhasebe Uygulamaları Açısından İletmelerde Elektronik Ticaret”**. Yayımlanmamı Yüksek Lisans Tezi, 2010. Gaziosmanpa a Üniversitesi.

KARABULUT, Mehtap. (2009). **“Elektronik Ticaret Uygulamalarının Muhasebele tirilmesi Denetimi ve Vergi Sorunları”**. Yayımlanmamı Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi.

KAVAK, Ahmet, **“TMS12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi De eri le Muhasebe De eri Arasındaki Farklılıkların Analizi”**. VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu 02–06 Mart 2008 Antalya. Ankara SMMMO.

KAVAK, Ahmet, **“TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi De eri ile Muhasebe De eri Arasındaki Farklılıkların Analizi”**
<https://www.vergiportali.com/KoseYazilari.aspx?Type=YaziDetay&id=190>.

KIRBA , Sadık, **“Vergi Hukuku”**. Siyasal Kitapevi. 16. Baskı. Ankara. 2004.

KIRÇOVA, brahim, **“ nternette Pazarlama”**. Beta Basım Da ıtım, stanbul, 2005, 3.Baskı.

K LD , Yusuf, 20 Haziran 2014. **“Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Do uran Olay”**.
<http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/017/>.

‘Kurumlar Vergisi’.2 Mart 2014.<http://www2.aku.edu.tr/kgungor/KURUMLAR....doc>.

KÜÇÜK, Sema, (2007) **“2006 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu”**, Yaklaşım Yayıncılık.

LAUDON Kenneth C. & TRAVER Carol Guercio, **“ e-commerce business. teknoloji. society.”** Pearson Prentice Hall, 2008.

Maliye Hesap Uzmanları Derne i, **“Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012”**. Acar Basım. stanbul. 2012.

MANKAN, Esra, “**Yönetim ve Liderlik Seti E-Ticaret**”. İyazır Yayınları. Temmuz 2012. İkinci Baskı.

MACKENZ E Bruce; COETSEE Danie; NJ K ZANA Tapiwa; CHAMBOKO Raymod; COLYVAS Blaise & HANEKOM Brandon, “**nterpritation And Application of nternational Financial Reporting Standards**”, Wiley, 2012.

Olu Yayınları, “**Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**”. Form Ofset. Ankara. 2007.

ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın, “**Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**”. Gazi Kitabevi. Gözden Geçirilmiş 2. Baskı. Ankara 2008.

ÖRTEN, Remzi; KAVAL, Hasan; KARAPINAR, Aydın. “**Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**”. Gazi Kitabevi, 6. Baskı. Ankara 2012.

ÖRTEN, Remzi, KAVAL, Hasan, KARAPINAR, Aydın, “**Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları**”. Gazi Kitabevi. Ankara 2009.

ÖZ, Semih. “**Twitter’ın Vergilendirilmesi**”, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=88>. (E.T.:09.07.2014).

ÖZBAY, Sabahat; AKYAZI, Selma, “**Elektronik Ticaret(e-ticaret)**”. Detay Yayınları. Ankara. Eylül 2004

ÖZKAN, Azzem, “**TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertilenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları**”. **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Sayı 32. Ocak-Haziran 2009.

ÖZMEN, İsmail. “**A Ekonomisinde Yeni Ticaret Yolu e-ticaret**”. İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları Genel Kurulmuş 3. Baskı, 2009.

SAĞLAM, Necdet; ENGEL, Salim; ÖZTÜRK, Bünyamin. “**Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması**”. Maliye Hukuk Yayınları. İstanbul 2008. 2. Baskı.

SAYAR, Mehmet. “**Kurumlar Vergisi Matrah Tespitinde Temel Esaslar**”. <http://birlikforum.com/forum/index.php?topic=1953.0;wap2>. (E.T. 02.03.2014)

SCHNEIDER Gary P., “**Electronic Commerce**” Thomson Course Technology, 2003.

SELVİ TOPU, Mevlanur, (2010). “**TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ve Türkiye’deki Mevcut Uygulama ile Karşılaştırılması**” Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi. Muğla Üniversitesi.

SEZER, Ali. (2006). “**Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi**”. Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi.

SÖZER, Edim Güçlü; C VELEK, M. Emre, “**İnternet Ticareti Yeni Ekososyal Sistem ve Ticaret Noktaları**”. Beta Basım. İstanbul 2003.

SAYGIN, Mercan, (2006). “**Vergi Adaleti ve Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**” Yayınlanmamı Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi.

AVLI, Tuba, “**Kamu Gözetim Kurumu’nun Finansal Tablo Formatına Uygun Örneklerle Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları**”. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2014.

TARAKÇI, Selvi, (2006). “**E-Ticaretin Vergilendirilmesi ve Getirdiği Sorunlar**” Yayınlanmamı Yüksek lisans Tezi. Marmara Üniversitesi.

TA LIYAN, Mustafa, “**Elektronik Ticaret Kavramlar ve Uygulamalar**”. Sakarya Kitabevi. Kahramanmaraş 2006.

TEKİN, Cem, “**Kurumlar Vergisi Rehberi**”. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı 235, Nisan 2008.

TEKİN, Ömer, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Erteleme Verginin İncelenmesi ve Muhasebeleştirilmesi” **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2010, Sayı 2.

TOPSAKAL, Metehan, (2007). “**Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay**”. Yayınlanmamı Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi.

TUNCER TOKUR, Özlem. “**2006 Yılı Kurumlar Kazançlarının Beyanına İlişkin Örnekler**”. Vergi Dünyası. Sayı:308. Nisan 2007.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Gelir Vergileri, Türkiye Muhasebe Standartları 2009, TMSK Yayınları-4.

“**Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2007 Yılı Faaliyet Raporu**”. 10 Temmuz 2014. http://kgk.gov.tr/contents/files/2007_Faaliyet_Raporu.pdf.

“**TMS 12 Gelir Vergisi**”. “ <https://ufrsturk.files.wordpress.com/2013/11/tms-12-gelir-vergisi.pdf>”. (E.T.: 30.09.2014)

TÜSAD. “**Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları**”. http://www.tusiad.org.tr/_rsc/shared/file/DOLAYLI-DOLAYSIZ-VERGI.pdf , (E.T.: 01.03.2014).

“**Türk Hukukunda Acentelik ve Acentenin Borçları**” http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1771.htm. (E.T.: 10.07.2014).

UZUNO LU, Hakan. (2002). “**Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin ncelenmesi ve De erlendirilmesi**”. Yayınlanmamı Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi.

ÜRETEN, Arma an, 8 Mart 2014 “**Gelirin Tanımı ve Geliri Olu turan Unsurlar**”.<http://www.armaganureten.com/blog/123783/gelirin-tanimi-ve-olusturan-unsurlar/>.

“**Vergi Mükellefiyeti, Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu**”. 2 Mart 2014. http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/verginin_konusu_vergi_sorumlusu_vergi_mukellefi.html.

YALÇIN, Hasan, (2000), “**Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler**” Kılavuz Yayınları.

YAMAMOTO TELL , Gonca, “**E-Ticaret Kavramlar Geli im ve Uygulamalar**”. Kriter Yayınevi. stanbul 2013.

WH TELEY David, “**e-commerce strategy, teknologies and applications**”, The McGraw Hill Companies, 2000.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

4875 Sayılı Do rudan Yabancı Yatırımlar Kanunu

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebli i

T.C. Gelir daresi Ba kanlı ı Samsun Vergi Dairesi Ba kanlı ı, 10.10.2012 Tarih ve 13649056-2011-KVK-ÖZE-03-303 Sayılı Özelgesi

T.C. Gelir daresi Ba kanlı ı Sakarya Vergi Dairesi Ba kanlı ı, 06.08.2014 Tarih ve 41931384-105[313-2014-10]-48 Sayılı Özelgesi.