

T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MİKRO VE MAKRO VERGİ PLANLAMASI: TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİ
İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

YÜKSEK LİSANS

Görkem TAKMAZ

EYLÜL-2024

GÜMÜŞHANE



**T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

MALİYE ANABİLİM DALI

**MİKRO VE MAKRO VERGİ PLANLAMASI:TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİ
İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ**

**MICRO AND MACRO TAX PLANNING: ITS PLACE AND IMPORTANCE IN
THE TÜRKİYE TAX SYSTEM**

YÜKSEK LİSANS

Görkem TAKMAZ

**EYLÜL-2024
GÜMÜŞHANE**



**T.C.
GÜMÜŞHANE ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

MALİYE ANABİLİM DALI

**MİKRO VE MAKRO VERGİ PLANLAMASI:TÜRKİYE VERGİ SİSTEMİ
İÇERİSİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ**

**MICRO AND MACRO TAX PLANNING: ITS PLACE AND IMPORTANCE IN
THE TÜRKİYE TAX SYSTEM**

YÜKSEK LİSANS

Görkem TAKMAZ

Danışman: Doç. Dr. Barış YILDIZ

**EYLÜL-2024
GÜMÜŞHANE**

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI

Yüksek Lisans Tezi olarak hazırlamış olduğum “**Mikro ve Makro Vergi Planlaması: Türkiye Vergi Sistemi İçerisindeki Yeri ve Önemi**” isimli bu tezimin, tamamen kendi çalışmam olduğunu, her alıntıya kaynak gösterdiğimi, alıntı yaptığım tüm çalışmaları kaynakçada belirttiğimi ve Gümüşhane Üniversitesi’nin lisanslı kullanıcısı olduğum intihal yazılım programı ile Lisansüstü Eğitim Enstitüsü’nün belirlediği kıstaslara uygun olarak raporladığımı taahhüt ederim. Tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Gümüşhane Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü arşivinde saklanmasına izin verdiğimi onaylarım.

Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca gereğinin yapılmasını arz ederim.

24/09/2024

.....
Görkem TAKMAZ

TEŞEKKÜR

Tüm yaşıantım boyunca yanımda olan aileme, eğitim hayatımda katkılarını gördüğüm bütün hocalarıma ve özellikle bu tez çalışmasının hazırlanmasında geniş bilgi birikimi ile desteğini yanımda hissettiğim danışman hocam Sayın Doç. Dr. Barış YILDIZ’a sonsuz teşekkürü bir borç bilirim.

Görkem TAKMAZ
GÜMÜŞHANE – 2024



ÖZET

Vergi, devlet tarafından genel hizmetlerin maliyetlerini karşılamak için gerçek ve tüzel kişilerden toplanan zorunlu bir ödemedir. Mükellefler açısından düşünüldüğünde vergi, gelir kaybı anlamındadır ve mükellefler kanunlar çerçevesinde daha az vergi ödeyerek bu kaybı en aza indirme düşüncesinde olmaktadır. Bu düşüncenin hayata geçirilmesi vergi planlaması ile mümkün olabilmektedir. Mükellefler daha az vergi ödemek için mikro, devlet ise vergi gelirlerini arttırmak için makro vergi planlaması yapmaktadır. Devlet, verginin ödenebilirliğini ve ülke ekonomisinin gelişimi gibi nedenlerle mükelleflerin vergi yükünü azaltma konusunda bazı kolaylıklar sağlamak, mükellefler de bu şekilde yasaların verdiği imkanlar dahilinde daha az vergi ödemektedir.

Mükellefler modern yönetim yöntemlerine göre planlama yapar ve gelecekte karşılaşılabilecek risk durumlarına karşı tutarlı bir karar alma mekanizması kurmaktadır. Günümüzün rekabetin yoğun olduğu pazar ortamında faaliyet gösteren şirketlerin, maliyetleri mümkün olduğunca azaltmak ve karlılığı artırmak için hedef ve stratejilerine göre çeşitli alanlarda planlar geliştirmeleri gerekmektedir. Devlet ise yapılan harcamaların karşılığını vergi ile geri toplayabilmek amacıyla vergi planlaması yapmaktadırlar.

Bu çalışmada mikro ve makro vergi planlaması Türkiye vergi sistemi açısından incelenmiştir. Ülkemizde yürürlükte bulunan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda vergilendirmede muafiyet ve istisnalara, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim müessesesi, amortisman, değersiz alacaklar uygulaması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda ise zarar mahsubu, diğer indirimler, kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler, indirimli kurumlar vergisi, muafiyet ve istisnalar, sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamaları yer almaktadır. Çalışmanın sonucunda incelenen ülkelerde mikro ve makro vergi planlaması araçlarının kullanıldığı, Türkiye vergi sisteminde de diğer ülkelere benzer uygulamaların bulunduğu görülmüş, vergi planlaması uygulamalarının kullanırlığının arttırılması açısından önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Makro vergi planlaması, Mikro vergi planlaması, Vergi, Vergi planlaması.

SUMMARY

Tax is a mandatory payment collected by the state from individuals and legal entities to cover the costs of general services. When considered from the taxpayers perspective, tax means loss of income, and taxpayers aim to minimize this loss by paying less tax within the framework of the law. The implementation of this idea is achievable through tax planning. Taxpayers engage in micro tax planning to pay less tax, while the state engages macro tax planning to increase tax revenues. The state provides some facilities to reduce the tax burden of taxpayers for reasons such as tax affordability and the development of the country's economy, and taxpayers pay less tax within the possibilities provided by the law in this way.

Taxpayers plan according to modern management methods and establish a consistent decision-making mechanism against future risk situations. Businesses operating in today's competitive market environment need to develop plans in various areas according to their goals and strategies in order to reduce costs as much as possible and increase profitability. The state conducts tax planning to recoup expenditures through taxation.

In this study, micro and macro tax planning are examined in terms of the Türkiye tax system. In our country, the Income Tax Law No. 193 includes exemptions and exceptions in taxation, the Tax Procedure Law No. 213 includes tax loss, irregularities and special irregularity penalties, depreciation, worthless receivables application, and the Corporate Tax Law No. 5520 includes loss offsetting, other discounts, legally accepted and non-accepted expenses, reduced corporate tax, exemptions and exceptions, and exception applications in industrial property rights. As a result of the study, it has been observed that micro and macro tax planning tools are used in the countries examined, and there are similar applications in the Türkiye tax system as in other countries, and suggestions have been made in terms of increasing the usability of tax planning applications.

Keywords: Macro tax planning, Micro tax planning, Tax, Tax planning.

İÇİNDEKİLER

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK BEYANI.....	IV
TEŞEKKÜR.....	V
ÖZET.....	VI
SUMMARY	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	X
1. GİRİŞ	1
1.1. MİKRO VE MAKRO VERGİ PLANLAMASININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ..	
.....	3
1.1.1. Mikro Vergi Planlaması	3
1.1.1.1. Mikro Vergi Planlamasının Gelişimi	6
1.1.1.2. Mikro Vergi Planlamasının Amaçları	7
1.1.1.3. Mikro Vergi Planlamasının Avantajları ve Dezavantajları.....	9
1.1.1.4. Mikro Vergi Planlaması Düzenlemeleri ve Uygulama Yöntemleri.....	11
1.1.2. Makro Vergi Planlaması	14
1.1.2.1. Makro Vergi Planlamasının Gelişimi.....	16
1.1.2.2. Makro Vergi Planlamasının Amaçları	17
1.1.2.3. Makro Vergi Planlamasının Avantajları ve Dezavantajları	18
1.1.2.4. Makro Vergi Planlaması Düzenlemeleri ve Uygulama Yöntemleri	19
2. DÜNYADA MİKRO VE MAKRO VERGİ PLANLAMASI UYGULAMALARI ..	21
2.1. Dünyada Mikro Vergi Planlaması Uygulamaları.....	21
2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri	21
2.1.2. Kanada.....	25
2.1.3. Almanya	27
2.1.4. Fransa	29
2.1.5. İtalya.....	30
2.2. Dünyada Makro Vergi Planlaması Uygulamaları	33
2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri	33
2.2.2. Kanada.....	34
2.2.3. Almanya	35
2.2.4. Fransa	35

2.2.5. İtalya.....	36
3. TÜRKİYE’DEKİ VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN MİKRO VE MAKRO VERGİ UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ	37
3.1. Vergi Kanunları Açısından Mikro ve Makro Vergi Planlaması	37
3.1.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.....	37
3.1.1.1. Kanun Özeti	37
3.1.1.2. Kanunun Uygulama Örnekleri	37
3.1.1.3. Kanunun Mikro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları.....	38
3.1.1.4. Kanunun Makro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları	41
3.1.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu	42
3.1.2.1. Kanun Özeti	42
3.1.2.2. Kanunun Uygulama Örnekleri	42
3.1.2.3. Kanunun Mikro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları.....	43
3.1.2.4. Kanunun Makro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları	44
3.1.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu	45
3.1.3.1. Kanun Özeti	45
3.1.3.2. Kanunun Uygulama Örnekleri	45
3.1.3.3. Kanunun Mikro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları.....	46
3.1.3.4. Kanunun Makro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları	47
3.2. Türkiye’de Mikro ve Makro Vergi Planlaması Uygulamaları.....	47
3.2.1. Yenileme Fonları.....	47
3.2.2. Amortisman Hesabı Uygulaması	48
3.2.3. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı.....	48
3.2.4. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması.....	49
3.2.5. Değersiz Alacaklar	50
3.2.6. Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergisel Avantajlar	51
3.2.7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Avantajlar.....	51
3.2.8. Vakıf Üniversitesi Hastanelerinde Uygulanan Vergisel Avantajlar	51
3.2.9. Sat-Kirala Geri Al Uygulaması Aracılığıyla Vergi Planlaması	52
3.2.10. Devir Müessesesi Aracılığı ile Vergi Planlaması.....	54
3.2.11. Diğer Vergi Planlama Yöntemleri	55
4. SONUÇ VE ÖNERİLER	57
KAYNAKÇA.....	61
ÖZGEÇMİŞ	74

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
CHIPS	: Çipler ve Bilim Yasası
GBC	: Genel İş Kredisi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRA	: Enflasyonu Düşürme Yasası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	: Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCJA	: Vergi Kesintiler ve İşten Çıkarma Yasası
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
WOTC	: İş Fırsatı Kredisi

1. GİRİŞ

Vergiler, devletin vatandaşlardan ekonomik güçlerine göre harcamalarını karşılamak ve işlevlerini yerine getirmek için aldıkları tutarlardır. Önceki dönemlerde devletler mal ve hizmetlerden aynı vergiler alırken, daha sonraki dönemlerde aynı vergilerin yerini para ile ifade edilen vergiler almıştır. Nakdi gelirin ana kaynağı devletin vergi hakları yoluyla elde ettiği vergi gelirleridir (Karakoç, 2015: 414). Vergiler, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek için ayrılmaz bir gelir kaynağıdır (Erasa ve Andıç, 2017: 123). Bunun yanı sıra vergi devletler için aynı zamanda iktisadi düzeni korumak, rekabet ve adaleti sağlamak amacıyla kullanılan etkili bir maliye politikası aracıdır. Vergi devletler açısından vazgeçilmez ve hayati önemde bir gelir kaynağı olmakla birlikte vatandaşlar ve mükellefler açısından ise bir yük oluşturduğu kuşkusuzdur (Çiftçi vd., 2012: 83). Bu açıdan bakıldığında verginin iki yönlü olduğunu söylemek mümkündür. Bunlardan biri devletken, diğeri de vatandaşlar ve mükelleflerdir. Devletlerin düşüncesi, genel anlamda verginin yaygın ve adil bir hal alması ile yüksek vergi geliri elde etmekken, vatandaşlar ve mükellefler de vergide adaletin yanında olabildiğince düşük vergi ödeme arzusu içerisinde olabilmektedirler.

Birçok ülkedeki yüksek vergi oranları, vergileri mükellefler için daha önemli bir kalem haline getirmektedir. Dünya çapında birçok mükellefler vergi ödemelerini azaltmanın yollarını aramaktadır (Taşkın, 2010: 71). Vergi planlaması bu yollardan biridir. Vergi planlaması, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken ödeyecekleri vergi miktarını minimum seviyeye düşürmek amacıyla, kanunların izin verdiği çerçevede yasal boşluklardan, indirimlerden, istisna ve muafiyetlerden yararlanarak kendi faydalarını maksimum seviyede tutacak şekilde vergi yüklerini azaltması olarak tanımlanmaktadır (Eroğlu, 2014: 4). Bu açıdan bakıldığında vergi planlaması devletin koymuş olduğu sınırlar çerçevesinde mükelleflerin ödemekle yükümlü oldukları vergi tutarından daha az ödeyerek bir gelir elde etmeleri anlamına gelmektedir.

Vergi planlamasında mükellefler kanunların izin vermiş olduğu sınırlar içerisinde vergi yüklerini minimum seviyeye indirmeye çalışırlar (Fallan ve Hammervold, 1994: 179). Bu noktada mükelleflerin risk ve avantajları tespit ederek, vergi kolaylıklarından yararlanarak ve vergi planlaması yaparak vergi yüklerini en aza indirebilecekleri vergi yönetimi anlayışı oluşmuştur. Vergi yönetimi kavramlarının yardımıyla mükellefler fırsatları ve riskleri etkin bir şekilde değerlendirerek vergi işlemlerine yeni bir bakış

açısı kazanabilmektedirler (Yüce ve Keleş, 2021: 153-154). Türkiye vergi sistemi mükelleflere bazı hak ve avantajlar sağlamaktadır. Ancak vergi mükellefleri bilgi eksikliği, teknoloji kullanım yetkinliğinin olmaması (örneğin dijital vergi dairesinin kullanımının bilinmemesi) ve diğer sebeplerden dolayı vergisel avantajlardan etkin bir şekilde yararlanamamaktadırlar. Kendilerine tanınan avantajlardan yararlanamayan mükellefler ise ek vergi yükleriyle karşı karşıya kalabilmektedirler.

Mükellefler açısından böylesi bir anlam ifade eden vergi planlamasının diğer bir yönü de vergi toplayarak harcamalar yapan devlettir. Ülke açısından vergi planlamasının başında, kamu çıkarlarını olumlu yönde etkileyecek faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir. Devlet, egemenlik gücüne dayalı olarak, çeşitli standart ve kurallar çerçevesinde bireylerinden ekonomik değer elde etmektedir. Bu ekonomik değerler vergi olarak tanımlanmaktadır. Vergiler aynı zamanda ücretsiz ve sağlam bir kamu geliri olmakla birlikte, reel ekonomik faaliyetler yoluyla elde edilmektedir. Söz konusu faaliyetler zenginlik, tüketim, tasarruf ve üretim faaliyetleridir. Bu faaliyetlerden elde edilen gelir ekonominin konjonktürel seyrine bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir. Dolayısıyla bu döngüsel süreç genel ekonominin koşullarına bağlı olarak vergi gelirlerinde artış veya azalışa sebep olabilmektedir (Altay, 2015: 123). Bu açıdan bakıldığında vergilendirmenin de bu durumdan yararlanacak şekilde planlanması gerekmektedir. Vergi planlaması için daha sağlam bir temel sağlanması, eşitlik, verimlilik ve basitlik unsurlarının bulunmasını gerektirmektedir. Bu durumda vergi planlamasının tanımlanması daha etkin tahminlerin elde edilmesine yardımcı olabilmektedir.

Vergi planlaması, aynı zamanda mükelleflerin yasal çerçeve içerisinde sahip oldukları haklar olarak tanımlanabilmektedir (Şişman, 2003: 33). Burada vergiden kaçınma faaliyetinden bahsedildiği anlaşılmaktadır. Ancak vergi planlaması her ne kadar mevcut hukuk kurallarına aykırı olmasa da bazı durumlarda hukuka aykırı olarak vergi planlaması yapmakta mümkündür. Bu şekilde ortaya çıkan sorun vergi kaçakçılığı olarak tanımlanmaktadır. Mikro planlamada mükellef, vergi matrahında kendisine sağlanan yasal avantajlardan yararlanmak suretiyle ödemekle yükümlü olacağı vergiyi azaltmaya çalışmaktadır. Vergiden kaçınmada ise mükellef vergi ödememek veya az ödemek için verginin daha az olduğu alanlara yönelmektedir. Başka bir deyişle vergi planlaması, vergi mükellefinin vergi avantajlarını belirli bir aralıkta en üst düzeye çıkarmak amacıyla vergileri zamanında tahakkuk ettiren ve ödeyen, dikkatle tasarladığı, öngördüğü ve geleceğe yönelik genel operasyonları, araştırma çalışmaları, süreçleri ve eylemleridir (Eroğlu, 2014: 4). Vergi planlaması daha geniş anlamda, ister yasal ister

yasa dışı olsun, iyi bir vergi sisteminin sahip olması gereken eşitlik, verimlilik ve basitliği de içeren, gelecek için önceden tasarlanmış düzenli mali düzenlemeler olarak tanımlanabilir (Bahçe ve Gümüş, 2017: 3).

Bu çalışmanın amacı, mikro ve makro vergi planlamasının Türkiye vergi sistemi içerisindeki yeri ve öneminin incelenmesidir. Vergi planlaması iki yönlü olarak düşünülebilecek özellikler barındırmaktadır. Mikro ve makro vergi planlaması olarak adlandırılabilen bu yönler; mükellefler açısından mikro; devlet açısından ise makro vergi planlaması olarak adlandırılmaktadır. Çalışmada mikro ve makro vergi planlaması kavramları incelenirken, dünyada ve Türkiye’deki uygulamalar üzerinde durulmuş, Türkiye vergi sistemindeki gelir ve kurumlar vergisi ile Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) mikro ve makro vergi planlaması açısından incelemesi yapılmıştır.

Bu bağlamda çalışmada;

- i. Mikro ve makro vergi planlamasının genel çerçevesini ortaya koymak,
- ii. Dünyada mikro ve makro vergi planlaması uygulamalarını incelemek,
- iii. Türkiye’de mikro ve makro vergi planlaması uygulamaları ile vergi kanunları açısından değerlendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda çalışma üç ana bölüm ve sonuç kısmından oluşmaktadır. Birinci bölümde mikro ve makro vergi planlaması ayrı ayrı ele alınarak, mikro ve makro vergi planlamasının tanımı, gelişimi, amaçları, avantaj ve dezavantajları, kullanan mükellefler ve uygulama yöntemleri ele alınmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde bazı ülkelerde mikro ve makro vergi planlaması örnekleri ayrı ayrı incelenmiştir. Üçüncü bölümde Türkiye’de mikro ve makro vergi planlama uygulamaları ve vergi kanunları açısından mikro ve makro vergi planlamasının ele alınmıştır. Sonuç bölümünde ise mikro ve makro vergi planlamasının genel değerlendirilmesi yapılmıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda Türkiye’de vergi kanunları açısından mikro ve makro vergi planlamasının durumu ortaya konmuş ve önerilerde bulunulmuştur.

1.1. MİKRO VE MAKRO VERGİ PLANLAMASININ KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1.1. Mikro Vergi Planlaması

Ekonominin gelişmesiyle birlikte insanlar vergi yüküne daha fazla dikkat etmeye başlamışlardır. Ekonominin genel yapısı düşünüldüğünde mükellefler, istihdam, halkın gelir düzeyinin artması, sosyal kalkınmanın sağlanması gibi birçok açıdan önemlidirler. Devlet, ülke ekonomisi için bu denli önemi olan mükelleflerin gelişimini desteklemek

için vergi yükünü azaltmak amacıyla politikalar geliştirmektedir. Bu tür politikalar neticesinde geliştirilen uygulamalar mükelleflere önemli derecede vergi yükü konusunda rahatlatma sağlamaktadır (He, 2022: 1).

Vergi, devlet harcamalarının karşılığı olarak mükelleflerden alınmaktadır. Devlet toplamayı amaçladığı vergi miktarını yükseltme eğiliminde olurken, mükellefler ise ödemekle yükümlü oldukları vergi miktarını düşürme eğilimindedirler. Vergi planlaması, devletin vergi gelirlerini arttırma, mükelleflerin de daha az vergi ödemelerini sağlayan bir yöntemdir. Vergi mevzuatının mükelleflere tanıdığı haklar rasyonel bir şekilde uygulayarak vergi yükümlülüklerini ve sorumluluklarını azaltma çabalarına “vergi planlaması” adı verilmektedir (Şişman, 2003: 10). Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development–OECD) (2017), vergi planlamasını “vergi yükümlülüğünü en aza indirmek için bir kişinin ticari ve/veya özel işlerinin düzenlenmesi” olarak tanımlamaktadır.

Mükellefler açısından vergi planlaması, vergi kanunlarının belirlediği sınırlar dâhilinde kurumun vergi eğilimini ve uyum sürecini yöneterek vergi yükünü en aza indirmeyi amaçlayan bir vergi tasarrufu sağlama yöntemidir (Oktar, 2004: 149). Mükelleflerin yasal hükümler çerçevesinde ödeyecekleri vergi miktarını azaltma yöntemi mikro vergi planlaması yöntemi olarak adlandırılmakta, kanunlara aykırı olmayan girişim ve uygulamalarla mükelleflerin ödeyeceği verginin en aza indirilmesi olarak tanımlanmaktadır (Edizdoğan vd, 2017: 227). Devletler tarafından mükelleflere vergi teşvikleri sağlanarak, bu yolla mükelleflerin vergi yükünü azaltabilme imkânı tanınmaktadır.

Mükellefler kuruluş aşamasında kendilerine en uygun işletme türünü seçerek vergi mevzuatındaki kendilerine en yüksek faydayı sağlayacak düzenlemelerden faydalanabilmektedir (Akdoğan, 2009: 189). Mükellefler kuruluş aşamasında örneğin işletmenin sermaye yapısını belirlemek, ortaklara dağıtılan kar paylarının amortismanını önlemek, yasal olarak kabul edilen gider ve kesintileri vergi sorumluluğunu en aza indirecek şekilde düzenlemek, satın almalar, devralmalar, birleşmeler ve bölünmeler olmaktadır (Nar, 2015: 930). Mükellefler yasal olarak kabul edilen/edilmeyen giderler ile ilgili hükümlere hâkim olmaları durumunda, kanunda açık boşluk olarak görülebilecek yerleri kendi lehlerine çevirebilmektedirler.

Mükellefler, ulusal ve uluslararası vergi kanunlarında yer alan muafiyet, indirim ve istisnalardan yararlanmanın yanı sıra; yenileme fonları, şüpheli ticari alacak karşılıkları, uygun amortisman yöntemlerinin seçimi ve uygulamaları, alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması (bir işletme alacak senetlerine reeskont ayırması

durumunda borç senetlerine de reeskont ayırmalıdır), serbest bölgelerde uygulanan vergi avantajları gibi yöntemlerden faydalanarak daha az vergi ödeme yoluna gidebilmektedir. Mükellefler, vergiyi doğuran bir olaya yol açmadan işlem ve faaliyetlerin asgari düzeyde vergi ödemesine olanak tanıyarak vergi yüklerini azaltabilmektedirler (Akdoğan, 2014: 194).

Mükellefler yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerinde vergi planlaması amacıyla vergi düzenlemelerini kullanarak ellerinde tuttıkları nakit fon tutarı daha yüksek seviyelerde olmakta, bu sayede mal/hizmet alım satımını daha rahat gerçekleştirebilecekleri için avantajlı konumda olmaktadır. Bu avantaj mükelleflerin mali yapısının güçlenmesine, daha rekabetçi bir hal almasına sebep olabilmektedir (Çakır ve Karakaş, 2022: 1232; Pan, 2024: 1).

Mükellef, vergi olayının diğer tarafı olup, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilişkili olan ve borcu ödeyen, vergi mükellefi olarak anılan kişiyi ifade etmektedir. 213 Sayılı VUK'un 8. maddesine göre vergi mükellefi, vergi kanunu uyarınca kendisine vergi borcu borçlu olunan gerçek veya tüzel kişi olarak tanımlanmaktadır. Vergi mükelleflerinin asli vergi ödeme yükümlülüğünün yanı sıra hesap tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma ve belgeleri belirli süreler içerisinde saklama gibi resmi yükümlülükleri de bulunmaktadır. Mükellefler 213 sayılı VUK'a (md. 253) göre 5 yıl, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) (md. 85) göre 10 yıl defter ve belgeleri saklama sorumluluğundadırlar. Vergi mükellefi genellikle sadece asli yükümlülüklerini yerine getiren kişi olarak anlaşılrsa da sorumluluk kavramı hem maddi hem de şekilsel yükümlülükleri kapsayan geniş bir kavramdır (Öncel vd., 2012: 71).

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) değiştirilen 121. maddesi ile vergi planlaması yapabilecek mükellefler düzenlenmiştir. Buna göre: Ticari, tarımsal veya mesleki faaliyetlerden dolayı gelir vergisi mükellefi olan yıllık gelir veya işletme geliri ile aşağıdaki şartları karşılayan kurumlar vergisi mükellefleri (finans ve bankacılık sektörü, sigorta ve reasürans işletmeleri, emeklilik işletmeleri ve emeklilik yatırım fonları hariç) ödenecek gelir veya kurumlar vergisinden beyanname üzerinden hesaplanan verginin %5'i mahsup edilmektedir. Ancak hesaplanan indirim tutarı 2024 yılı için hiçbir şekilde 6.900.000 TL'yi geçmemektedir. Kesilen tutarın ödenecek vergiden fazla olması halinde, kalan tutar, mükellefin yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarihten itibaren bir yıl içinde beyanname verdiği tarihte tahakkuk eden diğer vergilerden mahsup edilebilmektedir. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerden

beyan edilen gelirlerin toplam gelir vergisi matrahına oranı dikkate alınarak hesaplanan gelir vergisi esas alınarak belirlenmektedir.

Mikro vergi planlaması yapabilmek için; indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı VUK'un 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçları ile ilgili fiilleri işlememiş olmaları gerekmektedir. Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükellefin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde, ilgili vergi dönemi içinde indirim başvurusu nedeniyle ödenmeyen vergiler tarh edilecek ve herhangi bir vergi ziyası cezası uygulanmamaktadır.

1.1.1.1. Mikro Vergi Planlamasının Gelişimi

Birçok ülke yatırım için vergi teşvikleri sunmaktadır. Teşvikler çoğunlukla doğrudan yatırımcılar içindir. Birçok ülke vergi teşvikleri ile vergi sisteminden dolayı yatırım yapılmasını zorlaştıran altyapı eksikliği, karmaşık ve eski yasalar, bürokratik karmaşıklıklar ve zayıf yönetim gibi diğer dezavantajları telafi etmeyi, ülke içerisindeki mükelleflerin diğer ülkelerdeki mükellefler ile rekabet edebilmesini sağlamayı amaçlamaktadır (Holland ve Vann, 1998: 1-2).

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde ekonomik kalkınmayı teşvik etmek için belki de en yaygın olarak benimsenen yöntem olan vergi teşvikleri, mükelleflere vergi planlaması yapma imkânı vermekte ayrıca belirli süreler için ithalat vergileri ve gelir vergilerinde indirim veya muafiyet şeklinde teşvikler sunulmaktadır. Bazı ülkeler ayrıca satış (ihracat dâhil) ve mülk vergilerinden muafiyet, damga vergilerinden ve diğer vergilerden muafiyet sağlamaktadır. Vergi avantajlarını düzenleyen hükümler genellikle yatırım kanunlarına dâhil edilmiştir. Vergi planlaması ilk olarak 1928 yılında Alman vergi hukukçuları ve muhasebecileri tarafından kurumlar vergisi adına ortaya konmuştur (Tuncer, 2008: 12). Bu yöndeki uygulamaların çoğu II. Dünya Savaşı'ndan sonra 1950'li yıllarda yoğunlaşmıştır (Lent, 1974: 249).

1950'li ve daha sonraki yıllarda gelişmekte olan ülkeler, yabancı ve yerli sermayeyi çekmek için birçok farklı türde vergi indirimi sağlarken amaçları, ülkenin ekonomik hedeflerine katkıda bulunacak yeni kurulan bir işletmenin veya mevcut bir işletmenin genişlemesinin karlılığını artırmayı amaçlamışlardır. Hammadde ve yarı işlenmiş malzemeler ile bileşenlerin ithalatındaki vergilerden muafiyet, genellikle yerel veya yabancı bir pazar kurmada rekabet avantajı sağlarken, vergiden muafiyet, yeni bir girişimin kar beklentilerini artırmakta ve bir işletmenin sermaye maliyetlerini daha hızlı geri kazanmasını sağlayarak yatırım risklerini azaltmaktadır. Özellikle yüksek düzeydeki vergilerden tam veya kısmi muafiyet, yeni yatırım için bir teşvik

sağlayabileceği düşüncesi vergilerin kısmi veya tam olarak indirim yapılmasında temel hedef olmuştur (Lent, 1967: 250).

Piyasa ekonomisinde mükellefler, ekonomik büyümenin temposunu, gayri safi yurtiçi hasılanın önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Mükelleflerin vergi planlaması yapabileceği vergi yöntemleri ile işletmelerin desteklenmesi ve teşvik edilmesi, gelişmiş ülkelerin çoğunluğunun yanı sıra gelişmekte olan ülkelerin ve geçiş sürecindeki ülkelerin vergi politikasının en önemli önceliği halindedir. Mikro vergi planlaması ile mükelleflerin gelişimi ve etkili rekabet ortamı sağlanabilmekte, piyasa mekanizmaları verimli bir şekilde işletilebilmektedir (Ordynskaya vd., 2016: 212). Mükelleflere vergi planlaması imkânı sağlanması ile genç, büyüyen ve yenilikçi işletmelere yapılan yatırımların riskten arındırılmasını mümkün olmaktadır (European Commission, 2015: 3).

Mikro vergi planlaması imkânı sağlayan vergi teşvikleri, uzun yıllardır, temel yatırım araçlarından olarak görülmüş, ancak 2000'lerin başından beri, bunların etkinliği sorgulanmaya başlanmıştır. Yatırım hukuku ve politika çerçevelerinden sorumlu olanlar da dahil olmak üzere, politika yapıcılar, vergi teşviklerinin yönetimini sıkılaştırmışlardır (Mataba vd., 2023: 1).

1.1.1.2. Mikro Vergi Planlamasının Amaçları

Vergi ödemek, mükelleflerin en önemli hedeflerinden biri olan kârı en üst düzeye çıkarma arzusunu engelleyebilmektedir. Bu noktada vergi planlamasının amacı, finansal faaliyetlerin yürütülmesi için ödenmesi gereken vergileri en aza indirmek ve bu bağlamda vergi sonrası getirileri en üst düzeye çıkarmaktır. Vergi planlaması, vergilendirmeyi kanunların izin verdiği kapsamda ve kanunun özüne aykırı olmaksızın en aza indirmek için kullanılan veya yararlanılan her türlü imkânı kapsamaktadır (Schäfer ve Spengel, 2004: 7). Sağlıklı bir vergi planlaması yapabilmek için kurumsal sorumluluk ve faaliyetlere ilişkin vergi yasalarını tam olarak anlamak ve bu yasaların sağladığı fırsatlardan yararlanarak mükelleflerin vergi yükümlülüğünü en aza indirmek gerekir (Şişman, 2003: 35).

Vergi planlamasında yasa koyucuların vergi avantajı sağlamaya yönelik düzenlemeler yaparken amaç ve niyetleri, vergi mükelleflerinin amaç ve niyetleriyle çelişkili değil, paraleldir. Vergi planlamasında vergi avantajı elde edilmesinin yanı sıra ticari işlemlerin hukuk kapsamında yürütülmesi de amaçlanmaktadır. Devlet, mükellefleri vergisel kolaylıklardan yararlanmaları için özendirmektedir. Bu yönüyle vergi planlaması mükellefler açısından yasal bir haktır. Kullanılan yasal araçların

olağan yapısını bozmadan, mükelleflerin iş ve işlemlerini düzenlerken herhangi bir yapaylığa başvurmadan ekonomik öze uygun hareket ederek kanun koyucunun öngördüğü biçimde vergiyi en aza indirmesi vergi planlaması amacını oluşturmaktadır (Gülgün, 2015: 138).

Vergi planlamasında nihai amaç net ödenecek verginin minimizasyonunun gerçekleştirilmesi olurken, toplam gelirden, kanunla imkân verildiği ölçüde indirim uygulanması ve indirilmiş bu rakam üzerinden vergilendirme uygulanması yapılmaktadır. Mikro vergi planlaması ile aşağıdakiler sağlanabilmektedir (Bala, 2007: 8-10).

İstisnaların Maksimizasyonu: İstisnalar gelir vergisinin matrahına dâhil edilmeyen gelirlerdir. Bu istisnaların maksimize edilmesi ile vergi matrahı ve buna bağlı olarak vergi yükümlülüğü minimize edilebilmektedir.

İndirimlerin Maksimizasyonu: Tüm bu indirimler kısıtlamalara, koşullara ve kanıta dayanan delillere bağlıdır. Mükellefler; durumlar, sınırlamalar ve bu bağlamda işlemlerin gerçekliği hakkında dikkatli olmalı ve izin verilmeyen indirimlerden kaçınmalı ve kesintileri maksimize edebilmelidir.

Vergi Oranının Minimizasyonu: Marjinal vergi oranı mükelleflerin kararları için ilgili vergi oranıdır ve aşağıdaki formülle hesaplanmaktadır.

$$\text{Marjinal Vergi Oranı} = \frac{\text{Ödenecek Vergideki Değişim}}{\text{Vergi Matrahındaki Değişim}} \times 100$$

Fizikte yer çekimi kanunu ne ise, vergi oranı da mükellefler açısından benzerdir. Buna göre, yer çekimi kanununa göre su en düşük seviyesini aramaktadır, bu anlamda vergilendirilebilir gelir en düşük vergi oranını aramaktadır. Marjinal vergi oranı minimize edildiğinde vergi planlaması amacına ulaşabilmektedir. Çünkü marjinal vergi oranı artarsa artan oranda tarife uygulanmaktadır. Farklı bir anlatımla marjinal vergi oranının minimize edilmesi azalan oranlı tarifenin uygulanması anlamına gelmektedir ve daha düşük vergi diliminden vergi ödenmesini sağlamaktadır.

İndirimlerin, Kredilerin ve Desteklerin Maksimizasyonu: Vergi planlamasının son odağı vergi kredilerini ve kesintilerini maksimuma çıkarmaktır. Bunlar belirli kısıtlamalara ve özel koşullara tabidir.

Vergiler, mükelleflerin kaynakları arasında önemli bir yer tuttuğundan dolayı bir maliyet kalemi olarak kabul edilmektedir. Ülkeler arasındaki vergi uygulamaları ve vergi oranlarındaki farklılıklar ve aynı sektördeki bazı mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle vergilendirme, kurumsal rekabeti etkileyen bir faktör haline gelmiştir. Günümüzde ticaret ulusal sınırları aştığı için birçok

endüstride aynı ürünü üreten veya satan birçok mükellef bulunmaktadır. Öte yandan tüketicilerin bilgiye erişimi artmış, lojistik imkânların gelişip yaygınlaşmasıyla birlikte sanal pazarlar oluşmuş ve yaygınlaşmıştır. Tüketiciler istedikleri ürünleri çeşitli sanal marketler aracılığıyla kendi ülkelerinden uzak ülkelere satın alabilmektedirler. Dolayısıyla arzın fazla olduğu, aynı veya ikame edilebilir ürünlerin olduğu, bilgi ve ürünlere kolay erişimin olduğu bu ticaret ortamında, mükelleflerin rekabet koşulları daha da ağırlaşmıştır. Bu durum mükelleflerin rekabet avantajı elde edebilmeleri için vergi ödemelerini yasal çerçevede en aza indirmelerini zorunlu kılmaktadır. Vergi planlamasının en önemli nedenlerinden biri vergi planlamasıyla elde edilen finansal avantajların yatırıma dönüştürülebilmesidir. Vergi planlaması uygulamaları sayesinde mükellefler kaynakları en verimli şekilde değerlendirilerek akıllı yatırımlara dönüştürülebilmektedir. Bu durum ilgili ülkenin ekonomik kalkınmasına da faydalı olduğundan mükelleflerin mikro düzeyde yaptığı vergi planlaması makro düzeyde de ülke ekonomisinin istikrarına katkı sağlamaktadır (Canara HSBC OBC Life, 2021).

1.1.1.3. Mikro Vergi Planlamasının Avantajları ve Dezavantajları

Vergi planlaması yoluyla mükellefler, vergi yasalarını ihlal eden yasal pozisyonlar olarak vergi yüklerini en aza indirmeye çalışmaktadırlar. Planlama yoluyla vergi mükellefleri vergi kanununda yer alan çeşitli araçları kullanmaktadırlar. Vergi kanunu, vergi mükelleflerinin kurumsal değeri en üst düzeye çıkarmak amacıyla farklı ekonomik faaliyetlere farklı vergi oranları uygulamasına izin vermektedir. Planlama faaliyetleri, gelirin bir kişiden diğerine, bir ödeme biriminden diğerine ve gelecekte bir zamandan diğerine aktarılmasını içermektedir (Fallan ve Hammervold, 1994: 179).

Günümüzde mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçakçılığı gibi yöntemleri kullanmalarının nedenleri; “vergi oranlarının yüksek olması”, “yasal boşluklar”, “vergi yasalarındaki caydırıcılık eksikliği” gibi faktörlerdir (Belkaoui, 2004: 137). Bu faktörler arasında vergi denetim memurlarının sayıca azlığı nedeni ile etkin bir denetimin yapılamaması örnek olarak verilebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak çalışmakta olan vergi dairesi müdürlüğü ve mal müdürlüklerinde görev yapan gelir uzmanlarına sınırlı inceleme ve denetim yetkisinin verilmesi ile bu sorunun büyük ölçüde çözülebileceği kanaatindeyiz.

Mikro vergi planlamasının avantajlı ve dezavantajlı yönleri bulunmaktadır. Vergi planlaması ile mükellefler tam veya kısmi bir vergi muafiyeti elde edebilmektedirler. Vergi indirimi, vergi iadesi ve vergi ayrıcalığı ile varlığın ekonomik değerindeki düşüşten daha hızlı bir oranda vergi indirimi sağlanabilmekte ve vergiye tabi gelirin

varlık nakit akımının ekonomik değeriindeki artıştan daha düşük bir oranda değerlendirilmesi yapılabilmektedir (Birinci, 2009: 23). Vergi planlamasının mükelleflere sağladığı avantajları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Mohan, 2024):

- *Daha Az Vergi Ödemek:* Vergi planlamasının ana konusu, vergi dairesine olan borcu en aza indirmektir. Örneğin, vergi indirimleri, kesintiler ve avantajlar kullanmak gibi çok yasal yollar vardır ve bunlar vergi tutarını azaltmaya yardımcı olmaktadır,
- *Harcanabilir Geliri Arttırmak:* Daha az vergi ödemesi yapmak, farklı bir anlatımla uygun vergi planlamasıyla mükellef kaynaklarının daha fazlası elde tutulmuş olmaktadır,
- *Yeni Yatırım İmkânı Sağlamak:* Vergi planlaması elde tutulan kaynaklar ile yeni yatırımların önü açılabilir,
- *Parasal Hareketlerin Daha Verimli Yapılabilmesi:* Vergi planlaması ile elde tutulan kaynaklar yalnızca yatırımda değil, mükellefler için yararlı olabilecek farklı alanlarda da kullanılabilir,
- *Mali Yapının Güçlenmesi:* Vergi planlamasıyla yalnızca vergilerden tasarruf etmekle kalınmamakta, aynı zamanda uzun vadede mali durumun daha iyi planlaması da yapılabilmektedir. Vergi avantajlarını maksimize etmek, elde tutulan kaynaklarla daha güçlü bir mali yapı oluşturularak, örneğin krizlerle mücadele, rekabet gücü elde etme gibi avantajlar elde edilebilmektedir.

Mükellefler açısından vergi planlamasının dezavantajlı olarak dile getirilebilecek yönleri de bulunmaktadır (Birinci, 2009: 23):

- Özel vergi tahakkuku,
- Varlıkların ekonomik değeriindeki düşüşten daha düşük bir oranda vergi indirimi,
- Vergiye tabi gelirin varlık nakit akımının ekonomik değeriindeki artıştan daha yüksek bir oranda değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Mikro vergi planlaması yapılabilecek imkanların sürekli olarak takibini yapmak ve stratejiler geliştirmek için işletme içinde veya işletme dışında birim oluşturma gerekliliği ve bunun işletmeye bir maliyet oluşturması da vergi planlamasının mükellefler açısından diğer bir dezavantajıdır (García vd., 2023: 175).

Listelenen olumlu ve olumsuz durumlar içerisinde vergi planlaması, vergi avantajı sağlayan durumların maksimum düzeye çıkarılmasını, vergi avantajı sağlamayan durumların ise minimum düzeye indirilmesini gerektirmektedir. Bu kapsamda vergi indirimleri, vergi avantajları, vergi istisna ve muafiyetleri maksimum düzeye çıkarılarak

ve geçerli vergi oranları minimuma indirilerek mükelleflere vergi avantajı sağlanmaktadır. Ek vergi getirilmesi ve uygulanan vergi oranının maksimuma çıkarılması mükelleflere herhangi bir fayda sağlamamakta, aksine mükellefleri daha ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya bırakmaktadır (Birinci, 2009: 22).

1.1.1.4. Mikro Vergi Planlaması Düzenlemeleri ve Uygulama Yöntemleri

Vergi düzenlemeleri mükelleflerin kuruluş aşamasında hukuki statüsünün seçilmesinde etkili faktörlerden biridir. Mükellefler hukuki statü seçerken vergi maliyetleri ve vergi avantajlarının yanı sıra ortakların sorumluluğu, kuruluş ve organizasyon maliyetleri, yasal yükümlülükler, özsermaye transfer kolaylığı, kurumsallaşma isteği vb. konuları da göz önünde bulundurarak karar vermektedir (Ercan, 2023: 38). Şirketler farklı vergi prosedürlerine tabidir ve vergi avantajı elde edebilmek için kendilerine en uygun olan yasal statüyü seçmektedirler. Seçilen hukuki yapı mükelleflere gelir veya kurumlar vergisi yükümlülüğü doğuracak ve mükellefiyetin başlangıcından sona ermesine kadar vergi yükümlülüğü üzerinde etki yaratacaktır (Ercan, 2021: 56). Bu nedenle, geçerli gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları, ödemelerin zamanlaması ve tutarı, indirilebilir giderlere ilişkin yasal hükümler, ortaklara sağlanan faydalar, sermaye kazançlarının vergiye tabi olup olmadığı vb. gibi konular, mükelleflerin hangi yasal biçimi seçeceğini etkili bir şekilde belirleyebilmektedir. Vergi sürecini dikkate alarak amaçlarına en uygun hukuki statüyü seçen mükellefler, henüz oluşum aşamasında vergi maliyetlerini düşüren uygulama sayesinde avantaj elde edebilmektedir (Yeniçeri, 2021: 45-55).

Kuruluş yeri, mükelleflerin temel fonksiyonlarını ve ekonomik amaçlarını en düşük maliyetle en iyi şekilde gerçekleştirebileceği yerdir. Nereye kurulacağı belirlenirken piyasa koşulları, ulaşım, iş gücü arzı, hammadde kaynakları, devlet desteği, vergiler gibi faktörlere dikkat edilmektedir (Çakır ve Karakaş, 2022: 1232). Devlet, az gelişmiş bölgelerin kalkınmasının sağlanması, yatırımların ihtiyaç duyulan alan ve sanayilere yönlendirilmesi, adaletsiz gelir dağılımının önlenmesi, iç göçün önlenmesi, çevre kirliliğinin önlenmesi gibi ekonomik ve sosyal amaçlara yönelik merkezi ve yerel vergi teşvikleri sağlamaya yönelik teşvik politikaları uygulamaktadır. Kuruluş yeri seçerken vergi teşviklerini dikkate almak, vergi planlaması kapsamında yatırımlar için vergi teşviki sağlayan serbest bölgeleri, teknoloji parklarını, sanayi bölgelerini ve organize sanayi bölgelerini tercih etmek mikro vergi planlaması yapabilmek adına yararlı olabilecektir (Coşkun-Karadağ, 2020: 58).

Vergi teşviki sağlayan kanun ve düzenlemeler, ekonomik, sosyal ve politik amaçlarla getirilen, vergi mükelleflerine veya belirli özel koşulları sağlayan faaliyetlere uygulanan ayrıcalıklı vergi düzenlemeleridir (Karabacak, 2013: 224). Bu imtiyazlı hükümler, mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak için birtakım aksiyonlar almalarına ve vergi sistemindeki vergi muafiyetleri, istisnaları ve indirim hükümlerinden vergi planlaması amacıyla yararlanmalarına yol göstermektedir. Vergi muafiyeti vergiye tabi gerçek veya tüzel kişilerin vergilendirilmemesini ifade ederken, vergi muafiyeti vergiyi gerektiren olay veya gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir (Peker ve Kılıçer, 2019: 117). Vergi indirimleri açısından mükelleflerin vergi matrahına indirim uygulanması belirli koşullar altında avantajlar sağlayabilmektedir (Avcı, 2020: 227). Vergi teşvikleri vergi mükelleflerinin sermaye yapılarını korumayı ve yatırımları teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca yasa koyucular, mükelleflerin vergi avantajına sahip bir şekilde varlıklarını sürdürecekleri ve dolayısıyla gelecekte daha fazla vergi ödeyecekleri inancıyla faaliyet göstermektedir (Bedri, 2007: 20).

Vergiler, işletme faaliyetleri sırasında üretim ve pazarlama politikalarının yanı sıra yatırım ve finansman kararlarını da etkilemektedir. Bu amaçla iş sürecinde süreklilik gerektiren, her vergi döneminde gözden geçirilip revize edilebilen dinamik vergi planlamasının geliştirilmesi gerekmektedir (Demir, 2001: 56-57). Etkinlik ve verimlilik, vergi mükelleflerinin vergi matrahlarını belirlemeden önce ve sonra kullandıkları vergi planlama stratejileriyle sağlanmaktadır. Kanunların öngördüğü kurumlar vergisinde faaliyet giderleri ve kesintiler, amortisman yöntemleri, istisna ve muafiyetler uygulanarak vergi planlaması bu amaçla yapılabilmektedir (Ercan, 2021: 113).

Vergisi matrahının belirlenmesinde vergi matrahının arındırılması açısından ücret mekanizması oldukça önemlidir. Matrahın belirlenmesinde, yasal olarak kabul edilen bazı giderler mükelleflerin brüt gelirinden düşülebilir. Bu sayede ücret sistemi vergi yükünün azaltılmasına yönelik kullanılabilecek vergi planlama stratejilerinden biri haline gelmektedir. Amortisman aynı zamanda bir vergi planlama stratejisi olarak da kabul edilir çünkü mükelleflerin vergiye tabi karı için önemli bir gider azaltma aracıdır (Eroğlu, 2014: 59).

Amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılabilecek maddi varlıkların eskime, yıpranma gibi fiziksel nedenlerden dolayı değer kaybetmesini bir maliyet unsuru olarak dikkate almaktadır (Sönmez, 2006: 59). Amortismanın vergi matrahını azaltıcı etkisi vardır. Kullanılan amortisman yöntemindeki farklılıklar bu etkiyi değiştirebileceğinden

vergi planlaması kapsamında seçilen amortisman yöntemi vergi planlama stratejisi olarak kullanılmaktadır (Eroğlu, 2014: 59).

Vergi planlama stratejisi olarak vergi planlaması, muafiyet ve vergi indirimleri sağlayan vergi kanunlarının sağladığı vergi avantajlarından yararlanılarak gerçekleştirilebilir (Buyrukoğlu ve Şimşek, 2022: 58). Vergi teşvikleri, hem mükelleflerin maddi vergi yükümlülüklerini azaltan veya ortadan kaldıran vergi tasarrufu sağlayan düzenlemeleri hem de resmi yükümlülüklerini kolaylaştıran yasa ve düzenlemeleri kapsayan geniş bir kavramdır (Köse, 2009: 9).

Vergi planlaması, bir vergi planlama stratejisi olarak vergi ertelemesine izin veren yasa ve düzenlemelerin kullanılması yoluyla gerçekleştirilebilir. Vergi erteleme, cari yıla ait vergi ödemelerinin ileri bir tarihe ertelenmesi anlamına gelmektedir. Kurumsal yeniden yapılanma yöntemlerinden biri olarak, özellikle vergiden muaf birleşmeler olarak bilinen ve devralan kurumun bilançosundaki varlıkların, devralan kuruma bugünkü değeri yerine kayıtlı değeri üzerinden aktarılmasına olanak sağlayan transferler, zımni yedek akçeler ayırmaktadır. Vergiler, iktisap edende gerçekleştiği tarihe kadar ödenmekte ve vergiler ertelenmektedir (Yenilmez, 2023: 292).

Vergi ödemelerinin ertelenmesi yoluyla mükellefler, ödenecek vergi miktarını etkilemeden vergi ödeme zamanlamasının ayarlanmasına olanak tanıyan yasal hükümlerden yararlanarak vergi planlaması yapabilmektedirler (Güçenme ve Arsoy, 2007: 2). Bu faydalardan biri de vergi ödemelerinin gelecek dönemlere ertelenmesinin yatırım nakit akışlarını artırabilmesidir (Ergin ve Ayanoğlu, 2015: 79). Dolayısıyla vergi erteleme, fonların gelir getirici faaliyetlerde kullanılmasına olanak tanımakta ve ertelenen vergi tutarı üzerinden alternatif bir getiri ile aynı avantajları sağlamaktadır. Ayrıca, özellikle enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde, para birimlerinin zaman içinde değer kaybetmesi ve günümüzde paranın daha değerli olması nedeniyle vergi ödemelerinin ertelenmesi, vergi mükelleflerine vergi avantajı sağlayabilir ve vergi yüklerinde gerçek bir azalmaya yol açabilmektedir (Aslan, 2003: 14).

Bir vergi mükellefinin gelir elde ettiği anda vergi ödeyebilmesi bir vergi kredisi fırsatı olarak görülebilir ve bu fırsat vergi borcunun nominal değerinden ziyade gerçek değerini etkileyen bir faktördür. Vergi yüklerini azaltmak amacıyla vergi teşvikleri sağlamak amacıyla vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalanmak bir vergi planlama stratejisi olarak hizmet edebilir (Yılmaz-Önder, 2017: 7).

Yasal boşluklar, gerekli yasal düzenlemelerin eksik olması anlamına gelmektedir. Kanundaki boşluklar bazen yasa koyucunun belirli olaylara uygulanacak kuralları belirlemediği açık boşluklar şeklinde, bazen de kuralların belirli olaylar ışığında mevcut

hükümleri sınırladığı örtülü boşluklar şeklinde ortaya çıkmaktadır (Öztan, 2019: 141). Yasal boşlukları açıklamak için hükümetin düzenleyici eylemleri ve yargı kararları incelenmelidir. Bu şekilde tespit edilen yasal boşluklardan yararlanılarak ve ekonomik faaliyetin bu boşluklar içinde kalacak şekilde düzenlenmesiyle vergi planlaması yapılabilmektedir (Coşkun-Karadağ, 2020: 58).

Vergi; mükellefiyetin kuruluşu, işletilmesi ve sona ermesi sırasında geçerlidir. Mükellefler asıl amaçlarına ulaşmak ve sermayelerini daha verimli kullanmak için ekonomik ve hukuki yapılarını değiştirebilir, bazen de bu hedeflere ulaşamadıklarını düşündükleri için tüzel kişiliklerini feshedebilirler (Yüce ve Keleş, 2021: 153).

Ekonomik zorluklar bazı işletmelerin hukuki varlıklarını sonlandırmasına yol açmış olsa da, bazı işletmelerin daha güçlü olabilmek için diğer işletmelerle birleşmesine, bazılarının da yüklerden kurtulmak için ayrılarak daha küçük işletmelere dönüşmesine yol açmaktadır (Aydemir ve Kaya, 2007: 263). İşletmeler sermayeyi etkin bir şekilde kullanabilmek için tasfiye, birleşme, devir, hisse değişimi, bölünme gibi yeniden yapılanma yöntemleriyle çeşitli işlemler gerçekleştirmektedir. Tüm bu yeniden yapılanma süreçlerinin mükelleflerin vergi yüküne etkisi bulunmaktadır. Yol boyunca karşılaşılan çeşitli vergi düzenlemeleri, iş sonlandırma veya yeniden düzenlemenin vergi planlama stratejisi olarak kullanılabilmesi gibi avantajlar sağlamaktadır (Yeniçeri, 2021: 104).

1.1.2. Makro Vergi Planlaması

Makro vergi planlaması, vergi planlamasının hükümetin bakış açısıyla incelenmesidir. Bu nedenle devletin vergi potansiyelinden en verimli şekilde yararlanmak için aldığı tüm önlemler ve oluşturduğu düzenlemeler makro vergi planlaması kapsamında değerlendirilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2016: 480). Vergi teşviki, belirli bir verginin tabanını, oranını veya genel vergi yükümlülüğünü azaltır. Örneğin yeni yatırımlar için vergi teşviki; kurumlar vergisi yoluyla vergi oranında bir azalma, hızlandırılmış amortisman şeklinde olabilmektedir. Her vergi teşviki biçimi, ekonomik verimliliği etkileme biçimi ve istenen davranışı teşvik etme derecesi bakımından farklıdır (Sanchez-Ugarte, 1987: 1). Bu teşvikler devlet tarafından mükelleflere tanınan haklar ile ilgili bir düzenlemedir ve makro vergi planlaması olarak ifade edilmektedir.

Makro vergi planlamasının ülkeye sağlayacağı avantajlar göz önüne alınarak oluşturulmuş olan vergi düzenlemeleri yardımı ile en yüksek düzeyde vergi gelirinin elde edilmesi, farklı bir anlatımla vergi düzenlemelerinin en verimli şekilde

uygulanmasıdır (Akdoğan, 2009: 190). Makro vergi planlaması, vergi uygulamalarının, vergi amaçları esas alınarak, kamu otoritelerinin mali ihtiyaçlarını karşılayacak en uygun kaynaklarla, toplumun eğilim, tutum ve davranışlarını dikkate alarak en büyük hizmeti sağlayacak şekilde uygulanmasıdır (Akdoğan, 2014: 194).

Vergiler kamu harcamalarının finansmanında önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle vergi sisteminden doğru şekilde yararlanmak kamu maliyesinin ilgi alanlarından biridir. Bunu sağlamak için vergilemede uyulması gereken kuralları içeren vergileme ilkeleri geliştirilmiştir (Peker ve Kılıçer, 2017: 902). Hukuk güvenliği ve belirlilik ilkelerine göre vergi mevzuatının mükellefler açısından açık, net, kolay anlaşılır ve aynı zamanda öngörülebilir olması gerekmektedir (Gürdal ve Eryılmaz, 2018: 206). Bu ilkeler; adalet, verimlilik, tarafsızlık, açıklık, istikrar ve yasallık olarak ifade edilebilir. Bu nedenle makro vergi planlamasından beklenen faydanın elde edilebilmesi için öncelikle vergi sisteminin ilgili ilkelere uygun olarak tasarlanması gerekmektedir.

Ekonomideki döngüsel dalgalanmalar vergi gelirlerinde de döngüsel dalgalanmalara yol açmaktadır. Vergi gelirlerinde bu tür anormalliklerin önlenmesi için vergilerin durumla koordineli olması gerekmektedir. Hükümetler durgunlukları azaltmak, fiyat istikrarını sağlamak, yatırımları teşvik etmek, ekonomik büyümeyi teşvik etmek ve yerel faaliyetleri geliştirmek gibi çeşitli amaçlarla vergi planlaması yapmaktadır. Kamu maliyesinde çeşitli vergi planlama araçları bulunmaktadır. Bu araçlardan en bilineni vergi avantajlarıdır. Vergi teşvikleri; istisna, muafiyet ve indirim gibi teşviklerin vergi sistemine dâhil edilmesi olarak sıralanabilir. Bu kapsamda uygulanan bir diğer teşvik mekanizması da vergi tatili uygulamasıdır (Nar, 2015: 927).

Yabancı sermayeyi ülkeye çekerek yatırımları artırmak amacıyla uygulanan vergi tatili, potansiyel yatırım gelirlerinin belirli bir süre vergiden muaf olmasını sağlayan, gelir ve kurumlar vergisinden muafiyettir. Vergi tatilleri ağırlıklı olarak yabancı yatırımlar için geçerli olmakla birlikte, yerli sermayenin yurt dışına kaçmasını önlemek amacıyla yerli yatırımlara da uygulanabilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2017: 401-402).

Makro vergi planlamasına yönelik başka bir mekanizma da vergi iadesi başvurusudur. Vergi iadesi, daha önce tahsil edilen vergilerin bir kısmının veya tamamının vergi mükelleflerine iade edilmesidir. Vergi iadesi uygulaması esas olarak sosyo-ekonomik yapının iyileşmesinin sağlanmasına dayanmaktadır (Nar, 2015: 927).

Makro vergi planlaması, her ülkenin kendi hedefleri doğrultusunda vergi yönetimini en etkin şekilde yürütmesidir. Makro vergi planlaması, en uygun vergi planının seçilmesi, sosyal uygulamaların dikkate alınması ve vergi denetimi ve

kontrolünün sağlanması açısından önemlidir. Vergi otoriteleri, mükelleflerin vergiden kaçma ve kaçınma eğilimlerini anlamakta ve kamu gelirlerini maksimum düzeyde tutmak için vergi planlaması yaparak yasal önlemler almaktadır. Bu sayede kamu finansmanı için gerekli olan vergi gelirleri vergi ilkelerine uygun olarak en uygun kaynaklardan elde edilebilmektedir. Ülkeler, vergi tahsilatı ve idaresinin daha nitelikli denetim ve kontrolünü sağlamak için vergi planlaması yoluyla nitelikli ve donanımlı personel yetiştirebilir (Arpacı-Özdemir, 2014: 78).

Makro planlamasına duyulan ihtiyacın temel nedeni vergi mevzuatının olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaktır. Vergi mevzuatında sık sık değişiklik yapılması, aynı konuda çıkarılan tebliğ ve genelgelerin çokluğu, vergi düzenlemelerinin çeşitliliği vergi mevzuatına uyumu zorlaştırmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşık ve anlaşılması zor olması, vergiyle ilgili yasal yükümlülüklerin doğru ve eksiksiz olarak yerine getirilmesini zorlaştırmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatında yer alan teşvik, muafiyet ve indirimlerin belirlenmesi, uygulanması, takip edilmesi, anlaşılması ve vergi avantajlarından yararlanılması çoğu zaman zor olarak algılanmaktadır. Vergi mevzuatındaki bu olumsuz unsurların oluşturduğu riskleri ortadan kaldırmak için vergi planlaması yapılması gerekmektedir.

213 sayılı VUK'un 4. maddesinde vergi dairesi "mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire" olarak tanımlanmaktadır. Geniş anlamda vergi alacaklısı olan devlet, genel olarak vergi yetkisine sahip merkezi veya yerel bir birim; dar anlamda ise vergi işlemlerinin yürütülmesinden sorumlu daire ve bu daireye bağlı alt birimler olarak anlaşılmaktadır. Örneğin; vergi düzenleme yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM) ait olduğundan alacaklı geniş anlamda devlet veya TBMM, dar anlamda alacaklı ise Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı birimler veya vergi daireleridir (Tosuner ve Arıkan, 2017: 48). Makro vergi planlaması yoluyla devlet, geliri artırmak için en uygun kaynakları vergilendirmeye çalışırken aynı zamanda toplumun yöntem, tutum ve davranışlarını da dikkate alarak devletin devamlılığını sağlayacak stratejiler geliştirmek amaçlanmaktadır.

1.1.2.1. Makro Vergi Planlamasının Gelişimi

Vergiler, bir ülkenin ekonomik gelişimini desteklemek için önemli devlet geliri kaynaklarından biridir. Bu nedenle, devletler optimum vergi geliri sağlamak için çeşitli vergi düzenlemeleri ve politikaları belirlemektedirler. Ancak, vergi düzenlemelerinin artan karmaşıklığıyla, bazen vatandaşlar veya vergi mükellefleri geçerli vergi düzenlemelerini anlamakta ve bunlara uymakta zorluk çekmektedir. Bu, devlet gelirini

olumsuz etkileyebilecek raporlama hatalarına veya vergi kaçınmasına neden olabilmektedir. Vergilendirmenin karmaşıklığıyla başa çıkarken, vergi planlamasının kullanımı, vergi mükelleflerinin vergi yüklerini yasal olarak en aza indirmeleri için etkili bir çözüm olabilmektedir. Vergi planlaması, vergi yükümlülüklerini azaltmak için vergi mükellefleri tarafından meşru vergi boşluklarından yararlanmak için kullanılan bir stratejisidir (Gusti, 2023: 31).

Finansal faaliyetlerin artarak devam ettiği günümüzde, finansal hizmet ihracatının ülkelerin cari açıklarının azaltılması başta olmak üzere çeşitli katkıları bulunmaktadır. Bu nedenle artan ticaret hacminde ülkeler, içlerinde finansal yatırımlarında yer aldığı yabancı yatırımları çekmek adına bazı düzenlemeler yapmakta ve bu da mükelleflere birtakım ayrıcalıklar tanımaktadır (Çakır ve Karakaş, 2022: 1243).

Günümüzde birçok ülkede vergi oranlarının yüksek olması, vergilerin mükellefler için daha da önemli bir kalem haline gelmesine neden olmuştur. Dünya çapında birçok mükellef daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadır. Bu bağlamda bazı mükellefler, hukuken suç sayılan ve tespit edilmesi halinde ağır ekonomik ve adli yaptırımlarla karşı karşıya kalacak olan vergi kaçakçılığı yoluyla vergi yüklerinden kurtulmaya çalışmaktadır. Bazı mükellefler faaliyet gösterdikleri ülke ve diğer ülkelerin vergi kanunlarının sağladığı fırsatlar çerçevesinde vergiyi planlayarak vergi yüklerini en aza indirmektedir (Koca, 2021: 1).

Vergi planlamasında, elde edilmek istenen ekonomik sonuç ve bu sonuca ulaşmaya yönelik hukuki yöntemler gözden geçirilmekte, bu yöntemlerden hangisinin vergi açısından avantajlı olduğu belirlenir ve hedef sonuca ulaşabilecek tüm çözümler her yönüyle sınırlandırılmaktadır. Toplam kar hesaplaması yapılmalı ve en uygun yöntemi seçilmelidir. Bu bağlamda yasal bir ortamda vergi planlamasının vergi mükellefleri için vergilerle baş etme ve direnme konusunda en uygun yol olduğu kadar aynı zamanda en yasal yol olduğu söylenebilir. Vergi planlaması kavramı hukuka tam uyum unsurunu içerdiğinden; bu unsur vergi kanunlarının ruhuna ve lafzına uygunluğu ifade etmektedir (Atalay, 2022: 57). Makro vergi planlamasında mükelleflerin itibarının zedelenmemesi için vergi planlamasına yaklaşımlarının objektif olması ve bu tür vergi planlama faaliyetlerinin profesyonel ve etik bir ortamda yürütülmesi gerekmektedir (Stainer vd., 1997: 218).

1.1.2.2. Makro Vergi Planlamasının Amaçları

Geçmişten günümüze vergiler kamu harcamalarının finansmanının en önemli kaynağı olmuştur. Bu kaynağın devlet tarafından elde edilmesindeki en önemli husus

temel vergi ilkelerine dayalı bir vergi sisteminin inşa edilmesidir. Devletler vergileri, oranları ve yükümlülükleri genişleterek veya yeni vergiler uygulayarak vergi gelirlerini artırmaya çalışmaktadırlar (Eroğlu ve Eftekin, 2014: 234).

Borçlu olarak hareket eden ve vergi yüklerini azaltmaya çalışan mükelleflerin yanı sıra, vergi alacaklısı olarak hareket eden devlet de vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmak ve makroekonomik hedeflere ulaşmak için vergi planlaması yapmaktadır. Vergileme mükellefler için bir maliyet unsuru olup ülke için en önemli kamu geliridir (Çoşkun-Karadağ, 2020: 10-11). Ulusal vergi planlaması, vergi kanunlarının anlaşılır bir şekilde hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi yoluyla vergi bilincinin oluşturulması ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yönelik birçok vergi uygulama faaliyetini içeren bir süreçtir (Ercan, 2021: 223).

Devlet, vergi teşvikleri ve vergi muafiyetleri gibi kuralları bilinçli bir şekilde formüle ederek vergi mükelleflerinin davranışlarını yönlendirmek için vergiyi bir politika aracı olarak kullanmaktadır. Vergi planlaması sadece ulusal düzeyde değil uluslararası düzeyde de ekonomik faaliyetleri ülkeye çekmektedir (Yeniçeri, 2021: 61).

Makro vergi planlaması ile amaçlanan, toplumun tutum ve davranışlarını dikkate alarak ülkenin mali ihtiyaçlarını en uygun kaynaklarla karşılamak ve vergi amaçlarıyla çelişmeyecek şekilde en yeterli kaynağı sağlamaktır (Eroğlu ve Eftekin, 2014: 248).

1.1.2.3. Makro Vergi Planlamasının Avantajları ve Dezavantajları

Vergi teşvikleri için saf olmayan bir durum, genel olarak ekonomik politika veya özellikle vergi politikası çarpıtıcı olduğunda ortaya çıkmaktadır. Politik, sosyal veya idari kaygılarla, ekonomik politika yapıcılar sıklıkla tarafsız olmayan bir vergi sistemi uygular ve çarpıtmalara yol açan diğer ekonomik politikaları benimsemektedirler. İdeal olarak, çarpıtmalar vergi reformu veya diğer ekonomik politikalarda reform yoluyla ortadan kaldırılmalıdır, ancak bu her zaman mümkün olmayabilmektedir. Ancak, ekonomik politika (örneğin vergi teşvikleri) yoluyla, refahı marjinal düzeyde iyileştirebilecek davranışları teşvik etmek mümkündür. Bu olasılığın farkında olan sosyal maliyet-fayda analizi yapılmakta, bir faaliyetin veya projenin üstlenilmesinin istenmeyen çarpıtmaları ve olumsuz dışsallıkları azaltarak ve/veya olumlu dışsallıkları teşvik ederek sosyal refahta iyileşmeye yol açıp açmadığını değerlendiren ölçütler ve yöntemler geliştirilmektedir (Sanchez-Ugarte, 1987: 5).

Vergi planlamasının hem devlet hem de vergi mükellefi açısından birçok avantajı vardır. Vergi yönetimini vergi planlaması yoluyla gerçekleştiren mükellefler, satış politikalarını daha esnek bir şekilde ayarlayarak, stok değerlendirme avantajlarını krizleri

önlemek için kullanarak rakiplerinden bir adım önde olmalarını sağlayabilirler (Edizdoğan, vd., 2012: 226).

Ülke açısından vergi planlaması vergi kaçakçılığının önlenmesine yardımcı olmaktadır. Vergi planlaması yapmayı öğrenen mükellefler, yasa dışı yollar yerine yasal kanalları tercih ederek vergi kaçakçılığı yapmadan, vergi yüklerini azaltma amacına ulaşabilmektedirler. Ülkeye sağladığı bir diğer fayda ise hükümetin vergi mevzuatındaki öngörülemeyen boşlukları görmesine olanak sağlamasıdır. Vergi planlamasında yasal boşluklardan yararlanıldığı için yasa koyucuların iradesi dışında ortaya çıkan yasal boşlukları görerek bunları doldurmak mümkündür (Eroğlu, 2014: 9).

Bu sayede mükelleflerin vergi yükleri azalırken, devlet de vergi kaçakçılığının önlenmesine katkı sağlamaktadır. Ayrıca mükellefler uyguladıkları yasal hükümler gereği vergi planlama belgelerini alma ve sunma yükümlülüklerine de dikkat etmekte ve belgelerde düzenin sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

Vergi planlamasının ülke üzerindeki olumsuz etkisi vergi gelirlerinin azalmasıdır. Bireylerin ve mükelleflerin vergi planlaması sonucunda vergi gelirleri azaldıkça devletin vergi gelirleri de azalmaktadır. Özellikle çok uluslu işletmeler tarafından yürütülen uluslararası vergi planlama faaliyetleri vergi gelirlerinin azalmasına ve ekonomik kayıplara neden olabilmektedir (Eroğlu, 2014: 12).

Ayrıca vergi planlamasının önemli gelir kayıplarına yol açmasının yanı sıra, belirli amaçlarla sağlanan vergi avantajlarının maliyeti ile etkinliği arasındaki etkileşimi de azaltılabileceği dikkate alınmalıdır (Nar, 2015: 927). Amaç vergi mükelleflerinin vergi prosedürlerine uyumunu sağlamak olsa da vergi gelirlerinde azalmaya da yol açabilmektedir.

1.1.2.4. Makro Vergi Planlaması Düzenlemeleri ve Uygulama Yöntemleri

Maliye politikasının en tanınmış ve en az tartışmalı hedefi, göreceli fiyat istikrarı ile tam istihdama ulaşmaktır. Ayrıca daha spesifik amaçlar da geliştirilmektedir. Bu amaçlardan bazıları kısmen de olsa halihazırda uygulanmaktadır. Söz konusu amaç tasarrufları veya yatırımları artırmaktır; ev sahibi olmayı teşvik etmek, serveti yeniden dağıtmak veya en azından gelir düzeyindeki farklılıkları azaltmak gibi makro özelliklere sahiptir. Diğer amaçlar daha yüzeyseldir. Bu, yüzeyleri giderek bozulan coğrafi bölgeleri hedeflemeyi, yerel denizcilik endüstrisini desteklemeyi ve gaz ve petrol rezervlerinin gelişimini teşvik etmeyi içermektedir. Vergi mükelleflerinin belirli davranışlarını teşvik etmek için tasarlanan herhangi bir vergi hükmü, vergi mükellefleri arasında adalet sorunlarına yol açmaktadır (Oliver, 2004: 27).

Bu nedenle vergi planlamasında dikkate alınması gereken konulardan biri adalettir. Vergi eşitliği kavramı, yerleşik düzeni bir ölçüde destekleyen ahlak, inanç, değer, tutum vb. unsurları içermektedir. Bu, tüm gerçekler sisteminin bir parçasıdır. Vergi eşitliği şüphesiz ideal bir durumdur. Eşitlik düşüncesine dayanan eşitlikçi bir devletin etik veya işlevsel açıdan mükemmel olduğu herkes tarafından kabul edilen bir gerçektir. Eşitlik, iyi bir vergi sisteminin veya iyi bir vergi politikasının özelliklerinden biri olarak görülmektedir (Infanti, 2009: 62).

Türkiye’de makro vergi planlaması ile ilgili uygulamalar arasında yenileme fonları, amortisman uygulaması, şüpheli ticari alacaklar karşılığı, alacak borç senetleri reeskont uygulaması, değersiz alacaklar, serbest bölgelerde uygulanan vergi avantajları, teknoloji geliştirme bölgelerinde uygulanan vergi avantajları, vakıf üniversitesi hastanelerine uygulanan vergi avantajları, sat-kirala geri al uygulaması, devir müessesesi aracılığıyla sağlanan vergi avantajları gibi uygulamalar konusunda düzenlemeler bulunmaktadır.

2. DÜNYADA MİKRO VE MAKRO VERGİ PLANLAMASI UYGULAMALARI

2.1. Dünyada Mikro Vergi Planlaması Uygulamaları

Mikro vergi planlamasını mümkün kılan birçok uygulama ülkelerin vergi sistemi içerisine dâhil edilmiş durumdadır. Ülkelerin vergi sistemleri ve son dönemde vergi sisteminde yapılan değişiklikler dikkate alındığında mükelleflerin mikro vergi planlaması yoluyla bir avantaj elde etmelerinin sağlandığı söylenebilir. Ülkelerde mükelleflerin mikro vergi planlaması yapmasında kullanılan araçlar arasında teşvik ve kredi uygulamaları yoğun olarak kullanılmaktadır.

2.1.1. Amerika Birleşik Devletleri

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) vergi sisteminde eyalet ve yerel yönetim birimlerinin yanı sıra federal hükümet de vergi koyma yetkisine sahiptir. Elbette federal hükümet gibi eyalet ve yerel yönetimler de ayrı vergiler uygulamaktadır. Federal hükümet eyalet ve yerel yönetimlere göre daha az vergi geliri toplamaya rağmen toplam vergi gelirinin üçte ikisini toplamaktadır. 1990'dan 2017'ye kadar vergilerin milli gelir içindeki payı ortalama %25 olarak uygulanmıştır. Aynı dönemde vergi yükünün daha düşük olduğu söylenebilir. Öte yandan vergi gelirleri bütçe gelirlerinin yaklaşık %83'ünü oluşturmaktadır. ABD'de bazı eyaletlerde sabit bir vergi oranı uygulanırken, diğerlerinde kademeli bir vergi oranı uygulanmaktadır. ABD vergi sisteminde eyaletler farklı kişisel vergi oranlarının yanı sıra muafiyetler, istisnalar vb. uygulamaktadır. Vergi harcamaları da eyaletten eyalete farklılık gösterebilir (Sağdıç ve Yıldız, 2020: 23-61).

ABD'nde mükelleflerin mikro vergi planlaması yapabilmesi için bazı teşvik ve kredi uygulamaları bulunmaktadır. Özellikle dünya ekonomisinde yaşanan daralmanın Amerikan ekonomisine olumsuz bir şekilde yansımaması için mükelleflere mikro vergi planlaması olanakları sunulmuş durumdadır. ABD'de yabancı vergi kredisi, genel iş kredisi, iş fırsatı kredisi, Ar-Ge kredisi, gelen yatırım teşvikleri ve diğer teşvikler mükelleflere tanınan teşvik imkanları arasındadır.

Yabancı Vergi Kredisi

1921'de yürürlüğe giren yabancı vergi kredisi sınırlaması, yerli mükelleflere aynı vergi yılında herhangi bir yabancı ülkeye veya ABD'nin herhangi bir mülküne ödenen herhangi bir gelir, savaş karı ve aşırı kar vergisi tutarı için bir kredi sağlayan yeni dili ve

yaklaşımı vurgulamaktadır: Yabancı vergi kredi tutarı, hiçbir durumda, vergi mükellefinin herhangi bir yabancı ülke veya ABD'nin herhangi bir mülkü tarafından uygulanan herhangi bir gelir, savaş karı ve aşırı kar vergisi için herhangi bir kesinti yapılmadan hesaplanan net gelirinin, aynı vergi yılındaki tüm net gelirine (bu tür bir kesinti yapılmadan hesaplanan oranının, bu kredinin alındığı vergilerle aynı oranını aşmamalıdır (Culbertson ve Caballero, 2022: 153).

Yabancı gelir vergileri için kredi, geçici ABD vergisiyle sınırlıdır: ABD Hazine Bakanlığı, yabancı gelir vergisi geçici ABD vergisini aştığında geri ödeme yapmaz. Gelir vergileri dışındaki yabancı vergiler (emlak vergileri, tüketim vergileri, bordro vergileri veya katma değer vergileri (KDV) gibi) ABD vergisine mahsup edilmek yerine, vergiye tabi yabancı kaynaklı gelirin elde edilmesinde düşülür. Kanada'daki bir eyalet veya İsviçre'deki bir kanton gibi ulusal düzeyin altındaki yerel yönetimler tarafından alınan gelir vergileri de dâhil olmak üzere tüm yabancı gelir vergileri, geçici ABD vergisine mahsup edilebilir. Buna karşılık, ABD eyaletleri tarafından uygulanan gelir vergileri federal gelir vergisine mahsup edilememekte; bunun yerine, federal vergiye tabi gelirin elde edilmesinde düşülmektedir (Rousslang, 1999: 163).

Genel İş Kredisi

Genel iş kredisi (General Business Credit-GBC), belirli küçük mükelleflerin federal gelir vergisi yükümlülüklerini önemli ölçüde azaltmalarına yardımcı olabilmektedir. Bu uygulama, vergi kesintilerinden çok daha değerli olan çeşitli mükelleflerle ilgili kredileri kapsayan bir “şemsiye” kredisidir. Kesintiler yalnızca vergiye tabi geliri azaltırken, vergi kredileri doğrudan vergi yükümlülüğünü azaltmaktadır (FustCharles, 2024).

Belirli ekonomik hedeflere ulaşılması için özel teşvikler sağlayan çeşitli işletme teşvikleri mevcuttur. Genel olarak bu teşvikler, her bir kredinin vergi yılı için tahsis sınırının belirlenmesi amacıyla tek bir ‘genel iş kredisi’ halinde birleştirilmektedir. Bir vergi yılı için kullanılabilecek genel işletme kredisi, vergiye dayalı tutarla sınırlıdır. Genel olarak, kredi indirimi sınırlaması nedeniyle belirli bir yılda kullanılamayan cari yıl kredisi, cari yıldan önceki vergi yılına geri taşınarak, cari yılı takip eden 20 yılın her birine devredilebilir. Genel olarak cari yıl işletme kredisi, 2020 yılı için aşağıdaki teşviklerin birleşimidir.

16 Ağustos 2022’de yürürlüğe giren 2022 Enflasyonu Düşürme Yasası (Inflation Reduction Act-IRA), genel işletme kredisinin bir parçası olan, çeşitli geçerlilik tarihlerine sahip yeni işletme kredilerine eklenmiştir. Genel işletme teşvikinin bir bileşeni olan yatırım teşviki, imalat tesisleri gibi altyapı yatırımlarına yönelik çeşitli

işletme teşviklerini kapsamaktadır. Yatırım kredisinin bir parçası olan krediler, mülkün elden çıkarılması durumunda yeniden haciz konusu olabilmektedir. IRA ve Çipler ve Bilim Yasası (CHIPS and Science Act-CHIPS)¹, vergi mükelleflerine doğrudan vergi ödemesi olarak belirli kredileri alma seçeneği sunarak, vergiye tabi geliri düşük olan veya hiç olmayan vergi mükelleflerinin ve vergiden muaf kuruluşların bu kredilerden yararlanmasına olanak tanımaktadır. IRA ayrıca vergi mükelleflerinin belirli kredileri başka bir vergi mükellefine devretmesine de izin vermektedir (PWC. Worldwide Tax Summaries, 2024a).

İş Fırsatı Kredisi

İş fırsatı kredisi teşviki (Work Opportunity Tax Credit-WOTC), istihdamda önemli engellerle karşılaşan belirli hedef gruplardan kişileri işe almak ve çalıştırmak için işverenlere sunulan federal bir vergi kredisidir (IRS, 2024). Bu teşvik belirli hedef gruplarından sürekli olarak istihdamda önemli engellerle karşılaşan kişileri işe alan mükelleflere sunulan bir federal vergi kredisidir. İşletmeler, nitelikli kişileri işe almak için 1.200 ila 9.600 dolar arasında değişen bir kredi alabilmektedirler. 2021 Bütünleşik Tahsisat Yasası, Çalışma Fırsatı Vergi Kredisi'nin 31 Aralık 2025'e kadar uzatılmasını yetkilendirmiştir (New York State, 2024).

Ar-Ge Kredisi

Araştırma geliştirme (Ar-Ge) vergi kredisi, mükelleflerin nitelikli araştırma harcamaları için talep etmeleri halinde ödenen, bu konuda yatırım yapmayı teşvik etmek amacıyla kullanılan bir destek türüdür. Ar-Ge vergi kredisi ilk olarak 1981'de oluşturulmuştur. İlk kredi, mükelleflerin önceki üç yıldaki ortalama araştırma harcamalarının %25'ine veya alternatif olarak cari yıl harcamalarının %50'sine eşit olacak şekilde düzenlenmiştir. Ar-Ge vergi kredisi başlangıçta 1985'de sonlandırılmış, 1986 Vergi Reformu Yasası'nın bir parçası olarak güncellenmiş, yıllık bir üst sınıra tabi tutularak, kredinin yasal oranı %20'ye düşürülmüştür. Ar-Ge vergi kredisi artık dört ayrı unsurdan oluşmaktadır (Muresianu ve Watson, 2021):

1. Normal kredi,
2. Alternatif basitleştirilmiş kredi,
3. Enerji araştırma kredisi,
4. Temel (veya üniversite) araştırma kredisi.

¹ Yasa, yarı iletken üretimi için 52,7 milyar dolarlık desteğin yanı sıra yarı iletken fabrikalarının kurulumunu teşvik etmek için 4 yıllığına %25'lik vergi indirimini içermektedir.

Herhangi bir yılda, vergi mükellefleri enerji araştırma kredisini ve temel araştırma kredisini, normal kredi veya alternatif basitleştirilmiş krediyle birlikte alabilirler (Muresianu ve Watson, 2021).

Ar-Ge kredisinin iki ana amacı bulunmaktadır. Bunlar (Fazio vd., 2019: 2):

1. Daha büyük ve köklü mükellefler tarafından yeniliğe yatırım yapılmasını teşvik etmek
2. Büyüme odaklı girişimlerin oluşumunu teşvik etmek ve performanslarını hızlandırmaktır.

ABD’de mükelleflere tanınan bu imkân eyalet düzeyindeki krediler ortalama girişimcilik faaliyetini yaklaşık %7, Ar-Ge kredisi olan eyaletlerde 10 yılda yeni işletme kuruluşunda %20 oranında artmıştır (National Bureau of Economic Research, 2019).

Gelen Yatırım Teşvikleri

ABD’deki eyalet ve yerel yönetimler yatırım teşviklerine yılda yaklaşık 50 milyar dolar ayırmaktadır. Bu miktar 1990’dan beri üç kat artış anlamına gelmektedir. Federal düzeyde, gelen yatırımlarla ilgili olarak, belirli portföy borçları ve banka mevduatı istisnaları ve güvenli liman ticareti gibi genellikle sınırlı teşvikler vardır. Portföy borcu istisnası, yerleşik olmayan kişilerin ve yabancı mükelleflerin, ABD gelir (veya stopaj) vergisine tabi olmaksızın ABD’de belirli yükümlülüklerle (portföy borcu olarak nitelendirilebilmesi için belirli yasal ve düzenleyici gereklilikleri karşılaması gereken) yatırım yapmasına olanak tanınmaktadır. Banka mevduatı istisnası, yatırımın yasal ‘mevduat’ tanımını karşılaması ve fonların belirli bir ticari faaliyet yürüten kişiler tarafından tutulması koşuluyla, ABD dışındaki yatırımcıların kazanılan faiz üzerinden ABD vergisine tabi olmaksızın ABD bankacılık kurumlarına para yatırımlarına olanak tanır. Aynı zamanda, yerleşik bir komisyoncu, komisyon acentesi, saklayıcı veya başka bir bağımsız kuruluş aracılığıyla hisse senedi, menkul kıymet veya emtia ticareti yapan ABD’li olmayan kişiler için ABD ticareti veya işiyle meşgul muamelesi yapılmasına karşı istisnalar sağlayan yasal menkul kıymetler ve emtia ticareti konusunda eyalet bazında avantajlar da sunulmaktadır (Katitas ve Pandaya, 2024: 2).

Diğer Teşvikler

Federal, eyalet ve yerel yönetimler, kendi bölgelerinde iş yatırımlarını ve dolayısıyla istihdamı teşvik etmek için çok sayıda teşvik sağlamaktadır. Teşvikler maliyetlerin azaltılmasına yardımcı olabilir ve yatırımlar, istihdam yaratma, genişleme ve yeni tesislerin açılmasıyla ilgili maliyetlerin karşılanmasına yardımcı olacak nakit sağlanmaktadır. En yaygın teşviklerden bazıları nakit hibeleri, mülk ve satış/kullanım

vergisi indirimlerini, kullanım oranlarındaki indirimleri ve krediler ve vergi tatilleri gibi diğer vergi avantajlarını içermektedir (PWC. Worldwide Tax Summaries, 2024a).

2.1.2. Kanada

Kanada vergi sisteminde hükümet, gelir dağılımına ve adalete odaklanmayı, üst gelirli kişilerden alınan 2016 gelir vergisi artışının yanı sıra bu yıl sermaye kazancı dâhil etme oranındaki artışın gerekçesinin bir parçası olarak kullanmaktadır. Kanada hükümeti 2016 yılında yeni bir üst federal gelir vergisi dilimi ekleyerek, yaklaşık 200.000 doların üzerindeki gelirler için üst federal vergi oranını %29'dan %33'e çıkarmıştır. Hükümet ayrıca yakın zamanda 2024 bütçesinde 250.000 doların üzerindeki sermaye kazançları için sermaye kazancı dâhil etme oranını arttırmıştır (Fuss ve Nathaniel, 2024: 2).

Kanada'da mükelleflerin mikro vergi planlaması yapabilmeleri için kullanılan araçlar arasında teşvik ve krediler yer alırken, mikro vergi planlaması imkânlarının daha çok yabancı yatırımı, yeni bireysel yatırımlar ve çevre gibi alanlarda yoğunlaştığı görülmektedir. Kanada'da mikro vergi planlaması yapılabilecek uygulamalardan bazıları yabancı vergi kredisi, bölgesel teşvikler, Ar-Ge teşvikleri gibidir.

Yabancı Vergi Kredileri

Yabancı vergi kredisi (Foreign Tax Credits), mükellefin aksi takdirde ödenmesi gereken Kanada vergisinden, mükellef tarafından yıl için ödenen yabancı gelir veya kar vergisi açısından talep edilebilecek bir indirimdir. Yabancı vergi kredisi, mükellefe belirli gelirler üzerindeki çifte vergilendirmeden, yani o gelir için hem Kanada'ya hem de başka bir ülkeye tam vergi ödemek zorunda kalmaktan muafiyet sağlayabilir. Yabancı vergi kredisinin miktarını hesaplamada, mükellef gelirlerinin, kazançlarının ve zararlarının tahsis edileceği belirli ülkeleri belirlemelidir. Mükellef aşağıdakiler için ayrı yabancı vergi kredisi hesaplamaları yapmalıdır. Bunlar (Government of Canada, 2015):

- Yabancı ticari olmayan gelir vergisi,
- Yabancı işletme gelir vergisidir.

Yabancı hükümetlere ödenen gelir veya kâr vergileri genellikle bir mükellefin ödenmesi gereken Kanada gelir vergilerine karşı kredi almaya uygundur. Yabancı gelir üzerinden ödenen vergilerle ilgili kredi, aksi takdirde bu gelir üzerinden ödenmesi gereken Kanada vergilerinin miktarıyla sınırlıdır. Genellikle, yabancı vergi kredileri yalnızca yabancı ülkede vergiye tabi olan yabancı kaynaklı gelir üzerindeki Kanada vergisini azaltmak için kullanılabilir (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024b).

Bölgesel Teşvikler

Kanada’da bölgesel kalkınma çabaları, ilk kez 1960’ların başında tanıtılmıştır. Başlangıçta daha az kalkınmışlık düzeyine sahip olan eyaletlere fayda sağlamak için tasarlanmıştır. Hükümet o zamandan beri çeşitli programlar aracılığıyla ulusal ekonomide bölgesel dengeyi teşvik etmeye çalışmıştır. Bu programlardan bazıları elden geçirilmiş, bazıları iptal edilmiş ve hükümet değişen ekonomik koşulları yansıtacak şekilde politikasını ve programını ayarladıkça yıllar içinde yenileri başlatılmıştır (Royal Commission on Renewing and Strengthening Our Place in Canada, 2003).

Kanada’da uygulanan bölgesel kalkınma teşvikleri yeni bir tesis kurmayı veya belirlenmiş bir bölgede mevcut bir tesisi genişletmeyi veya modernize etmeyi öneren bir başvuru sahibinin Bakanlığa başvurusu üzerine, Bakan, bu Kanuna ve yönetmeliklerde öngörülen şartlara tabi olarak, başvuru sahibine aşağıdaki hususların sağlanması yetkisini verebilmektedir (Government of Canada, 2024):

- Başvuru sahibine tesisin kurulması, genişletilmesi veya modernizasyonu için mali yardım yoluyla sağlanan birincil kalkınma teşviki;
- Daha önce işletmede üretilmemiş veya işlenmemiş bir ürünün üretilmesini veya işlenmesini mümkün kılmak için yeni bir tesis kurulması veya mevcut bir tesisin genişletilmesi önerisi durumunda, başvuru sahibine bu amaçla yeni tesisin kurulması veya mevcut tesisin genişletilmesi için ek mali yardım yoluyla ikincil bir geliştirme teşviki ve
- Başvuru sahibine tesisin kurulması, genişletilmesi veya modernizasyonu için mali yardım yoluyla özel bir kalkınma teşviki şeklindedir.

Diğer Teşvikler

Bilimsel araştırma ve Deneysel Geliştirme

Ar-Ge vergi teşvik programı, yıllık 3 milyar dolarlık vergi teşvikiyle Kanada’nın en büyük Ar-Ge programıdır. Bu programla teknolojik gelişme açısından yararlı olacak araştırmalar desteklenmektedir.

Yatırım Teşviki

Bu program, mükelleflerin yeni edindikleri sermaye varlıklarının (örneğin ekipman) maliyetlerinin büyük bir kısmını, satın alma işleminin yapıldığı veya varlığın kullanıma hazır hale geldiği yılda yazmasına olanak tanımaktadır.

Stratejik Yenilik Fonu

Kanada’yı yatırım yapmak ve büyümek için en iyi destinasyonlardan biri haline gelmiştir. Program, önemli yenilik projeleri ve daha fazlası için fon sağlamaktadır (Investa Canada, 2024).

Sanayi Teşvikleri

Büyüme teşvikleri uzun zamandır Kanada'daki ekonomik kalkınma politikasının önemli bir parçası olmuştur. Teşviklerin aldığı biçimler değişebilir, ancak genellikle ya haklar ya da takdiri (doğrudan veya dolaylı) olur. Her iki tür de vergi teşvikleri, hibeler, vergi iadeleri ve daha yeni bir geri ödenebilir düşük faizli veya sıfır faizli kredi eğilimi olarak farklı şekilde yapılandırılmaktadır (O'Riordan vd. 2023).

Kanada hükümeti belirli endüstrileri, işletmeleri veya faaliyetleri hedefleyerek ekonomik sonuçları şekillendirme çabaları olan endüstriyel politika yoluyla önemli ölçüde desteklemektedir. Sübvansiyonların, vergi teşviklerinin ve düzenlemelerin uygulanmasını içermektedir. Bu tür politikalar için argüman, serbest piyasaların istenen ekonomik, sosyal veya ulusal güvenlik sonuçlarını üretmeyeceği inancıdır (Alexander, 2024).

Çeşitli faktörler yatırım kararlarını etkilerken (ekonominin durumu ve jeopolitik koşullar gibi) teşvikler bazen bir yatırımı veya projeyi kabul etmek ile reddetmek arasındaki fark olabilir. Son teşvikler, temiz bir ekonomiye geçişi desteklemek için yeşil teknolojilere yatırımı teşvik etmek, kadın girişimci sayısını artırmak ve yeni mezunları işe almak gibi çeşitli ekonomik kalkınma hedeflerine odaklanmıştır (O'Riordan vd. 2023).

2.1.3. Almanya

Almanya'da Haziran 1990 tarihli Güven Yasasına göre, Treuhandanstalt "sosyal piyasa ekonomisi ilkelerine uygun olarak devlete ait varlıkların özelleştirilmesi ve işletilmesi" amacı güdülmüştür. Almanya'nın birleşmesi ile Treuhandanstalt, federal yasaya göre kamu hukuku kapsamında ve Federal Maliye Bakanı'nın yasal denetimi altında tüzel bir varlık haline geldi. 1994 yılının sonunda feshedilmiştir. 1990 yılından sonra tek tip vergi kanunu uygulanmıştır (Hacke, 2012).

Almanya'nın vergi sisteminin yasa koyucusu olmasına rağmen hükümet vergi gelirlerinin bir kısmının dağıtımını eyaletlere ve belediyelere bırakabilmektedir. Federal hükümetin diğer idari birimlere tahsis ettiği vergiler arasında kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi bulunmaktadır. Eyalet ve belediye yönetimleri tarafından alınan vergiler, ticaret vergileri, emlak vergileri, emlak satış vergileri, kilise vergileri ve köpek vergileri gibi düşük getirili vergilerdir (Gözen ve Artunç, 2020: 68).

Almanya'da 40 farklı vergi vardır ve bunları sınıflandırmak için çeşitli kriterler bulunmaktadır. Örneğin vergiler, geliri kimin aldığına göre (yani gelir otoritesine göre) tanımlanır. Buna göre federal, eyalet ve yerel vergilerin yanı sıra topluluk vergileri ve

kilise vergileri de vardır. Vergiler aynı zamanda vergi otoritelerinin aldıkları vergilere göre de karakterize edilmektedir (Hacke, 2012).

Almanya, genellikle işle doğrudan ilgili olmayan çok sınırlı durumlar (örneğin, koruma emri altındaki binalar için özel amortisman) dışında vergi teşvikleri sunmamaktadır. Bu kısmen devlet bütçesiyle ilgili bir sorundur ve kısmen de tüm vergi mükelleflerine eşit muamele edilmesi yönündeki anayasal gerekliliği yansıtmaktadır. Almanya’da mikro vergi planlaması yapmaya yardımcı olan uygulamalardan bazıları yabancı vergi kredisi, Ar-Ge destekleri, üretim ve istihdam teşvikleridir.

Yabancı Vergi Kredisi

Yabancı kaynaklı gelir Alman vergisinden muaf değilse, fiilen ödenen ve başka şekilde geri alınamayan yabancı vergi için bir indirim yapılacaktır. Ancak kredi, ilgili masraflar düşüldükten sonraki net gelir üzerinden kurumlar vergisi (dayanışma ek ücreti dâhil) ile sınırlıdır (ülke bazında sınırlama geçerlidir). Ticaret vergisi gibi diğer vergilerden mahsup edilmesi veya ileri devredilmesine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığından, kullanılmayan kredi kaybedilir. Gelişmekte olan ülkelerle yapılan vergi anlaşmaları kapsamında (anlaşma ortağının yatırım teşviklerini korumak için) hâlâ birkaç hayali yabancı vergi kredisi vakası mevcut, ancak Alman anlaşma politikası bu tür hükümleri ilk fırsatta terk etmektir (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024c).

Ar-Ge Destekleri

Araştırma ve geliştirme projeleri büyük ölçüde desteklenmektedir. Endüstriyel araştırma veya deneysel geliştirme türünden olan çalışmalar bu kapsamda değerlendirilmektedir. Küçük ve orta ölçekli işletmeler özellikle sözleşmeli araştırmaların dâhil edilmesinden yararlanmaktadır. Ar-Ge ödeneği uygun harcamaların %25’i kadardır. Bunlar özellikle uygun Ar-Ge projelerine katılan ve ücret vergisi kesintisine tabi olan çalışanların ücret ve maaşlarıdır. Sözleşme araştırması için, müşterinin yükleniciye ödediği ücretin %60’ı uygun gider olarak kabul edilmektedir (BMF, 2020).

Üretim Teşvikleri

Almanya’da teknik durgunluğun başlamasıyla birlikte yaşanan zorlu ekonomik durum nedeniyle, Alman yasa koyucuların daha fazla büyüme yönünde harekete geçme yönündeki baskıları artmaktadır. Almanya’yı çeşitli alanlarda bir iş merkezi olarak geliştirmek için harekete geçilmesi gerekmektedir. Mevcut çalışmalar, dikkate alınan tüm konum faktörlerinin kapsamı nedeniyle artan dezavantajları göstermektedir (Nicolay ve Steinbrenner, 2023). Alman hükümeti mükellefleri rahatlatmak istemektedir. Ancak bunun tam olarak nasıl olması gerektiği hala

belirsizdir. Bunun nedeni aynı zamanda vergi sisteminin karmaşık olması ve birçok boşluk sunmasıdır (Lincke, 2024).

İstihdam ile İlgili Destekler

Federal hükümet, vasıflı işçi sıkıntısıyla bir büyüme girişimiyle mücadele etmek istemektedir. Örneğin, yaşlı çalışanların daha uzun süre çalışmasına yönelik teşvikler, vergiden muaf fazla mesai ve yabancı vasıflı işçiler için vergi indirimleri planlanmaktadır. Hükümete göre, daha fazla vasıflı işçi elde etmenin yapı taşlarından biri yaşlıları işlerinde daha uzun süre tutmaktır. Bu nedenle standart emeklilik yaşına ulaştıktan sonra kişilerin çalışmasına yönelik teşviklerin daha da artırılması gerekmektedir. Bu amaçla işsizlik sigortasına ilişkin işveren katkısının iptal edilerek çalışana ödenmesi gerekmektedir. Bu aynı zamanda emeklilik sigortası primleri için de geçerli olmalıdır (Aerzteblatt, 2024).

2.1.4. Fransa

Fransız vergi sisteminde vergiler genel olarak dört kısma ayrılmaktadır. Bunlar; gelir vergileri, harcama vergileri, servet vergileri ve doğrudan mahalli vergilerdir. Fransa’da genel olarak gelir, gider ve servetin vergilendirildiği, gelir vergilerinin ise toplam vergi gelirleri içinde en yüksek paya sahip olduğu söylenebilir (Sandalcı, 2020: 164-181). Fransa’da geniş anlamda vergilendirme Gayri safi milli hasılanın %44’ünü kapsamaktadır. Bu nedenle hem kütlesi hem de yapısıyla gelirin belirlenmesinde ve ekonomik birimlerin davranışlarının yönlendirilmesinde çok önemli bir rol oynamaktadır (Sterdyniak, 2007: 70).

Fransa vergi sistemi ve vergilendirmede yakın dönemde yapılan değişikliklere bakıldığında, yeni yatırımlar, istihdam, araştırma geliştirme gibi alanlarda mikro vergi planlaması ile mükelleflere avantaj sağlama düşüncesinin hâkim olduğunu söylemek mümkündür.

Yabancı Vergi Kredis

Fransa’nın imzaladığı anlaşmalar kapsamında çifte vergilendirmeyi önlemek için çeşitli yöntemler oluşturulmuştur. Bunlardan en önemlisi, geleneksel olarak vergi kredisinin fiilen ödenen vergiden düşülmesidir. Ancak bazı anlaşmalar vergi muafiyeti veya münhasır vergi hakkı tesis etmektedir. Ayrıca bazı anlaşmalara, yalnızca gerçekte ödenen verginin değil, daha yüksek miktardaki verginin de düşülmesine olanak tanıyan bir vergi indirimi maddesi dâhil edilmiştir (Republique Française, 2024a).

İstihdam Teşviki

İstihdam politikaları, işgücü piyasasının işleyişini iyileştirmeyi, istihdamı artırmayı ve korumayı, ayrıca işsizliği ve işe alımda ayrımcılığı azaltmayı amaçlayan kamu müdahalelerini kapsamaktadır. Aktif istihdam politikalarından yararlananlar arasında, 2021 yılı sonunda Fransa’da yaklaşık 2,2 milyon kişi sübvansiyonlu istihdama sahiptir (Republique Française, 2024b).

Ar-Ge Vergi Kredisi

Ar-Ge vergi kredisi, takvim yılı boyunca yapılan uygun Ar-Ge harcamaları temel alınarak belirlenmektedir. Ar-Ge vergi kredisi, Fransa Araştırma Bakanlığı tarafından belirlenen kriterlere uygunluk nedeniyle uygun görülen Ar-Ge projeleri esas alınarak belirlenir ve 100 milyon Euro’ya kadar uygun Ar-Ge harcamaları toplamının %30’una eşittir ve %5’in üzerindedir. Ar-Ge vergi kredisi üç alandaki teknik ve bilimsel araştırma faaliyetlerini içerir: Bunlar temel araştırma, uygulamalı araştırma ve deneysel geliştirme için uygulanan teşviklerdir (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024d).

Patent Kutusu Rejimi

2019 Mali Kanunundan kaynaklanan Patent Kutusu rejimi, patentlerin ve ilgili patentlerin elden çıkarılmasından/lisanslanmasından (ilişkisiz taraflara) elde edilen net gelir üzerinden %10’a düşürülen bir vergi oranı öngörmektedir (mevcut %25’lik standart oran yerine). Bu mevzuat, mükelleflere yalnızca patent/ilgili fikri mülkiyet hakkının kaynaklandığı Ar-Ge faaliyetlerini yürüttüğünde indirimli vergi oranının verilebileceğini öngören ‘nexus’ yaklaşımını uygulamaktadır (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024d).

Gelen Yatırım Teşvikleri

Fransa’da yabancı yatırımcılara özel bir teşvik bulunmamaktadır. Ancak hükümet, az gelişmiş bölgelere yatırımı teşvik etmek için kapsamlı bir vergi teşvikleri ve kalkınma sübvansiyonları programı sunmaktadır. Sermaye yatırımı, azalan bakiye amortisman yöntemi ve belirli sermaye harcamaları için istisnai amortisman yoluyla teşvik edilmektedir (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024d).

2.1.5. İtalya

İtalyan vergi sistemi, Anayasa’nın 53. maddesinde formüle edilen ödeme gücü ilkesine dayanmaktadır: Vergi avantajları, artan oranlılık kriterine göre aynı ödeme gücü gösteren vergi mükellefleri üzerinde eşit ve farklı bir şekilde yüklenmelidir. Bu amacın gerçekleştirilmesine yönelik olarak, düzenlemesini 23.12.2012 tarih ve 4484

sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile onaylanan Konsolide Gelir Vergileri Kanunu'nda yer alan kişisel gelir vergisi oluşturulmuştur (Fisco Oggi, 2008).

İtalya'da mükelleflerin mikro vergi planlaması yapabilmeleri için kredi ve teşvik araçları kullanılırken, ülkeye gelen yeni yatırımlar, araştırma geliştirme, yeni yatırımlar ve teknoloji alanlarına daha yoğun bir şekilde mikro vergi planlaması olanağı sağlandığı söylenebilir.

Yabancı Vergi Kredis

İtalya'da yurt dışı gelirlere yönelik vergi kredisinden faydalanılması mümkündür. Yabancı vergi kredis, İtalya'da ikamet eden ve kesinleşmiş olan vergilerin ödendiği yabancı bir ülkede gelir (istihdam, emeklilik, kar ve gelirler vb.) elde eden vergi mükellefleri için mevcuttur (eğer varsa ve önceki beyanda belirtilmemişse) ve söz konusu gelirin alındığı yıla bakılmaksızın iadesi mümkün olmaktadır (Fisco e Tasse, 2021).

Yeniden Yapılanmalar İçin Vergi Kredis

2021 Bütçe Kanunu, bir takvim yılı olan dönemde çözümlenen birleşme, bölünme ve aynı katkı durumlarında, alıcı işletmenin ertelenmiş vergi varlıklarını dönüştürmesine izin verilmesini sağlayarak, yeniden yapılanmalara yönelik bir teşvik getirmiştir. Ayrıca bir vergi kredisindeki net işletme zararları ve kavramsal faiz indirimi ile ilgili olarak mali tablolarda tahakkuk etmemiştir (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024e).

Yeni Sermaye Varlıklarına Yapılan Yatırımlar İçin Vergi Kredis

Yardım, Devlet topraklarında bulunan üretim yapılarına yönelik yeni sermaye mallarına yatırım yapan mükelleflere ayrılmıştır. 31 Aralık 2025 veya 30 Haziran 2026 tarihine kadar yapılan yatırımlar için, ilgili siparişin satıcı tarafından 31 Aralık 2025 tarihine kadar kabul edilmesi ve satın alma maliyetinin en az %20'si tutarında avans ödemesinin yapılması koşuluyla yararlanılmaktadır (Genziaentrato, 2024a).

Ar-Ge Teşvikleri

Uygun Ar-Ge faaliyetleri için vergi kredis, maksimum yıllık 4 milyon Euro (2020 Mali Yılı için 3 milyon Euro) olmak üzere, yapılan uygun maliyetlerin %20'sine (2020 Mali Yılı için %12) eşittir. 2021 Bütçe Kanunu, Ar-Ge faaliyetlerinin Güney İtalya bölgelerinde gerçekleştirilmesi durumunda sağlanan artan fayda oranlarını iki yıl süreyle uzatılmıştır. 2022 Bütçe Kanunu, tedbiri 31 Aralık 2031'i de kapsayan vergi dönemine kadar uzatmış; ancak vergi kredis oranı uygun harcamaların %10'una düşürülmüş ve kredinin yıllık tavanı 5 milyon Euro'ya çıkarılmıştır (IPSOA, 2024).

23 Aralık 2014 tarihli ve 190 sayılı Kanun'un 1. maddesinin 37-45. paragraflarına göre, İtalya'da yerleşik işletmeler ve Ar-Ge faaliyetlerini doğrudan veya üniversitelere veya diğer araştırma enstitülerine veya eşdeğerlerine dış kaynak sağlayarak yürüten yerleşik olmayan kuruluşların vergi borçları nedeniyle enstitüler İtalyan Patent Kutusu rejimini uygulamayı seçebilirler. Rejim, 'nitelikli maddi olmayan varlıkların' doğrudan veya lisans verilmesi yoluyla kullanılmasından elde edilen gelirin bir kısmını muaf tutmaktadır. Genel muafiyet %50 olup, oran 2015 için %30 ve 2016 için %40 ile sınırlandırılmıştır. 21 Ekim 2021 tarih ve 146 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2022 Bütçe Kanunu ile değişiklik yapılarak, 2021 yılından itibaren geçerli olmak üzere önceki Patent Kutusu rejimi kâr esaslı teşvikten maliyet esaslı teşvike geçilerek revize edilmiştir. Özellikle, telif hakkıyla korunan yazılımlar, patentler, tasarımlarla ilgili Ar-Ge faaliyetlerine ilişkin maliyetler (İtalya'da yerleşik işletmeler ve yerleşik olmayan kuruluşların doğrudan veya Ar-Ge faaliyetlerinin üniversitelere veya diğer araştırma enstitülerine veya eşdeğer kurumlara dış kaynaklardan sağlanması yoluyla karşılanır) ve modeller, yapılan harcamaların %110'una eşit bir tutarda vergi amaçlı olarak muhasebeleştirilebilir. İlişkili taraflarla yapılan Ar-Ge maliyetleri uygun değildir (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024e).

Endüstri 4.0 planına yönelik eğitim harcamalarında vergi indirimi

Bilimsel ve teknolojik alanlardaki temel araştırma, endüstriyel araştırma ve deneysel geliştirme faaliyetleri için, 31 Aralık 2022 tarihinde devam eden vergi dönemine kadar ilgili hesaplama matrahının net olarak %20'sine eşit miktarda vergi kredisi tanınmaktadır. 31 Aralık 2022'de devam eden vergi döneminden 31 Aralık 2031'e kadar devam eden vergi döneminden, yıllık maksimum 5 milyon Euro sınırına kadar %10 tutarında vergi kredisi tanınmaktadır (Ministro Delle Imprese e Del Made in Italy, 2024).

Reklam Yatırımı Vergi Kredisi

Çevrimiçi dâhil günlük ve süreli basında reklam kampanyalarına yapılan yatırımlarla ilgili olarak mükelleflere, serbest meslek mensuplarına ve ticari olmayan kuruluşlara yönelik kolaylaştırıcı bir tedbirdir. 2023 yılından itibaren bundan faydalanmak için yapılan reklam yatırımlarının toplam tutarının bir önceki yılda yapılan benzer yatırım tutarını en az %1 oranında aşması gerekmektedir. Teşvik, yapılan yatırımların artım değerinin %75'i oranında vergi kredisinden oluşmaktadır. Yıllık tahsisin azami sınırı dâhilinde ve Avrupa Birliği'nin "de minimis" yardım düzenlemelerine uygun olarak verilmektedir (Genziaentrate, 2024b).

Diğer vergi teşvikleri

Ayrıca, aşağıdakileri desteklemeyi veya kolaylaştırmayı amaçlayan başka teşvikler de getirilmekte veya genişletilmektedir (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024e):

- Küçük ve orta ölçekli işletmelerin listelenmesi (yani düzenlenmiş piyasalarda veya Avrupa Çok Taraflı Ticaret Sistemlerinde ticarete kabul)
- Yeni makine, tesis ve ekipmanın yanı sıra dijital teknolojiler ve yazılımların satın alınması için mali krediye erişim (örn. Nuova Sabatini)
- Geri dönüştürülmüş plastik ürünlerin satın alınması
- Binaların enerji yeniden kalifikasyonu
- Kamu binaları ve arazilerine yapılan müdahaleleri finanse etmek için yapılan bağışlar ve
- Yeni girişimlere yapılan yatırımlar.

Spesifikasyonları nedeniyle bu tür teşvikler ayrıntılı olarak ele alınmamaktadır (PWC Worldwide Tax Summaries, 2024e).

2.2. Dünyada Makro Vergi Planlaması Uygulamaları

Ülkelerin makro vergi planlamaları incelendiğinde özellikle Covid-19 pandemisi dolayısıyla daralan ekonomik yapıdan dolayı devletin gelir elde edememesi ve buna bağlı olarak gelir harcama dengesinin kurulamaması sebebiyle oluşan likidite gerekliliğinin öne çıktığı söylenebilir.

2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

2023 yılı içerisinde Vergi Kesintiler ve İşten Çıkarma Yasası (Tax Cuts and Jobs Act TCJA), mükellefleri etkileyen kesintileri, amortismanı, giderleştirmeyi, vergi kredilerini ve diğer vergi kalemlerini değiştirmiştir. TCJA'nın bireysel vergi mükelleflerini etkileyen bazı hükümleri işletme vergilerini de etkileyebilmektedir (IRS, 2023). Bu yasa orantısız bir şekilde en yüksek gelirli hanelere fayda sağlamıştır. 2025'te (kişisel gelir ve miras vergisi hükümlerindeki geçici değişikliklerin sona ermesinden önceki son yıl) gelir dağılımının en üst %1'indeki haneler ortalama 61.090 dolarlık bir vergi indirimi alacaktır. Buna karşılık, dağılımın orta beşte birindekiler ortalama 910 dolarlık bir indirim alırken, en düşük beşte birindekiler ortalama sadece 70 dolarlık bir indirim uygulanmaktadır (Ross, 2024).

2022 yılında araştırma ve geliştirme amaçlı iş kesintileri azaltılmış ve faiz kesintilerindeki limitler otomatik olarak sıkılaştırılmıştır. 2023'te bu değişen politikalar,

yatırım kesintilerinin azalmasıyla eşleştirilmiştir. Ayrıca Enflasyonu Azaltma Yasası'nın finansal gelirlere ilişkin yeni ve karmaşık asgari vergisi de yürürlüğe girmiştir (Bunn, 2023).

ABD'deki Kazanılmış Gelir Vergisi Kredisi, düşük ücretli işçilere gelir arttıkça kademeli olarak azaltılan miktarlarda para vermektedir. Gelir desteği, basitçe negatif gelir vergisidir ve gelir arttıkça çekildiğinde, bu ek gelire uygulanan bir vergi gibi davranmaktadır. Düşük ücretli işçilerin kazançlarının sübvansiyon edilmesi için güçlü bir gerekçe vardır, çünkü çalışma istekleri vergiye karşı özellikle hassastır. Ancak, bu nedenle, en alttaki ortalama vergi oranı genellikle negatif olsa da, etkili marjinal oran gelir bir dolar arttığında ödenen ek vergi pozitif olmalıdır. Aksi takdirde sübvansiyon, ona daha az ihtiyaç duyanlara daha fazla fayda sağlayabilmektedir (Mooij ve Keen, 2008: 219).

Amerika vergi sisteminde makro vergi planlama araçlarının çok sık kullanılmadığı söylenebilirken, özellikle son yıllarda yaşanan ekonomik daralmanın etkisiyle alınan tedbirler makro vergi planlaması çerçevesinde değerlendirilebilecek durumdadır.

2.2.2. Kanada

Kanada'da hükümet, birçok önemli vergi politikası önerisini gerçeğe dönüştüren mevzuatı yürürlüğe koymuştur. Bunlar arasında yeni faiz sınırlama önlemleri ve yakın zamanda yürürlüğe giren zorunlu açıklama kuralları yer almaktadır. Ayrıca Kanada'nın genel kaçınma önleme kuralını önemli ölçüde değiştirilmiş ve mevcut transfer fiyatlandırması kurallarında güncellemeler yapılmasına zemin hazırlanmıştır. Alternatif asgari verginin de değişmesi beklenirken, bu güncellemeler 28 Kasım 2023'te yayımlanan yasal düzenlemelerde yer almamıştır. Toplu olarak bu değişiklikler, yabancı merkezli işletmelerin bağlı ortaklıkları da dâhil olmak üzere Kanada'da iş yapan hemen hemen her işletmeyi etkilemiştir. Vergi mükellefleri için yeni karmaşıklıklar ve daha fazla belirsizlik yaratacak, sonuçları vergi fonksiyonunun ötesine geçecek ve kurumsal gelişim de dâhil olmak üzere işin diğer bölümlerine nüfuz edecektir. Örneğin, faiz sınırlama tedbirleri bazı kuruluşlar için vergi sonrası borçlanma maliyetlerinin artmasına neden olabilmektedir (PWC, 2024).

Kanada'da çok fazla olmasa da devletin vergi gelirlerini artırma düşüncesinin bulunduğunu söylemek mümkündür. Vergi kanunlarında yapılan değişiklik ve düzenlemeler ile devletin makro vergi planlamasını amaçladığı söylenebilir.

2.2.3. Almanya

Almanya’da 2023 yılı içerisinde tahmini 6 milyar Euro’luk mali maliyeti olan teklif, ülkenin ekonomik durumunu iyileştirmeyi amaçlayan 50’den fazla politika değişikliğini içerecek yapıdadır. İki temel hüküm arasında kurumsal kayıpların iyileştirilmesi ve enerji ve kaynak tasarrufu sağlayan projeler için bir yatırım primi getirilmesi yer almaktadır. Almanya’daki politika yapıcılar için kurumlar vergisi reform açısından umut verici bir alan olarak öne çıkmaktadır. Ülke, 2022 Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirlik Endeksi’nde genel olarak 38 OECD ülkesi arasında 15. sırada yer alırken, kurumlar vergisi kategorisinde yalnızca 30. sırada yer almıştır (Mengden, 2023).

Almanya’da yaşanan ekonomik daralma ve devlet harcamalarının finansmanı için makro vergi planlamasına yönelik yasal düzenlemelerin hayata geçirildiği görülmektedir.

2.2.4. Fransa

Fransa’nın en dış bölgeleri, Katma Değer Vergisi açısından farklılık göstermektedir. Liman harç vergisi (genellikle Fransızca adı Octroi de mer ile anılır) birkaç asırlık bir geçmişe sahiptir ve başlangıçta Fransa’nın en dış bölgelerine deniz yoluyla gelen tüm ürünlerden alınmıştır. Yerel ürünler ile Fransa ana karasından veya diğer üye devletlerden ithal edilen ürünler arasında vergilendirmede farklılıklara izin vermemektedir. Üye Devletlere, özellikle vergi alanında, bu bölgelerin belirli özelliklerini ve kısıtlamalarını dikkate alarak özel önlemler alma olanağı sağlamaktadır. Yerel üreticiler, ürünlerinin maliyet fiyatlarını artıran ve onları başka yerlerden (özellikle Fransa ana karası ve diğer Avrupa Birliği (AB) Üye Devletleri) ürünlerle rekabet edemez hale getiren, özellikle uzaklıklarından kaynaklanan bir dizi kısıtlamayla mücadele etmek zorunda kalmaktadırlar. Bu, yerel ürünlere yönelik vergi muafiyetleri veya indirimleri yoluyla aşağıdaki amaçlara hizmet eden özel bir tedbirin uygulanmasını haklı çıkarmıştır. 7 Haziran 2021 tarihli 2021/991 sayılı Konsey Kararı, Fransız makamlarına, yerel olarak üretilen ürünlerin sınırlı bir listesiyle ilgili olarak yerel liman harçları vergisinde tam muafiyet veya indirim uygulama yetkisi vermiştir. Bunlar kararın ekinde belirtilmiştir. Bu vergi muafiyetleri veya indirimleri, ürünlere bağlı olarak %20 veya 30 puandan fazla vergi farklılığına yol açamamaktadır (European Commission, 2024).

Fransa’da makro vergi planlaması kapsamında son dönemde yapılan düzenlemelere bakıldığında verginin bütün ülkeye yayılarak daha kapsamlı bir vergi politikası ile makro vergi planlamasının yapılmasının amaçlandığı görülmektedir.

2.2.5. İtalya

İtalyan Parlamentosu, Hükümetin İtalyan vergi sisteminde tam bir reform uygulamasına olanak tanıyan bir dizi genel ilke ve kriteri onaylamıştır. Yetki Kanunu 29 Ağustos 2023’te yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Hükümetin, reformu bir veya daha fazla Kanun Hükmünde Kararname yoluyla hayata geçirmek için yaklaşık 24 ayı bulunmaktadır. Yetki Kanunu’nda belirtilen amaçlar arasında hem kurumların hem de bireylerin vergi yükünün azaltılması, hukuki belirlilik derecesinin artırılması, davaların azaltılması, vergi makamları ile vergi mükellefleri arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi ve mevzuatta tutarlılığın sağlanarak yabancı sermayeyi çekebilecek bir sistemin ana hatlarıyla belirlenmesi yer almaktadır. Yapılan değişiklikler vergi ve teşvik sisteminin daha basit hale getirileceği ve bazı indirimlerin yapılacağı belirtilmiş olsa da faiz giderlerinin sınırlandırılması, vergi kaybının önüne geçilmesi gibi makro vergi planlamasına gidileceği düşüncesi hâkim haldedir (EY Building a Better Working Word, 2023)

İtalya’da dünyada yaşanan ekonomik daralmanın etkisinde kalarak, makro vergi planlamasına giderek vergi gelirlerini artırma tutumu içerisinde olmaktadır.

3. TÜRKİYE’DEKİ VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN MİKRO VE MAKRO VERGİ UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Vergi Kanunları Açısından Mikro ve Makro Vergi Planlaması

3.1.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3.1.1.1. Kanun Özeti

1961 yılında 5421 sayılı GVK, Milli Birlik Komitesi tarafından yürürlükten kaldırılarak yerine 193 sayılı GVK yürürlüğe konulmuştur. Kanunun birinci kısmında mükellefiyet ve verginin kapsamı üzerinde durulmaktadır. Kanunun bölümlerinde mükellefiyetin çeşitleri ele alınarak, vergilendirme kapsamında tanımlamalar yapılmıştır. Kanunun ikinci kısmında muaflık ve istisnalar üzerinde durulmuştur. Bu kısmın ilk bölümünde esnaf muaflığı, sonraki bölümlerde çiftçiler de dâhil olmak üzere diğer muaflık, istisna ve indirimler yasaya bağlanmıştır. Üçüncü kısımda gelir unsurlarının tespitinin yapılabilmesi için hazırlanmış maddeler bulunmaktadır. Dördüncü kısımda vergi tarhi ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Beşinci kısım verginin ödenmesine ayrılmıştır.

Ticari kazançların alınması konusunda GVK kapsamında istisna ve muaflıklar bulunmasına rağmen, bu muaflık ve istisnalar, elde edilen gelirin stopaj vergisine tabi olmasını engellememektedir. Buna göre istisna ve muaflıkların vergi dışı olduğu şeklinde yorumlanmaması gerekir. Ancak vergi kanununun sağladığı kesinti, istisna ve muaflıkların mali gücü doğru ölçecek nitelikte olması ve ülkenin mali ve ekonomik yapısına uygun olması gerekmektedir. Yani vergi muaflığı hükmünün faydaları olmakla birlikte vergi matrahını azaltıcı etkisi nedeniyle vergiyi aşındırıcı olmaması ve dolayısıyla vergi matrahının daralmasına yol açmaması gerekmektedir.

3.1.1.2. Kanunun Uygulama Örnekleri

193 sayılı Kanun’un 1. maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, “gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği gelir ve

gelirin net tutarı” olarak tanımlanmaktadır. Kanunun 2. maddesine göre gelir kavramı kapsamındaki gelir ve gelirler; “işletme kazancı, tarım geliri, ücret, serbest meslek geliri, gayrimenkul sermaye geliri, taşınır gelir ve diğer gelir ve gelirler” olarak sınıflandırılır. Bu Kanunda aksi belirtilmedikçe, gelirin tespitinde yukarıda belirtilen

gelir ve gelirlerin “gerçek tutarı ve net tutarı” dikkate alınmaktadır. 1960 yılında GVK’nın kabul edilmesinden sonra “tarım geliri” de gelir vergisi kapsamına alınmıştır. Bu amaçla kanuna tarım geliri ve tespitine ilişkin esaslar eklenmiştir. Uzun yıllardır siyasi nedenlerle vergi dışı bırakılan tarım geliri sahiplerini gelir vergisi kapsamına dâhil eden bu düzenleme, ani bir şekilde hayata geçirilen ve parlamentoya dayalı seçimle işbaşına gelen bir sistemde çok zor şekilde gerçekleştirilebilecek bu düzenleme ile gelir vergisi kapsamına alınmıştır (Varcan, 1987: 106).

Kanun, orijinal Kanunda kabul edilen tam ve sınırlı sorumluluk kavramlarını devam ettirmektedir. Ancak 1969 yılına kadar tam mükellef ve dar mükellef ayrımı yapılmamasına rağmen, 1969 yılından itibaren tam ve dar mükellef vergi mükellefleri için stopaj oranları taşınır gelire göre farklılaştırılmaya başlanmıştır (Küsmenoğlu, 2010: 533).

1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı GVK’ya tarım gelirlerinin de dâhil edilmesiyle, tarımsal gelirlere belirli kısıtlamalar çerçevesinde vergi muafiyeti tanınmıştır. Kanun’un 10. maddesinde yer alan Küçük Çiftçi Muaflığı kapsamında küçük çiftçiler gelir vergisinden muaftır. Yeni kanunla uygulanan vergi oranları da değişmiştir. İlk dilime uygulanacak vergi oranı %15 değil %10 olarak belirlenmiştir. Üst kademeye uygulanan vergi oranı da %35’ten %40’a çıkarılmıştır. Eski tarife daha hafif ama daha diktir; yeni tarife ise daha ağır ama daha düz bir yapıya sahiptir (Dikmen vd., 1961: 20). Vergi tahsilatına ilişkin 86. maddenin içeriğinden tek bir sistemin benimsendiği görülmektedir (Saraçoğlu, 2014: 57).

3.1.1.3. Kanunun Mikro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları

193 Sayılı GVK’da mikro vergi planlaması kapsamında değerlendirilebilecek, mükelleflere muafiyet ve istisnalar getiren hükümler bulunmaktadır.

Kanunun 37. maddesine göre; “Çeşitli sınai ve ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler ticari kazançtır.” Mükellef grupları ve katılım kapsamaları açısından bakıldığında, vergiye tabi gelir unsurları arasında ticari kazanç önemli bir yer tutmaktadır. İşletme faaliyetini ve dolayısıyla işletme karını belirleyen temel faktör, bu faaliyetin sermaye ve emekten oluşan bir organizasyona ve bu organizasyonel sürecin sürekliliğine dayanmasıdır. Arızı ticari faaliyetlerden elde edilen gelir, diğer gelir ve gelirler ölçüsünde vergilendirilir. Yukarıda da bahsedildiği üzere GVK’da çeşitli sınai ve ticari faaliyetlerden elde edilen gelirler ticari kazanç olarak kabul edilmekte olup, ticari kazanç elde eden vergi mükellefleri iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar; tacir muafiyetinden yararlanan kişiler hesap tutmaz, beyanname vermez, belge düzenlemez.

Kendilerinden mal ve hizmet satın alan mükellefler, alımlarını kayıt altına almak üzere bir ücret cetveli hazırlarlar. İşletme kazancının belirlenmesinde dikkate alınan muafiyetler tacirlerin istisnalarıyla sınırlı olup aşağıda açıklanmıştır.

Tacir muafiyetinin amacı, geliri belli bir seviyeye ulaşanları (küçük esnaf diyebiliriz) gelir vergisinden muaf tutmaktır. 6102 sayılı TTK'nın 15. maddesinde tacir tanımı; "Tacir, bir dükkânda veya cadde üzerinde bir yerde sabit veya seyyar olarak sanat veya ticaretle uğraşan, ekonomik faaliyeti daha ziyade el emeğine dayalı olan kişidir. Sermayeden daha fazla gelirleri, öngörülen gelir sınırını aşmamaktadır." Gelir vergisi kapsamına girmelerine rağmen, sosyal ve ekonomik koruma amacıyla çok sayıda iş adamının vergi ödeme gücünün bulunmadığı değerlendirilmekte ve vergi ödemenin maliyeti yüksek ancak bunlar "iş adamları vergi muafiyeti" kapsamına girmektedir. Ülkemiz vergi kanununda tacirlerin genel bir tanımı bulunmamakla birlikte vergiden muaf tacirler tanımlanmıştır. Buna göre GVK'nın 9. maddesi hükümlerini taşıyan kişiler vergiden muaf tacir olarak gelir vergisinden muaftır. Bir vergi mükellefinin tacir vergi muafiyeti kapsamına girebilmesi için öncelikle ticari, zirai ve serbest meslek kazançları üzerinden fiilen gelir vergisi ödememiş olması ve faaliyetlerini öngörülen süre içinde yürütmemiş olması gerekir. İş adamı muafiyetinin kapsamı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılığı ortaya koymaktadır. Ayrıca GVK'nın 9. maddesinin 3. fıkrası ile 8. fıkrasında (işyeri muafiyeti hükmü) belirtilen işlerin yapılabilmesi için özel usul genel şartlarına uyulması zorunludur. Bu Kanuna göre, iş yeri açmadan mobil ortamda milli piyango bileti satışı konusunda uzmanlaşmış olanlar ile gerçek, tüzel kişi adına ve bir istihdam yükümlülüğü olmaksızın tüketicilere kapı kapı dolaşarak mal satan kişiler vergiden muaftır. İşyeri muafiyetinden yararlanan kişilerin, yaptıkları alışverişlere ve faaliyetleriyle ilgili harcamalarına ilişkin gelir ve işletme vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamaları gerekmektedir. Tacirlere yönelik muafiyet, 94. madde uyarınca kesilen vergiyi kapsamamaktadır. Buna göre vergiden muaf olan tacirlerin faaliyet kapsamı GVK'nın 9. maddesinde öngörülen vergiden muaf kapsam dâhilinde olup, sattıkları mal ve hizmetler ile elde ettikleri gelirler adına gelir vergisinin tevkif edilmesi ve ödenmesi gerekmektedir.

Muafiyet kapsamına girenler, kanunların gerektirdiği makine ve aletler dışında başka bir makine ve alet kullanmadan, kendi evlerinde üretim yapanlardır. İş kurmadan dernek, vakıf, sendika ve ticaret odaları nezdinde başvuruda bulunanlar muafiyet kapsamına girmektedirler. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, düzenlenen fuar, festival, kamu kurum ve kuruluşlarının geçici olarak belirlediği yerler ile tacir muafiyetinden yararlanmaya devam etmektedirler.

Kanunun 18. maddesinde öngörülen istisnalar, PTT acenteliği faaliyetinde bulunan mükelleflerden elde edilen gelirleri de kapsamaktadır.

Kanunun 20. maddesine göre, özel okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim okullarından elde edilen gelirler, aşağıdaki usul ve esaslara göre beş vergi dönemi boyunca gelir vergisinden istisna edilmektedir. Muafiyet okulun faaliyete geçtiği vergi döneminde başlamaktadır.

Kanunun 31. maddesine göre engelli bireyi istihdam eden mükelleflerin engellilik derecesine göre ücretlinin aylık gelir vergisi matrahından engellilik indirim tutarı mahsup edilebilmektedir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi ve geçici 3. maddesi serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisnalar düzenlemektedir. 5084 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu hükümleri uyarınca çeşitli bölgelerin vergi mevzuatına ilişkin hükümler uygulanmaya başlanmış olup, bölgedeki tam ve dar mükelleflere yönelik gelir vergisi ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 5084 sayılı Kanun'un 9. maddesi, Serbest Bölge Kanunu'na geçiş döneminde istisna uygulanmasını düzenleyen geçici 3. maddeyi düzenlemektedir.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu uyarınca, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin bir gelir vergisi mükellefi (yerleşik olmayan vergi mükellefleri dâhil) tarafından gerçekleştirilmesi durumunda gelir vergisinden muaftır. Faaliyetin kurumlar vergisi mükellefleri (darbeli olmayanlar dâhil) tarafından gerçekleştirilmesi halinde kurumlar vergisinden muaftır. Türkiye Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilen kazançlar da gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisna olmaktadır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun 8. maddesi teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin faydaları düzenlerken, 5035 sayılı Kanunun 8. maddesinin 3., 4. ve 5. fıkralarını yürürlükten kaldırarak yeni vergi hükümlerini eklemiştir. 5035 Sayılı Kanun'un Geçici 2. maddesi ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesi hükümlerine ekleme yaparak sadece muafiyet başvuru sürelerini değiştirmektedir. Düzenlemelere göre, 31 Aralık 2023 tarihinden önce vergi mükelleflerinin teknoloji geliştirme bölgelerindeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri gelirler, faaliyetlerin başlangıç tarihine bakılmaksızın, gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Mülga GVK'nın 19. maddesi kapsamında, 1 Ocak 2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri, yatırımların tamamlanması gibi bazı prosedürlerin tamamlanmasını gerektiren

yatırımlar üzerinden vergi ödeme hakkına sahip olmaktadır. Bu tarihten sonra yapılan yatırım harcamaları için, 31 Aralık 2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat çerçevesinde hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarından, 31 Aralık 2008 tarihinden itibaren mevcut olan ancak vadesi dolmuş yatırımlar için geçerli olan tutar kadar, gelirlerinin yetersiz olması nedeniyle indirim muafiyeti tutarını, ekonomik ve teknik bütünlüğü ve devam eden yatırım harcamaları nedeniyle, yatırım indirimi muafiyeti tutarını 31 Aralık tarihinde yürürlükte olan kanuna göre indirebilmektedir.

3.1.1.4. Kanunun Makro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları

GVK'nın 9. maddesinin 3. fıkrasında, GVK ve 5615 Sayılı 14 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmadan önce, işin iş adamlarına muafiyet kapsamında uygulanması halinde, Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin devamlılığını ve sadakatini sağlamalıdır. 5615 sayılı Kanunda yapılan değişiklik uyarınca bu fıkra metninden “süreklilik” ibaresi çıkarılmıştır. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1/1 maddesinde Türkiye’de ticari, sınai, tarımsal faaliyetler ile serbest meslek faaliyetleri kapsamında verilen teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu düzenlenmiştir. Bu kapsamda posta hizmetleri, telefon görüşmeleri, Türkiye’de sunulan hizmetler Türkiye Telgraf ve teleks hizmetleri KDV’ye tabidir. Benzeri hizmetlerin yanı sıra radyo ve televizyon hizmetlerinin de KDV’ye tabi olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle, diğer faaliyetlerde bulunması nedeniyle vergi yükümlülüğü bulunmayan PTT acenteleri için, vergiden muaf PTT acenteliği faaliyetlerinden elde edilen gelirlerden hesaplanan komisyon gelirleri üzerinden vergi hesaplanmamakta ve raporlanmamaktadır. Kuruluşun elde ettiği brüt tutardan iç vergi oranı üzerinden hesaplanan KDV düşüldükten sonra kalan net kazanç, GVK'nın 94. maddesinin 12. fıkrası hükümleri uyarınca %20 oranında vergi stopajına tabi olmaktadır. İlgili PTT idaresi hesaplanan beyiye tutarından stopaj tutarını düşerek acenteye ücret faturası düzenleyerek ödemektedir.

5479 sayılı Kanun’un GVK’nın geçici 69. maddesine eklenmesi halinde yatırım indiriminden muafiyet mükellefin isteğine bağlıdır. Dolayısıyla yatırım indirimi istisnasından kâr elde edilen yılda yararlanılabilir; ilgili yıldaki gelir uygun olmasına rağmen yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması halinde bu indirimlerden mükellefin yararlanamadığı tutarlar mahsup edilememektedir. Mükellefler, yatırım indirimi başvurularına öncelik verilen diğer yıllarda önceki yıllarda gönüllü olarak yararlanmadıkları yatırım indirimi istisna tutarını vergiden indirememektedir.

Gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen kısım daha sonraki dönemlerde indirilebilir. 2009 hesap dönemine ilişkin gelir beyan eden ancak geçmiş yıllardan devreden vergisiz yatırım indirimi tutarlarından yararlanamayan mükellefler, yatırım indirimi tutarlarını ve bu gelir tutarlarına karşılık gelen endeks değerlerini sonraki dönem gelirlerinden indirebilirler.

4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, yatırım indirimi muafiyetini yeniden düzenleyerek GVK'ya 19. maddeyi eklemiştir. 24 Nisan 2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere GVK'nın Ek 1 ila Ek 6 hükümleri (eski hükümler dahil) yürürlükten kaldırılmıştır. Bu değişiklikler sonrasında yatırım indirimi muafiyeti teşvik belgesine gerek kalmaksızın otomatik hale getirilmiş, bölgesel ve sektörel ayrımlar ortadan kaldırılarak istisna daha dar ama daha etkin ve basit hale getirilmiştir.

3.1.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

3.1.2.1. Kanun Özeti

1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı KVK'nın güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara yanıt verme konusunda yetersiz kalmaya başladığının farkına varılması üzerine 13.06.2006 tarihinde 5520 sayılı KVK kabul edilerek yürürlüğe konulmuştur.

Kanunun birinci kısmında mükellefiyet ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu bölümde mükellef tanımı yapılmış, muafiyet ve istisnalar, matrah tayini, beyan, verginin tarhi, kurumlarda tasfiye, birleşme, devir, bölünme ve hisse değişimi işlemlerinin mükellefiyet açısından durumu, verginin ödenmesi ile ilgili bölümler bulunmaktadır.

3.1.2.2. Kanunun Uygulama Örnekleri

Kanun metni incelendiğinde öne çıkan düzenlemeler önceki kanun metni ile karşılaştırılarak kısaca aşağıdaki gibi ifade edilebilir: Önceki kanunla benzer şekilde bu kanunla da “sermaye işletmeleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıklarının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları” kurum kazancı sayılıp kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Kanunun 3. maddesinde vergi mükellefi kurumların, “kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği” belirtilmiştir. Yeni KVK’da önceki kanunla uyumlu bir tam ve dar

mükellef tanımı yapmıştır. Ancak yeni kanun eskisinden farklı olarak dar mükellef konumunda bulunan kurumlarca Türkiye’de elde edilmiş ücretlerin, serbest meslek kazancı kalemi içerisinde değerlendireceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu Kanundan önce ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı varsayılmıştır. Yeni KVK’da sayılan muafiyet ve istisnalar önceki kanunla karşılaştırıldığında daha dar olarak düzenlenmiştir. Yeni kanunda önceki kanunda yer alan verem, kanser, cüzzam gibi hastalıkları tedavi eden sağlık kuruluşları ve bazı vakıflar gibi kurumlar bu vergide muafiyet kapsamı dışında tutulmuştur. İstisnalar kapsamında meydana gelen en büyük değişiklik ise yurt dışı iştirak ve şube kazançları istisnasının getirilen yeni şartlar ile daha da zorlaştırılarak uygulanmaya başlanması olmuştur.

3.1.2.3. Kanunun Mikro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları

5520 sayılı KVK’da 5838 sayılı Kanun’un 32/A maddesi olarak eklenen vergi indirimi sisteminin amacı, tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi, üretim ve istihdamın artırılması ve bu doğrultuda büyük ölçekli işletmelerin teşvik edilmesidir. Kalkınma Planı ve Yıllık Plan Ölçeğinde yatırım yapılması, doğrudan yabancı yatırımların artırılması, bölgesel gelişmişlik farklılıklarının ortadan kaldırılması, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin desteklenmesi amaçlanmaktadır (GİB, 2015).

Kurumlar vergisi uygulamaları yalnızca teşvik kapsamındaki ilgili yatırım gelirlerini içerir ve Bakanlar Kurulu tarafından yürütülür. 2012/3305 sayılı Devlet Yatırım Yardımı Kararı kapsamında, belirlenen il ve sektörlere göre yatırım esasına göre hesaplanan yatırım sermayesi katkısının belirli bir kısmı, uygulama yoluyla işletme tarafından yatırımcının diğer gelirlerinden elde ettiği kazancı azaltmak amacıyla kullanılmaktadır. Bu kapsamda 2012/3305 sayılı devlet yardımlarına ilişkin BKK Belgesi ile yatırım dönemi ve işletme döneminde il ve sektör bazında uygulanan yatırıma katkı oranları ve indirimli kurumlar vergisi oranları belirlenerek yürürlüğe girmiştir (Gökmen ve Kartaloğlu, 2012: 313).

İndirimli kurumlar vergisi haklarından yararlanabilmek için kanunen teşvik belgesi alınması zorunludur. Bu kapsamda KVK’nın 32/A maddesinde, Ticaret Bakanlığı tarafından verilen ödül sertifikalarından elde edilen yatırım gelirlerinin, yatırımın bir kısmının veya tamamının hesap döneminden başlayarak yatırım sermayesine kadar geçen sürede indirimli oranda kurumlar vergisine tabi olacağı öngörülmektedir. Ancak kurumlar vergisi indiriminden yararlanabilmek için teşvik

belgesi almak yeterli olmayıp, yapılan yatırımın da uygun bölge/sektör ve büyüklükte olması gerekmektedir (Olgun, 2015: 47).

3.1.2.4. Kanunun Makro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları

Kanun kapsamında indirim veya istisna uygulanamayacak haller de belirtilmiştir.

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri masraflar,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla kazancın örtülü dağıtımı,
- Her ne şekilde ve hangi isim altında olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Kurumlar vergisi ve çeşitli para cezaları, vergi cezaları, erteleme faizi ve erteleme zammını,
- Menkul kıymetlerin nominal değeri üzerinden iskontolu olarak ihracından doğan zararlar, bu menkul kıymetlere ilişkin komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,
- Deniz ve hava araçlarının ana iş faaliyetleriyle ilgili olmayan giderleri ve amortismanları,
- Sözleşmede öngörülen para cezası tazminatı hariç, ajansın kendisi, ortakları, yöneticileri ve çalışanları tarafından işlenen suç niteliğindeki fiillerden kaynaklanan maddi ve manevi zararlara ilişkin tazminat bedelleri,
- Gazete veya radyo ve televizyon yayınları vasıtasıyla işlenen fiillerden dolayı oluşan maddi ve manevi zararların tazmini,
- Her türlü alkollü içki, tütün ve tütün ürünlerine ilişkin her türlü reklam ve reklam masrafları,
- Kredi kuruluşları, finans kuruluşları, finansal kiralama, faktoring ve finansman işletmeleri dışında, yabancı kaynakların sermayesini aştığı işletmelerde işletmede kullanılan yabancı kaynakların, maliyete eklenmesi hariç, faiz, komisyon, kar payı fazlalık hariç yatırım tutarıdır. Cumhurbaşkanınca belirlenen kısım, kur farkları ve benzeri başlıklar altında ücret ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamaktadır.
- 5651 sayılı İnternet Yayınlarının Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanun'un ek 4. maddesi kapsamında reklam yasağı kapsamındaki kişilere sağlanan reklamın giderleri indirim veya istisna kapsamında olmamasından dolayı makro vergi planlaması açısından değerlendirilebilir.

3.1.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3.1.3.1. Kanun Özeti

213 sayılı VUK beş kitap ve kitapların içerisinde bulunan kısımlardan oluşmaktadır. VUK'un ilk kısmında vergilendirme ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Vergi uygulamasında yetki, vergi sorumluluğu, verginin ödenme süresi, alacağın tayini ilgili bilgiler bu kısımda bulunmaktadır. İkinci kısımda verginin tarh ve tahakkuk usulü ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Sonraki bölümlerde götürü usul, zirai kazanç, tebliğ esasları ve muhataplar ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. Altıncı kısımda ödeme ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Bu bölümde zamanaşımı, ret usulü ile ilgili maddeler de bulunmaktadır. Yedinci kısımda yoklama ve inceleme ile ilgili bilgiler bulunmaktadır. Kanunun ikinci kitap olarak adlandırılan bölümünde bildirimler ile ilgili bilgiler yer almaktadır. İkinci kitabın ikinci kısmında defter tutma ile ilgili konular ele alınmıştır. Üçüncü kısımda vesikalar ile bilgiler bulunmaktadır. Altıncı kısımda muhafaza ve ibraz ödevleri yer almaktadır. Kanunun üçüncü kitap bölümü değerlendirme konusuna ayrılmıştır. Kanunun dördüncü kitap bölümünde ceza hükümleri, beşinci kitapta ise vergi davaları ile ilgili hükümler yer almaktadır.

3.1.3.2. Kanunun Uygulama Örnekleri

Vergi gelirlerini artırmak ve düzenli olarak vergi beyanında bulunan mükellefleri gönüllü olarak vergi ödemeye teşvik etmek amacıyla vergi sisteminde önemli bir yenilik olarak %5'lik indirim uygulamaya konulmuş ve beş yılı aşkın bir süreçten geçmiştir. Kanunun yeniden yapılanma sürecinde, işverenlerin bağlı olduğu tüm meslek kuruluşlarının beklentisi, mükelleflerin daha fazla korunması, düzenli vergi beyanı ve ödenmesi konusunda teşvik edilmesidir. Bu nedenle 2018 yılından bu yana uygulanan %5 vergi indirimi sistemi, vergiye gönüllü uyumun sağlanmasında ve daha da geliştirilmesinde etkili olmaktadır.

Vergi indirimi uygulaması yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi verildiği anda hesaplanan vergi tutarının %5'i esas alınarak belirlenmekte ve ödenecek gelir vergisi veya kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Yapılan bu indirim ilk anda devletin alabilecek olduğu vergiden vazgeçmesi, yani vergi harcaması olarak görülmüştür. Yapılandırma kanunlarının sıklıkla uygulandığı ülkemizde (2016-6736, 2017-7020, 2018-7143, 2020-7256, 2021-7326, 2023-7440 sayılı Kanunlar) %5'lik vergi indiriminin kapsamı genişletilmekte ve gelir vergisinin ana gövdesini oluşturan

yedi gelir faktörünün tamamı yararlanmaktadır. Ayrıca vergi indiriminden yararlanma koşulları mümkün olduğunca kolaylaşmıştır.

3.1.3.3. Kanunun Mikro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları

213 sayılı VUK hükümleri uyarınca mükellefler, kendilerine kesilen vergi ve cezalar ile ilgili olarak vergi/ceza bildiriminin tebliği tarihinden itibaren 30 gün içinde dava açma, uzlaşma ve cezaların hafifletilmesini talep etme hakkına sahiptir. İndirim uygulamasının kapsamına vergi ziyai cezası, ihlal cezası ve özel ihlal cezası dahildir. Kanunda ayrıca vergi matrahına bakılmaksızın ihlallerde indirim ve özel ihlal cezaları da öngörülmektedir. Cezaların azaltılması açısından:

- Bildirimin yapıldığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde ilgili vergi dairelerine başvuruda bulunmak,
- Resen veya devlet tarafından ek olarak tahakkuk ettirilen vergi veya vergi farkını, vade tarihinin bitiminden itibaren 3 ay içinde ödemek, ayrıca kesintilerden sonra kalan vergi zararlarını, ihlallere ve özel ihlallere ilişkin para cezalarını ödemek veya Kanunda öngörülen teminatları sağlamak,
- Uzlaşma halinde, mutabakata varılan vergi veya vergi farkı ile kalan vergi zararları, ihlalleri ve özel ihlal cezalarının belirlenen süre içerisinde ödenmesi,
- İhbarın dava konusu olmaması durumunda kullanılabilir.

Vergi kaybı, uyumsuzluk ve özel uyumsuzluk cezalarının yarısı (%50), mutabakata varılan vergi veya vergi farkının tamamıyla azaltılır ve eğer vergi cezası ödeme süresi içinde ödenirse, mutabakata varılan cezanın %25'i ödenmesi karara bağlanmış olmasına karşın, 7524 sayılı Kanun ile mutabakata varılmış olsa bile indirim uygulanmamaktadır.

213 sayılı VUK'un 376. maddesi vergi ziyai, uyumsuzluk ve özel uyumsuzluk cezalarına mükellefin vergi kanunlarında belirtilen sürede başvurması halinde indirim uygulanabilmektedir.

2022 yılı gelirlerini Mart-Nisan 2023 tarihleri arasında beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri %5 oranında vergi indiriminden yararlanabilmektedir. Mükelleflerin en temel haklarından biri, 2018 yılından itibaren mükelleflerin beyan ettiği gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden ödenecek verginin mahsup edilmesi yoluyla %5 oranında vergi kesintisi yapılmasıdır.

VUK'da mükellefe tanınan bu haklar mükellefin mikro vergi planlamasından yararlanmasını sağlayabilecek düzenlemeler olarak görülebilmektedir.

3.1.3.4. Kanunun Makro Vergi Planlamasına Göre Uygulamaları

213 sayılı Kanunda Vergi mükellefi veya vergi tahsildarının, vergi veya vergi cezalarını süresi içinde ödememesi veya dava konusu olması halinde, ceza indiriminden yararlanılamamaktadır. Bir mükellefin kaçakçılık nedeniyle vergi kaybına uğraması durumunda cezanın hafifletilme hükümlerinden yararlanılabilir, ancak uzlaşma hükümlerinden yararlanılamamaktadır.

Mükellefin ödeyeceği vergiden, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan verginin %5'i ödenecek gelir vergisinden veya kurumlar vergisinden mahsup edilir. %5 vergi indirimi, KDV, damga vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, özel tüketim vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi, değerli konut vergisi vb. hariç, yalnızca yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi için geçerlidir.

VUK'da mükellefin yararlanamayacağı indirimler de makro vergi planlaması kapsamında devletin vergi gelirini arttırıcı önlemleri olarak değerlendirilebilir.

3.2. Türkiye'de Mikro ve Makro Vergi Planlaması Uygulamaları

3.2.1. Yenileme Fonları

Mükellefler için vergi ödemelerinin en aza indirilmesi kaynak kullanımı ve rekabet avantajı açısından avantaj sağlayabileceği gibi, işletmenin şartlarına göre vergi ödemelerinin ertelenmesi de avantajlı olabilir. Yani eğer bir işletme enflasyonun yüksek olduğu bir ülkede faaliyet gösteriyorsa aslında sonradan vergi ödeyerek vergi yükünü azaltabilir. Ayrıca vergilerin ertelenmesi, vergi ödemesi için kullanılan kaynakların yatırımlara yönlendirilmesi yoluyla işletme finansmanı elde etmenin bir yolu olarak da görülebilir.

213 Sayılı VUK'un 328. maddesinde amortismanına tabi bir varlığın herhangi bir sebeple elden çıkarılması, varlığın veya buna benzer bir varlığın edinilmesinin faaliyetin niteliği gereği veya işletmenin yöneticisi bu konuda harekete geçmiş ve bu konuda varlığın satışından elde edilen gelirin, varlığın satışını takip eden 3. yılın sonuna kadar pasif bir hesaba aktarılabilmektedir. Satışın gerçekleştiği yılda yeni varlık alımı yapılmaması halinde geçici hesapta takip edilen tutar sonraki 3. yıl kazançlarına dâhil edilir. Yeni bir varlığın satın alınması halinde, varlığa ayrılan amortisman tutarı geçici hesapta tutulan kazançlardan düşülür.

Bu Kanunun hükümlerine göre amortismanına tabi bir varlığın yangın, deprem, su baskını, kuraklık veya benzeri afetler nedeniyle tamamen veya kısmen zarara uğraması halinde, sigortadan alınan tazminat tutarı varlığın değerini aşarsa, yeni bir varlık satın

almaya zorlanan veya işletme yönetiminin bu konuda aldığı kararlar da aynı şekilde yer almaktadır. Bir karar verilmişse pasif fonlama hesabında kalır. Yeni varlık alınmaması durumunda sorumluluk fonu hesabında tutulan kazanç tutarı izleyen 3. yılın kazancına eklenmektedir. Yeni bir varlığın satın alınması durumunda, satın alınan varlığa ilişkin amortisman giderleri, geçici hesapta tutulan tutardan düşülmektedir.

3.2.2. Amortisman Hesabı Uygulaması

Muhasebede amortisman uygulaması, ticari faaliyetlerde kullanılan bir maddi duran varlığın maliyetinin, varlığın faydalı ömrü boyunca dağıtılmasını ifade etmektedir. Amortisman, kullanılan varlıkların yenilenmesi için karlardan fon tahsisi olarak görülmektedir. Bir maddi duran varlığın amortismanına tabi tutulabilmesi için varlığın envantere kayıtlı olması, kullanıma hazır olması, faydalı ömrünün bir yıldan fazla olması, aşınma ve yıpranmaya açık olması gereklidir (Eroğlu, 2014: 64).

Amortismanın amacı, gayrimenkul ve diğer sabit kıymetler ile maddi olmayan duran varlıkların değerindeki azalmanın muhasebe kayıtlarına kaydedilmesi ve kesin hesaplara yansıtılması, böylece amortismanına tabi tutulan varlıkların, oluştukları yılın unsurları olarak gider veya maliyetlere dâhil edilmesidir (Yılmaz, 2007: 92).

3.2.3. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

VUK'un 323. maddesinde “şüpheli alacaklar” düzenlemesi yer almaktadır. Bu maddeye göre alacakların şüpheli olarak değerlendirilmesi ve karşılık ayrılarak giderlere dahil edilmesi amacıyla (Şişman, 2003: 144):

1. Alacak hesapları, ticari ve tarımsal kârların elde edilmesi ve sürdürülmesiyle ilgili olmalıdır.
2. Alacak hesaplarının dava ve icra aşamasında olması gerekmektedir.
3. Alacağın dava ve icra aşamasında olmaması halinde, alacağın az miktarda olması, davaya veya icra takibine değer olmaması ve borçlunun birden fazla protesto ve tahsilat yoluyla ödeme yapmamış olması gerekir.
4. Karşılığın ait olduğu alacak hesaplarının muhasebe kayıtlarında gösterilmesi gerekmektedir.
5. Şüpheli alacak karşılığı ancak bilanço esasına göre defteri tutulan vergi mükellefleri tarafından ayrılabilir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılarak mükelleflerin tahsil kabiliyeti az olan gelirler üzerinden vergi ödemesine gerek kalmamaktadır. Bu onlara verilmiş bir avantaj olmaktadır (Ergülen ve Erdem, 1999: 564).

3.2.4. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Vadesi gelmemiş senetlere dayalı alacak hesaplarının değerlendirme tarihindeki değerinin belirlenmesi işlemine “reeskont” adı verilmektedir (Oktar, 2004: 135). Reeskont işlemi, ayrıca peşin alışveriş yapan mükelleflerle vadeli alışveriş yapan mükellefler arasında vergilendirme açısından oluşan farkı da gidermektedir. Reeskont; ödemelerin, nominal değeri (üzerinde yazılı olan değer, gelecekteki değeri) ile bugünkü değeri arasındaki farktır. Reeskont işlemi ise mükelleflerin bilançolarında yer alan alacakların ve borçların değerlendirme gününün kıymetine irca edilmesi (indirgenmesi) işlemidir (Demir, 2010: 23). Reeskontlu faiz gideri matrahı düşürse de reeskontlu borçlanma senetlerinden kaynaklanan iskonto tutarı reeskontlu faiz geliri olarak cari yıl gelirine dâhil edildiğinden reeskontlu borçlanma senetleri vergi matrahını artırmaktadır. Ancak bir alacak senedini değerlendirme tarihi değerine düşüren mükelleflerin aynı şeyi borç senedinde de yapması gerekir (Oktar, 2004: 135).

Vergi mükelleflerinin alacak hesaplarını ve borç senetlerini reeskont etmeleri gerekmemektedir. Bu konuda bir seçim yapma hakları var. Bununla birlikte, bir vergi mükellefi alacak senetlerini reeskont yaptığında, ödenecek senetleri de reeskont etmelidir. Yasama organı, ödenecek bir senedi reeskont eden bir vergi mükellefinin aynı zamanda bir alacak senedini de reeskont etmesini zorunlu kılmamıştır. Bunun nedeni, alacak faturaları reeskont edildiğinde giderlerin hesaplanması, ödenecek faturalar reeskont edildiğinde ise gelirin hesaplanmasıdır. Yani Kanun koyucunun amacı, mükelleflerin kar beyan etmesini ve dolayısıyla aşırı vergi ödemesini engellemek değil, mükelleflerin giderleri hesaplarken varsa gelirlerini de hesaba katmalarını sağlamaktır (Şişman, 2003: 153).

Ayrıca reeskont işleminde tüm borçlanma senetlerinin reeskont edilmesi gerekmektedir. Alınacak tüm senetlerin yeniden iskonto edilmesine gerek yoktur. İsteyen mükellefler, tüm borç senetlerini ve alacak hesaplarının bir kısmını reeskont ederek daha az masraf, daha çok masraf hesaplayabilmektedirler. Ancak bankaların, bankacıların ve sigorta işletmelerinin alacak ve borçlarını reeskont etmeleri gerekmektedir. Bu yükümlülük senet olsun veya olmasın tüm alacak ve borçlar için geçerlidir. Bu kurumların borçlarının tamamını ve senetli veya senetsiz alacaklarının bir kısmını reeskont etme veya belirli yıllarda alacaklarının ve borçlarının tamamını reeskont etme imkanları bulunmamaktadır (Şişman, 2003: 154).

3.2.5. Değersiz Alacaklar

VUK'un 322. maddesinde “Değersiz Alacaklar”, konusu düzenlenmiştir. Buna göre; “Kazai bir hükme ve kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Görüldüğü gibi değersiz alacak artık kaybedilmiş, tahsiline imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır” (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2015). Bu alacaklar artık ticari kayıtlarda takip edilmemektedir. Ancak değersizleşen alacakların tamamının veya bir kısmının daha sonra herhangi bir şekilde tahsil edilmesi mümkünse, bu durumda geri kazanılan kısım doğal olarak kara dönüştürülmektedir (Şişman, 2003: 143).

Bir alacağın değersiz alacak olarak gider yazılabilmesi için aşağıdaki koşulları sağlaması gerekmektedir (Yılmaz, 2007: 99);

1. Alacak hesaplarının ticari/tarımsal kazanç ve iş edinimlerine ilişkin olmalıdır,
2. İşletme ve tarım geliri sahipleri, takipteki alacaklarını bilançolarına ve işletme hesaplarına göre gider olarak kaydedebilirler.
3. Alacağın yargı kararına veya ikna edici belgelere dayanılarak imkânsız hale gelmiş olması gerekir.

Değersiz hale gelen alacakların gider olarak değerlendirilmesi mükellefin takdirindedir. Dolayısıyla değersizleşen bir alacağı olan ve bunu gider olarak değerlendirmeyen bir mükellef, daha fazla vergi ödemekle karşı karşıya kalacaktır. Değersiz alacaklarını zarara uğratan mükellefler en uygun vergi yüküyle karşı karşıya kalacaktır (Şişman, 2003: 144).

Vergi matrahı hesaplanırken vergi kanunlarının belirlediği süreler esas alınarak değerlendirmeler yapılır. Bu bağlamda, dönem sonunda değersiz hale gelen alacakların tespiti ve bu alacakların gider yazılması vergi matrahı üzerinde önemli bir etki yaratacaktır. VUK kapsamında mükellefler, bir takım vergi haklarından yararlanma ve dönem içi kazançlarını azaltan dönem sonu işlemlerinde seçim yapma olanağına sahip olup, bunlardan biri değersiz hale gelen alacakların silinmesidir. Mükellefler, değersiz hale gelen alacakları tespit edip gider olarak kaydederek, yasal olarak dönem gelirlerini düşürebilir, dolayısıyla ödeyecekleri vergiyi de azaltabilirler. Bu uygulamanın sonucunda gelecekte herhangi bir vergi tahakkukuna veya cezaya tabi olmayacaklardır. Burada önemli olan hukuken kullanılabilir bir hakkın kullanılıp kullanılmayacağına karar verilmesidir. Ancak değersiz alacakların değersiz olduğu yılda dikkate alınması gerekir. İlgili yılda giderleştirilmeyen değersiz alacaklar, sonraki yıllarda giderleştirilememektedir.

3.2.6. Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergisel Avantajlar

Genel anlamda serbest bölge; ülkede yürürlükte olan ticari, mali ve ekonomik düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, ticari faaliyetlere daha geniş teşvikler sağlayan, ülkenin geri kalanından fiziksel olarak izole edilmiş bir yer olarak tanımlanmaktadır (Koçak, 2016: 44). Serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler birçok avantaj elde etmektedir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, bu bölgelerde bulunan mükelleflerin bölgede ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların yanı sıra bakım, montaj ve depolama gibi kanunda sayılan bazı hizmetlerin sağlanmasından elde edilen kazançları da kapsamaktadır. Bu hizmetlerin yurt dışında faaliyet gösteren mükelleflere sağlanması gerekmektedir. Üretilen malların da ülkeye girmeden serbest bölgeden doğrudan ülke dışına gönderilmesi gerekmektedir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere diğer vergiler (KDV gibi) açısından da çeşitli avantajlar sağlanmaktadır (Saraçoğlu, 2021: 18).

3.2.7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Avantajlar

Mükelleflerin Ar-Ge performansını artırmayı ve inovasyonu, ekonomik büyümeyi ve sosyal refahı teşvik etmeyi amaçlayan hükümetler, mükelleflere Ar-Ge'ye yatırım yapmaları için finansal teşvikler sağlamak amacıyla vergi sistemi kullanılmaktadır. Yeni teknoloji bilgi ve uygulamalarına yapılan bu ek yatırım, mükelleflerin kendilerinin sahiplenebilecekleri ve sübvansiyonu haklı çıkarabilecekleri faydaların ötesinde faydalar sağlayabilmektedir. Hükümetler hedeflenen hibeler veya Ar-Ge hizmetleri için sözleşmeler gibi diğer araçları da kullanabilirken, vergi teşvikleri, uygun mükelleflerin hangi Ar-Ge projelerine yatırım yapacaklarını seçmelerine olanak sağlamak için tasarlanabildikleri için popülerlik kazanmıştır. Bu, vergi desteğinin nispeten kolay yönetilmesini ve devlet yardımının kullanımını kısıtlayan ticaret ve rekabet kurallarına uyumlu olmasını sağlamaktadır. Ancak, Ar-Ge vergi teşviklerine aşırı güvenmenin bir dezavantajı, Ar-Ge finansmanının belirli politika öncelik alanlarına hedeflenmesi için kapsamın azalmasıdır (OECD, 2024).

3.2.8. Vakıf Üniversitesi Hastanelerinde Uygulanan Vergisel Avantajlar

Yükseköğretim hizmetleri, ülkemizin kamu ekonomisi teorisinde yarı kamu (kolektif) hizmet grupları arasında belirleyici bir rol oynamakta olup, ulusal üniversiteler ve temel üniversiteler tarafından sağlanmaktadır. Ancak temel üniversitelerin çoğunda ciddi mali ve vergi sorunları bulunmaktadır. Vakıf üniversitelerinin temel mali sorunları; arazi ve arazi temininin yetersiz olması, devlet

finansmanının yetersiz olması ve kurucu vakfın mali yapısının zayıf olmasıdır (Söyler, 2008: 53).

Vakıf üniversitelerine öğrenci sayısına göre devlet desteği sağlandığı gibi, bunların bağış ve diğer şekillerde iktisap edecekleri taşınmaz mallar, tapuda yükseköğretim kurumlarının tüzel kişilikleri adına tescil edilmektedir. Vakıflar tarafından kurulmuş yükseköğretim kurumlarına eğitim-öğretim ve araştırma tesisleri, öğretim üyesi lojmanları, öğrenci yurtları, sosyal ve kültürel tesisler kurmak üzere Bakanlar Kurulu Kararı ile hazineye veya muvafakatları alınmak suretiyle kamu tüzel kişilerine ait arazi ve tesisler tahsis edilebilmektedir (Yıldırım, 2017).

Anayasanın 130. maddesinde vakıflar, kâr amacı gütmemekte olan ve kanunda gösterilen usul ve esaslar kapsamında, devletin denetim ve gözetimine tabi yükseköğretim kurumları kurabilmektedirler. 2547 sayılı Yükseköğretim Kurumları Kanunu, vakıf üniversitelerinin tabi olacağı usul ve esasları düzenlemiştir. 2547 sayılı Kanunun 56. maddesine göre vakıflar tarafından kurulacak yükseköğretim kurumları, devlet üniversiteleri için öngörülen mali imkânlar, muafiyet ve istisnalardan aynı şekilde yararlanabilmektedir. Yürürlükteki vergi kanunlarımızda üniversiteler için muafiyet ve istisnalar da bulunmaktadır. Vakıf üniversiteleri ticari kuruluş sayılmaktadır ve bu üniversiteler kurumlar vergisi mükellefidirler. Buna karşılık, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) vakıf üniversiteleri için muafiyet hükümleri bulunmaktadır. Vakıf üniversitelerinde verilen eğitim-öğretim hizmet ve faaliyetleri, ilim, fen ve güzel sanatları yayma kapsamında sayılmadığından, söz konusu üniversiteler katma değer vergisi muafiyetlerinden yararlanamamaktadırlar (Kaya, 2013).

3.2.9. Sat-Kirala Geri Al Uygulaması Aracılığıyla Vergi Planlaması

Katılım ve gayrimenkul satışından elde edilen kazançlardan muafiyetten yararlanmak için acentenin tam sorumluluk üstlenmesi gerekmektedir. Sınırlı sorumlu kurumların bu istisnadan yararlanması pek mümkün değildir (Şişman, 2003: 293).

5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendine göre; en az iki yıldır kurumun aktifinde yer alan gayrimenkul ve katılma paylarının satışından elde edilen kazancın %75'i sahip olduğu kurucu payların yanı sıra, kullanım hakkı payları ve rüçhan hakları aynı zamanda gayrimenkule dönüştürülür; kaynak kuruluşun bu varlıkları kira sertifikası düzenlemek üzere varlık kiralama işletmesine satması halinde ve varlık kiralama işletmesi bu varlıkları emlak vekilliğine satarsa %100 vergi oranı uygulanmaktadır. Ayrıca mülklerin en az iki yıl süreyle aktif olması şartı da

aranmamaktadır. Ancak sorunlu gayrimenkuller için; kaynak kurumun, kiracının veya sözleşmenin yükümlülüklerini yerine getirmemenin yanı sıra, varlık kiralama işletmeleri ve finansal kiralama işletmeleri bu gayrimenkulleri, taşınmazın kayıtlı değeri üzerinden üçüncü kişi ve kuruluşlara satmaktadır. Varlık kiralama işletmesi veya finansal kiralama işletmesi nezdinde kuruluşa veya kiracıya aktarılan ve yukarıda adı geçen kuruluşlar arasında dağıtılan toplam tutar, amortisman tutarı dikkate alınarak satışı yapan kuruluş tarafından vergilendirilir. İstisna satış sırasında geçerli olup, satış bedelinin muafiyetten yararlanan kısmı, satış yılının beşinci yılı sonuna kadar pasifte özel fon hesabında tutulmaktadır. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılın ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeli üzerinden vergi muafiyeti nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler zarar olarak kabul edilir. Vergiden istisna olan kısmın sermaye artırımını dışında beş yıl içinde başka bir hesaba aktarılması, işten çıkarılması veya merkeze devredilmesi nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler vergiden muaftır. Bu hüküm, bir işletmenin aynı süre içinde tasfiyesi halinde de uygulanır (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç). Rüçhan hakkı bulunan hisselerin bedelsiz veya nominal değeri üzerinden satın alındığı tarih, eski hisselerin satın alındığı tarih olmalıdır. Devir veya bölünme yoluyla edinilen taşınmazların, katılma paylarının, kurucu paylarının, intifa senetlerinin ve imtiyazların satışına ilişkin iki yıllık süre hesaplanırken, devir veya bölünme kurumunda geçirilen süre de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya gayrimenkul alım satımı ve kiralaması yapan kuruluşların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları kıymetin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamına girmemektedir (GIB, 2015). Gayrimenkul ve hisse senedi satışından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden muaf tutulmasındaki temel amaç, kurumun faaliyetlerinin borçlanmaya bağlı kalmak yerine, kendi öz kaynaklarıyla sürekliliğini sağlamak, satış sonrası oluşan kaynakları kamu yararına kullanmaktır. Bu amaçla bu satış işlemlerine ilişkin muafiyetler KDV, banka ve sigorta muamele vergisi, tapu vergisi ve damga vergisini de kapsayacak şekilde genişletilerek mükelleflere büyük avantajlar sağlanmaktadır (Şenyurt, 2010: 115).

Vergiden muaf gelirin belirlenmesinde fiili satış fiyatı esas alınmaktadır. Bu tutarı aşan artış veya azalışlar dikkate alınmamaktadır. Satış bedeli, satış işlemiyle birlikte tahakkuk edeceğinden satış süresi boyunca istisna geçerli olmaktadır. Vergiden istisna edilen değer satışından doğan alacaklardan doğan faiz, komisyon ve benzeri gelirler vergiden istisna kazancın tespitinde dikkate alınmamaktadır. Aynı şekilde satış fiyatının

yabancı para cinsinden belirlenmesi durumunda vergiden istisna kazancın belirlenmesinde kur farklarının dikkate alınması mümkün değildir (Şenyurt, 2010: 116).

3.2.10. Devir Müessesesi Aracılığı ile Vergi Planlaması

Ortaya çıkan sermaye kazançları gelir ve kurumlar vergisi açısından vergilendirilmez; devir ve dönüştürme işlemleri KDV açısından vergiden muaftır. Bu nedenle sermaye işletmesi olarak kurulan mükellefiyetlere devir ve dönüşüm yoluyla vergi avantajı sağlanmaktadır. GVK'nun vergilendirilmeyecek değer artış kazançları 81. maddesiyle vergi muafiyeti uygulaması, KDVK'na atıfta bulunmaktadır (Yılmaz-Önder, 2017: 50)

Birleşme, kurumsal büyüme ve gelişmede tercih edilen yeniden yapılanma yöntemidir ve uygulamada sıklıkla kullanılmaktadır. Kurumsal birleşmeler hukukun birçok alanını kapsamaktadır. TTK'da işletme birleşmelerinin türleri, birleşme usul ve esasları ile birleşme sürecini düzenleyen hükümler yer almaktadır. Muafiyetler ve vergi yükümlülükleri bu konunun vergi hukuku boyutunu oluşturmaktadır. Kurumsal birleşmede genellikle bir işletmenin varlıkları diğerine devredilir. Bu durumun çeşitli vergisel sonuçları olabilmektedir. Şirket birleşmesinde Türkiye vergi kanunlarına göre kurumlar vergisi, KDV, gelir vergisi gibi çeşitli vergi yükümlülükleri doğacak olup, bunların bir kısmı halen vergi muafiyeti kapsamındadır. Sağladığı vergi avantajları, işletmelerin vergisiz birleşme olarak da bilinen devir yöntemini tercih etmesinde bir etken olabilir. Bu çalışma, kurumsal birleşme uygulamalarında ortaya çıkan sorunları ortaya koyarak, kurumsal birleşmelerin vergi yükümlülüklerine getirdiği avantajları ve bu avantajların gerçekleştirilmesinde yeterli olup olmadığını, işletmelerin birleşmeyi tercih ederken vergi yükümlülüklerinin önemli bir konu olup olmadığını araştırmayı amaçlamaktadır (Eroğlu ve Aydın, 2020: 75).

TTK'nın 136. maddesine göre birleşmeler iki şekilde gerçekleştirilebilir. Bunlardan biri, bir işletmenin başka bir işletmeyi satın almasını “satın alma şeklindeki birleşme” olarak tanımlamak için mesleki terminolojiyi kullanırken, diğeri ise yeni bir işletme kurmak amacıyla birleşmeyi “yeni kuruluş şeklinde birleşme” olarak tanımlamak için mesleki terminolojiyi kullanmaktadır. Bir başka tanıma göre birleşme, bir veya daha fazla ortaklığın mal varlığının tasfiyesiz olarak ortaklıklardan birine veya yeni kurulan bir ortaklığa otomatik ve evrensel miras yoluyla devredilmesi ve böylece malların birleştirilmesi anlamına gelmektedir. Bu mülkiyet karşılığında, dağılan ortaklığın ortakları, birleşen ortaklıktaki ortaklık paylarını hesaplanan kur üzerinden otomatik olarak alırlar (Yılmaz-Önder, 2017: 48).

3.2.11. Diğer Vergi Planlama Yöntemleri

Yukarıda sayılan vergi planlama yöntemleri kapsamı dışında olan diğer vergi planlama yöntemlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

Zarar Mahsubu

5520 sayılı KVK'nın 9. maddesinde zarar indirimi kavramı açıklanmıştır. Kanuna göre, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, kurum kazancından indirilebilmektedir. Aynı zamanda bazı özel durumlarda da zarar mahsubu kavramı karşımıza çıkmaktadır. GVK'nın 88. maddesinde ise “Zararların Karlara Takas ve Mahsubu” başlığı altında gelir unsurları toplanırken, gelir unsurlarının bir kısmında meydana gelen zararın, diğer gelir unsurlarından mahsup edileceği ifade edilmiştir (Kükre, 2015: 47).

Denetim kurumu tarafından hazırlanan raporlara eklenen vergi beyannameleri, bilançolar ve kar-zarar tablolarının ülkenin mali otoriteleri tarafından onaylanması gerekmektedir. Faaliyetin yürütüldüğü ülkede denetim kurumu bulunmuyorsa, o ülkenin yetkili makamlarınca verilen ve yerel Türkiye büyükelçiliği ve konsoloslugu ya da vergi dairesi tarafından onaylanan yıllık vergi beyannamelerinin bir kopyasının olması yeterlidir. Türkiye'nin çıkarlarını koruyan ülkenin aynı mahiyetindeki temsilci sorumludur ve asıl ve tercüme edilmiş kopyaları ilgili vergi dairesine sunar. Türkiye’de indirilebilecek kambiyo zararlarının ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması durumunda, Türkiye beyannamesinde yer alan kambiyo kazançları mahsup edilmeden veya gider yazılmadan önce hesaplanır (Yılmaz-Önder, 2017: 50).

Finansal Kiralama

Finansal kiralama, başlangıçta finansmanı sağlayan bir kiralayan ile varlığı başlangıçta yasal olarak sahip olmadan kullanımına sahip olan bir kiracı arasında bir sermaye malının sağlanması için yapılan bir düzenlemedir. Ekipman hiçbir aşamada kiralayanın mülkiyetine geçmez. Kiralayanın ekipmanla ilgili hiçbir uzmanlığa sahip olması gerekmez ve aynı anda farklı kiracılar için birçok farklı türde ekipman kiralayabilmektedir (Galbis, 1991: 1). Finansal kiralamanın vergi avantajları, farklı vergi oranlarıyla karşı karşıya kalan kiralayanlara ve kiracılara atfedilen kira, amortisman ve faizin vergi etkilerinin işlem-özü işlevleri olarak görülmektedir (Bell ve Thomas, 2013: 338).

Mal ve Hizmet Alış ve Satış zamanları

KDV’de vergi dönemi takvim yılı içinde bir aydır. Mükelleflerin ay içinde yaptıkları alışverişlerden KDV öderken, satışlardan (mal ve hizmet ifasından) elde

ettikleri bakiyenin bir sonraki ayın 26'sı akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. Bu aşamada mükellefler satın almaların zamanlamasını ve KDV ödemelerini planlayarak önemli miktarda vergi tasarrufu sağlayabilirler. Örneğin mükellefler ayın ilk gününde satış, ayın son birkaç gününde ise alım yapmayı seçerse likidite fazlası yaratmaktadır. Bu fazla likidite, mükelleflere kara dönüştürebilecekleri bir avantaj sağlamaktadır. Bir diğer vergi avantajı ise vergiye tabi işlemlerin gerçekleştiği aya ait KDV'nin bir sonraki ayın başından 26'sı akşamına kadar ödenebilmesidir. Dolayısıyla yaratılan nakit fazlası mükellefler için kısa vadeli bir kaynak olarak değerlendirilebilir (Yılmaz-Önder, 2017: 50).

Promosyon Ürünleri Teslimi

Tüketim alışkanlıkları sürekli değişmektedir. Bu değişimle eş zamanlı olarak tüketim malları ve/veya hizmetlerinin pazarlanma biçiminde de bir değişiklik olmuştur. Mükellefler satışları artırmak için çeşitli pazarlama yöntemleri kullanırlar. Son yıllarda satıcıların satışlarını artırmanın en popüler yollarından biri ücretsiz kargodur. Promosyon ürünleri, numune ve eşantyonların KDV karşısındaki durumu 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ'de açıklanmıştır. Mükelleflerin dini bayramlar ve yılbaşı başta olmak üzere belirli zamanlarda kendilerini tanıtmak amacıyla herhangi bir ücret talep etmeden dağıttıkları ürünlere çekiliş denir. Dolayısıyla bu ürünler işletmede tüketilmese de fiziki pazarlama gideri oluşturmaktadır. Bu ürünlerin müşterilere teslimi için herhangi bir ücret talep edilmediğinden ayrıca KDV hesaplanıp tahsil edilmesine gerek yoktur (Yılmaz-Önder, 2017: 50).

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi, mükellefler için bir maliyet unsuru olup, ülke için en önemli kamu geliridir. Bu yönüyle mükellefler ödemekle yükümlü oldukları vergiyi en aza indirmeyi, devlet ise tahsil edeceği vergi tutarını yükseltmeyi amaçlamaktadır. Bu amaç vergi planlaması kavramının önemini ortaya koymaktadır. Mali vergi planlamasına ihtiyaç duyulmasının nedeni vergi yükünün azaltılmasıdır. Vergilerin mükellefler için önemli bir maliyet unsuru olması, mükellefleri vergi ödeme konusunda isteksizliğe yol açmaktadır. Bu durum mükellefleri vergi yüklerini azaltmak için çabalamaya yöneltmektedir. Vergi planlaması, yükümlülüklerin başlangıcından bitişine kadar her aşamada uygulanabilen ve vergi ödemelerinde azalmayı sağlayan, hukuken izin verilen eylem ve uygulamadır. Sağlıklı bir vergi planlaması yapabilmek için kurumsal sorumluluk ve faaliyetlere ilişkin vergi yasalarını tam olarak anlamak gerekirken, böylece yasaların sağladığı fırsatlardan yararlanarak vergi yükümlülüğünü en aza indirmek mümkün olabilecektir. Bu yönüyle bakıldığında vergi kanunlarında mükelleflere tanınan vergisel avantajların anlaşılması ve doğru bir şekilde analiz edilmesi yararlı olacaktır.

Vergi planlaması mikro ve makro vergi planlaması olarak uygulanmaktadır. Mikro vergi planlaması, mükelleflerin veya bireylerin faaliyetlerinin asgari düzeyde vergi ödemesini sağlamaktadır. Özellikle yüksek vergi oranları nedeniyle gelirlerinin büyük bir kısmını vergi olarak ödemek zorunda kalan mükellefler, daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadır. Mükelleflerin elinde bulunan nakit paranın vergi yoluyla devlete aktarılması, onların likiditesini azaltırken, ticari olarak hareket alanının kısıtlanmasına sebep olabilmektedir. Vergiler, mükelleflerin kaynakları arasında önemli bir yer tuttuğundan dolayı mükellefler için maliyet ve gider kalemidir. Mükelleflerin en önemli hedefi kar elde etmek olduğu düşünüldüğünde, karlılığın elde edilebilmesi için mikro vergi planlaması ile daha az vergi ödeyerek giderler azaltılarak karlılık arttırılabilmektedir. Mükelleflerin vergi yüklerinin azaltılmasının mali ve psikolojik nedenleri arasında; vergi ödeme konusundaki isteksizliği, yüksek vergi oranları, vergiler nedeniyle kurumsal kârlılığın ve likiditenin azalması, yoğun rekabet, yüksek enflasyon ve haksız rekabet yaratan kayıt dışı ekonominin varlığı yer almaktadır.

Vergi planlaması yapan mükellefler, en uygun vergi planlama stratejilerini belirler ve bu stratejileri vergi planlamasının hedeflediği sonuçlara ulaşmak için

uygulamaktadırlar. Dolayısıyla mükelleflerin kuruluş aşamasında hukuki statüsünün belirlenmesinden, yatırım yeri seçimine kadar pek çok faaliyeti vergi planlama stratejisine uygun olarak yürütülmektedir. Ayrıca mükellefler faaliyetleri sırasında vergi planlama stratejilerine göre faaliyetlerini yönlendirmekte veya faaliyetlerine bağlı olarak vergi planlama stratejilerini araştırıp uygulamaktadır. Vergi mevzuatında vergi planlama stratejisi olarak kullanılabilecek pek çok hüküm bulunmaktadır. Bu düzenlemeler vergilerin ertelenmesi veya vergi avantajlarından yararlanılması şeklinde gerçekleşmektedir. Ayrıca vergi kanunu boşluklarından da vergi planlama stratejisi olarak yararlanılmaktadır. Mükelleflerin vergi planlama stratejisi olarak birleşme, bölünme, yeniden yapılandırma ve diğer yeniden yapılandırma yöntemlerini kullanması, vergi yüklerini de etkilemektedir.

Ülkeler arasındaki vergi uygulamaları ve vergi oranlarındaki farklılıklar ve aynı sektördeki bazı mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle vergilendirme, kurumsal rekabeti etkileyen bir faktör haline gelmiştir. Günümüzde ticaret ulusal sınırları aştığı için birçok endüstride aynı ürünü üreten veya satan birçok mükellefler bulunmaktadır. Dolayısıyla arzın fazla olduğu, aynı veya ikame edilebilir ürünlerin olduğu, bilgi ve ürünlere kolay erişimin olduğu bu ticaret ortamında, mükelleflerin rekabet koşulları daha da ağırlaşmıştır. Bu durum mükelleflerin rekabet avantajı elde edebilmeleri için vergi ödemelerini yasal çerçevede en aza indirmelerini zorunlu kılmaktadır. Vergi planlamasının en önemli nedenlerinden biri vergi planlamasıyla elde edilen finansal avantajların yatırıma dönüştürülebilmesidir. Vergi planlaması uygulamaları sayesinde mükelleflerin kaynakları en verimli şekilde değerlendirilerek akıllı yatırımlara dönüştürülebilmektedir. Bu durum ilgili ülkenin ekonomik kalkınmasına da faydalı olduğundan mükelleflerin mikro düzeyde yaptığı vergi planlaması makro düzeyde de ülke ekonomisinin istikrarına katkı sağlamaktadır.

Makro vergi planlamasının temel amacı vergiden kaçınma yapılarını oluşturmak, vergi kanunlarına ve vergi etiğine uyum sağlamak ve bu sayede asgari vergilerin ödenmesini sağlamaktır. Borçlu olarak hareket eden ve vergi yüklerini azaltmaya çalışan mükelleflerin yanı sıra, vergi alacaklısı olarak hareket eden devlet de vergi gelirlerini en üst düzeye çıkarmak ve makroekonomik hedeflere ulaşmak için vergi planlaması yapmaktadır. Ulusal vergi planlaması, vergi kanunlarının anlaşılır bir şekilde hazırlanması, uygulanması ve denetlenmesi yoluyla vergi bilincinin oluşturulması ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yönelik birçok vergi uygulama faaliyetini içermektedir.

Mikro ve makro vergi planlamasının bazı ülkelerdeki uygulamaları incelendiğinde yabancı vergi kredisi, genel iş kredisi, ülke içerisindeki yatırımları desteklemek amacıyla oluşturulan destekler, başka ülkelerden gelen yatırımları destekleyen teşvikler, sanayi teşvikleri, Ar-Ge teşvikleri, bölgesel kalkınmayı sağlamak amacıyla verilen destekler, istihdam artırıcı teşviklerin genel olarak uygulanmakta olduğu görülmektedir.

Türkiye vergi sistemi içerisinde her boyuttaki mükelleflerin vergi planlaması yapmasına olanak tanıyan uygulama araçlarının bulunduğu görülmektedir. Mükelleflerin yasal düzenlemeler kapsamında mikro vergi planlaması yapabilmeleri için kanuni düzenlemelerin olduğu görülmektedir. Çalışmada öncelikle mikro ve makro vergi planlaması uygulamalarının bazı ülkelerdeki uygulama örnekleri incelenmiş, daha sonra ise Türkiye’de mikro ve makro vergi planlaması vergi kanunları çerçevesinde değerlendirilmiştir.

Türkiye’de mikro ve makro vergi planlama uygulamaları arasında; yenileme fonları, amortisman hesabı uygulaması, şüpheli ticari alacak karşılığı, alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması, değersiz alacaklar, serbest bölge, teknoloji geliştirme bölgeleri ve vakıf üniversitesi hastanelerine uygulanan vergisel avantajlar, sat-kirala geri al uygulaması yoluyla vergi planlaması, devir müessesesi aracılığı ile vergi planlaması uygulamaları bulunmaktadır.

Türkiye vergi sisteminde 193 sayılı GVK, 213 sayılı VUK ve 5520 sayılı KVK mikro ve makro vergi planlaması açısından incelendiğinde 193 sayılı GVK’da daha çok muafiyet ve istisnalara yer verildiği, 213 sayılı VUK’da vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim müessesesi, amortisman, değersiz alacaklar uygulaması ile ilgili düzenlemelerin yer aldığı, 5520 sayılı KVK’da ise zarar mahsubu, diğer indirimler, kanunen kabul edilen ve edilmeyen giderler, indirimli kurumlar vergisi, muafiyet ve istisnalar, sınai mülkiyet haklarında istisna uygulamaları hakkındaki yasal düzenlemelerin yapılmış olduğu görülmektedir. Bu sonuçlar ışığında mikro ve makro vergi planlamasının daha verimli hale gelebilmesi için aşağıdaki öneriler geliştirilmiştir.

Mükellefler, vergi usul yükümlülüklerini yerine getirirken vergi kanunları ve ödemekle yükümlü oldukları vergiler ile ilgili düzenlemeleri en güncel haliyle biliyor olmaları, vergisel avantajlardan yararlanabilmek açısından önemlidir. Bu açıdan bakılarak vergi ile ilgili genel yasal düzenlemelerin günümüz kitle iletişim araçları kullanılarak mükelleflerin bilgilendirilmesi, mükellefin ticari faaliyetine uygun olan ve yararlanabilecek olduğu avantajların ise e-devlet uygulaması üzerinden mükellefe

ulaştırılması, vergi ödeme oranlarının artması sebebiyle makro vergi planlamasının da başarılı olmasını sağlayabilecektir.

Vergi planlaması yapmayan, vergi yükümlölüklerini tam ve doğru olarak yerine getirmeyen mükellefler yüksek vergi ödeyerek rekabet güçlerini azaltmaktadır. Vergi planlaması yoluyla vergi mevzuatının sağladığı haklardan yararlanan mükellefler, daha az vergi ödeyerek rakiplerine göre avantaj elde edebilmektedirler. Bu yönüyle düşünüldüğünde mükelleflerin vergi planlaması yapamamasının önündeki engellerin incelenmesi ve bu engellerin ne şekilde ortadan kaldırılacağı konusunda vergi daireleri nezdinde mükelleflere bilgi verilmesi yararlı olabilecektir.

Mikro vergi planlaması yapmak için mükelleflerin kendilerine vergi avantajlarının neler olduğu konusunda bilgilerinin olası, yapılan değişiklikleri günü gününe takip etmeleri gerekmektedir. Bu şekildeki bir takip için işletme içerisinde bir veya birkaç kişiden oluşan bir ekip oluşturmak gerekli olabilirken, bu ekip mükellefler için ayrı bir maliyet unsuru olabilecektir. Bu türdeki bir maliyetin yaşanmaması için vergi dairelerinin bünyesinde veya vergi dairelerinin kontrolünde olacak şekilde bu konuda uzmanlaşmış kurumlar tarafından düzenli bir şekilde mükelleflere bilgilendirici bir hizmet sunulması makro vergi planlaması amacıyla ortaya konan uygulamaların başarıya ulaşması açısından olumlu sonuç doğurabilecektir.

Gelecek araştırmalarda gerçek ve tüzel kişilerle anket, mülakat ve benzeri ampirik çalışmalar gerçekleştirilerek mikro vergi planlaması sürecinde yaşanabilecek sorunlar belirlenerek, vergi planlaması yapmalarının önündeki engellerin neler olduğu tespit edilebilecektir. Bu şekilde edinilecek bilgilerin çeşitlendirilmesi vergi planlaması konusunda mükelleflerde görülen eksik ve yanlış bilgilerin oluşmasını önleyerek vergi planlamasının daha başarılı hale gelmesi sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2009). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Alexander, C. (2024). With industrial policy, Ottawa intervenes in the economy to Canada's detriment 14 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.theglobeandmail.com/business/commentary/article-with-industrial-policy-ottawa-intervenes-in-the-economy-to-canadas/> adresinden erişildi.
- Altay, A. (2015). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Arpacı-Özdemir, N. (2019). *Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefleri açısından mikro vergi planlaması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Aslan, E. (2003). *Türk vergi sisteminde enflasyonun olumsuz etkilerini azaltıcı önlemler*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Atalay, A. E. (2022). *Vergi planlaması bağlamında vergiden kaçınma hakkı*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Avcı, O. (2020). Vergiye uyumlu mükelleflere uygulanan vergi indirimi müessesesi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1), 225-240.
- Aydemir, C. ve Kaya, M. (2007). Küreselleşme kavramı ve ekonomik yönü. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(20), 260-282.
- Bahçe, A. B. ve Gümüş, Ö. (2017). Vergi planlaması temelinde kamu yararı: kurumlar vergisi üzerine teorik bir yaklaşım. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 24(1), 1-20.
- Bala, S. K. (2007). Tax Planning in Bangladesh Perspective. *Social Science Research Network Working Paper Series*, 1-21.
- Bedri, B. (2007). *Ertelenmiş vergiler ve ertelenmiş vergilerin finansal tablolara yansıtılması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Belkaoui, A. R. (2004) Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 135-143.

- Bell, T. J. ve Thomas, J. (2013). Tax benefits of leasing. *Economics letters*, 120(2), 338-341.
- Birinci, N. (2009). *Uluslararası vergi planlaması analizi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.
- BMF-Monatsbericht (2020). Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung. 10 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2020/04/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-steuerliche-foerderung-forschung-entwicklung.html> adresinden erişildi.
- Bunn, D. (2023). Changing Tax Policy Landscape Will Worsen U.S. Competitiveness. 17 Ağustos 2024 tarihinde <https://taxfoundation.org/blog/us-competitiveness-taxes/> adresinden erişildi.
- Buyrukoğlu, S. ve Şimşek, M. H. (2022). Türkiye’de vergi planlaması aracı olarak serbest bölgeler. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 9(29), 58-75.
- Canara HSBC OBC Life. (2021, Ocak 15). What is Tax Planning? Canara HSBC Life: 19 Ağustos 2024 tarihinde www.canarahsbclife.com adresinden erişildi.
- Coşkun-Karadağ, N. (2020). *Vergi planlaması, teori ve uygulama*. Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Culbertson, R. E. ve Caballero, M. J. (2002). Rewriting the Foreign Tax Credit Limitation (Again). *Taxes The Tax Magazine*, 151-179.
- Çakır, M. ve Karakaş, İ. E. (2022). Vergi planlaması aracı olarak faaliyet yeri seçimi: İstanbul Finans Merkezi Örneği. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 24(3), 1231-1248.
- Çiftçi, T. E., Kılıçer, E. ve Peker, İ. (2012). Vergi yükünün düşürülmesine imkân yaratılması bağlamında alternatif gelir kaynakları. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(2), 81-90.
- Demir, Ş. (2010). Reeskont işlemlerinin muhasebesi ve vergisel denetimi. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 3(3), 21-46.
- Demir, Y. (2001). İşletmelerin kar payı dağıtım politikaları ve firma değerliliğinin vergi uygulamaları ile ilişkisine teorik bir yaklaşım. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 6(1), 55-71.
- Deutsches Ärzteblatt Kampf gegen den Fachkräftemangel: Steuervorteile und Anreize zum länger Arbeiten. 13 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.aerzteblatt.de/>

nachrichten/152757/Kampf-gegen-den-Fachkraeftemangel-Steuvorteile-und-Anreize-zum-laenger-Arbeiten adresinden erişildi.

- Dikmen, O., Türkoğlu, A. ve Akersoy, Z. (1961). *Gelir vergisinde tarife problemi gelir vergisi problemleri*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Edizdoğan, E., Çetinkaya, Ö. ve Gümüş, E. (2017). *Kamu maliyesi*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım
- Erassa, İ. ve Andıç, N. Ö. (2017). Kamu harcamalarının finansmanı vergiler ile mi yoksa borçlanma ile mi sağlanmakta. *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(2), 123-149.
- Ercan, T. (2021). *Tüm yönleriyle işletmelerde stratejik vergi planlaması*. Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Ercan, T. (2023). İşletmelerde faaliyet ve yatırım süreçlerinin vazgeçilmez aracı: stratejik vergi planlaması. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(1), 37-54.
- Ergin, N. E. ve Ayanoglu, Y. (2015). Ertelenmiş vergilerin finansal tablo kullanıcıları açısından önemi. *Gazi İktisat ve İşletme Dergisi*, 1(1), 77-104.
- Ergülen, G. ve Erdem, H. (1999). *Vergi kanunlarındaki vergi avantajları*, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar vergisinde vergi planlaması*. Bursa: Ekin Yayın Dağıtım.
- Eroğlu, O. ve Aydın, F. (2020). Şirketlerde birleşmeye yönelik vergisel avantajlar. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1), 74-88.
- Eroğlu, O. ve Eftekin, Ö. Ö. (2015). Vergi planlaması çerçevesinde uzlaşma kurumu. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(2), 233-250.
- European Commission. (2015). Effectiveness of tax incentives for venture capital and business angels to foster the investment of SMEs and start-ups. Final Report. TAXUD/2015/DE/330
- European Commission. (2024). Turnover taxes in the French outermost regions The French outermost regions and Community VAT legislation. 18 Ocak 2024 tarihinde https://taxation-customs.ec.europa.eu/turnover-taxes-french-outermost-regions_en adresinden erişildi.

- EY Building a better working Word (2023). Italy approves framework for major tax reform, including BEPS Pillar Two principles 14 Ağustos 2024 tarihinde <https://taxnews.ey.com/news/2023-1451-italy-approves-framework-for-major-tax-reform-including-beps-pillar-two-principles> adresinden erişildi.
- Fallan, L. R. ve Hammervold, K. G. (1994). Adoption Of Tax Planning Instrumes İn Business Organizations: A Structural Equation Modelling Approach. *Pergomon Scand. J. Mgmt*, Vol. 11, No: 2, Elsevier Science Ltd.
- Fazio, C., Guzman, J. ve Stern, S. (2019). *The impact of state-level R&D tax credits on the quantity and quality of entrepreneurship* (No. w26099). National Bureau of Economic Research. 1-41.
- Fisco E Tasse (2021). Credito redditi prodotti all'estero: come si indica nelle dichiarazioni?. 08 Eylül 2024 tarihinde <https://www.fiscoetasse.com/domande-e-risposte/12176-credito-redditi-prodotti-allestero-come-si-indica-nelle-dichiarazioni.html#:~:text=Nelle%20dichiarazioni%20dei%20redditi%202021,u%20e%20proventi%2C%20ecc.> adresinden erişildi.
- Fisco Oggi (2008). Il sistema fiscale italiano si fonda sul principio di capacità contributiva, formulato dall'articolo 53 della Costituzione 11 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/schede-paese/articolo/italia> adresinden erişildi.
- FustCharles (2024), FAQs on the General Business Credit 11 Temmuz 2024 tarihinde <https://www.fustcharles.com/news/faqs-on-the-general-business-credit> adresinden erişildi.
- Galbis, V. (1991). Financial Leasing. 11 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781557751591/ch026.xml#:~:text=Definition%20of%20Financial%20Leasing,under%20a%20financial%20lease%20arrangement> Adresinden erişildi.
- García, F. S. M., Farroñán, E. V. R., Ruiz, K. S. P., Chavesta, J. E. I., Rojas, L. C., Abanto, S. E. S. ve Espinoza, J. R. I. (2023). Tax Planning in Companies in the Commercial Sector: A Literature Review. *Journal of Educational and Social Research*, 13(6), 174-182.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2015). İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması, 14 Mayıs 2024

tarihinde http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/eski/5520kurumlarsirkutask_05012015.htm adresinden erişildi.

Genziaentrate (2024a). Investimenti in beni strumentali - Che cos'è. 07 Eylül 2024 tarihinde <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/investimenti-in-beni-strumentali/infogen-investimenti-in-beni-strumentali-imprese> adresinden erişildi.

Genziaentrate (2024b). Investimenti pubblicitari incrementali - Che cos'è. 02 Eylül 2024 tarihinde <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/Schede/Agevolazioni/Credito+di+imposta+Investimenti+pubblicitari+incrementali/Scheda+informativa+Investimenti+pubblicitari+incrementali/?page=schedeagevolazioni#:~:text=Dal%202023%2C%20per%20beneficiarne%2C%20%C3%A8,valore%20incrementale%20degli%20investimenti%20realizzati> adresinden erişildi.

Government of Canada (2015). Income Tax Folio S5-F2-C1, Foreign Tax Credit 03 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-5-international-residency/folio-2-foreign-tax-credits-deductions/income-tax-folio-s5-f2-c1-foreign-tax-credit.html> adresinden erişildi.

Government of Canada (2024). Regional Development Incentives Act R.S.C. 1970, c. R-3. 05 Ocak 2024 tarihinde <https://lois-laws.justice.gc.ca/eng/acts/R-4.9/FullText.html> adresinden erişildi

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

Gözen, S.ve Artuç, T. (2020). “Alman Vergi Sistemi”, Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri, Ed.: A. Tekin ve E. N. Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication.

Gusti, C. A. (2023). Maximizing tax revenue: the impact of tax planning implementation on tax compliance. *PROBILITAS*, 2(02), 30-38.

Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. P. (2007). Vergilerin muhasebeleştirilmesi, ertelenen vergi varlık ve yükümlülükleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (21), 1-16.

Gülgün, S. (2015). Vergiye karşı direnme biçimlerinden agresif vergi planlaması: kavram, terminoloji ve unsurları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 327, 132-153.

- Gürdal, T. ve Ekeryılmaz, Ş. (2018). Vergilemede hukuki güvenlik ilkesinin Danıştay kararları ışığında incelenmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 13(2), 205-226.
- Hacke, C. (2012). Der Zehnte – ein Streifzug durch die Steuergeschichte 10 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.bpb.de/shop/zeitschriften/izpb/steuern-und-finanzen-288/147073/der-zehnte-ein-streifzug-durch-die-steuergeschichte/> adresinden erişildi.
- He, F. (2022). Value-Added Tax Planning for Small and Micro Enterprises. *Accounting and Corporate Management*, 4(3), 1-6.
- Holland, D. ve Vann, R. J. (1998). *Income Tax Incentives for Investment” dalam Victor Thuronyi. Tax Laws Design and Drafting*, Washington DC: International Monetary Fund.
- Infanti, A. C. (2009). Tax Equity, Anthony C. Infanti & Bridget J. Crawford (Ed.). *Critical Tax Theory* içinde (s. 60-64), USA: Cambridge University Press.
- Investa Canada (2024). Programs and incentives. 19 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.investcanada.ca/programs-incentives> adresinden erişildi.
- IPSOA, (2024). Innovazione ricerca e sviluppo. 22 Ocak 2024 tarihinde https://www.ipsoa.it/finanziamenti_agevolati/innovazione-ricerca-e-sviluppo adresinden erişildi.
- IRS. (2023). Tax Cuts and Jobs Act: A comparison for businesses. 08 Eylül 2024 tarihinde <https://www.irs.gov/newsroom/tax-cuts-and-jobs-act-a-comparison-for-businesses> adresinden erişildi.
- IRS. (2024). Work Opportunity Tax Credit. 11 Temmuz 2024 tarihinde <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/work-opportunity-tax-credit> adresinden erişildi.
- Karabacak, Y. (2013). Sosyal politika aracı olarak vergilemenin işlevleri: Türkiye örneği. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 62(2), 223-252.
- Karakoç, Y. (2015). Vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 21(2), 413-456.
- Katitas, A. ve Pandya, S. (2024). Investment incentives attract foreign direct investment: evidence from the great recession. *Public Choice*, 1-23.

- Kaya, F. (2013). Vakıf üniversitelerinin kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 295. 24 Temmuz 2024 tarihinde <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vakif-universitelerinin-kurumlar-vergisi-ve-katma-deger-vergisi-acisindan-degerlendirilmesi/5001> adresinden erişildi.
- Keen, M. ve De Mooij, R. (2008). Tax policy and subsidiarity in the European Union. In *Subsidiarity and economic reform in Europe* (pp. 219-241). Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg.
- Koca, A. (2021). *İşletmelerde vergi planlaması: uluslararası örneklerle incelenmesi*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.
- Koçak, Y. (2016). Serbest bölgelerde vergi uygulamaları. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, (7), 43-51.
- Köse, B. (2009). *Gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında yer alan muafiyet, indirim ve istisnalara yönelik vergi denetim etkinliğine ilişkin araştırma*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Kükrer, C. (2015). Vergi matrahının tespitinde indirime konu olan zararın tanımı ve özellikleri. *Journal of Social Sciences & Humanities Researches*, 34, 46-57.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet dönemi vergi tarihi-1*. Kitap. Ankara: Oluş Yayıncılık.
- Lent, G. E. (1967). Tax Incentives for Investment in Developing Countries (Encouragements d'ordre fiscal en faveur des investissements dans les pays en voie de développement)(Incentivos tributarios en pro de la inversión en los países en desarrollo). *Staff Papers-International Monetary Fund*, 249-323.
- Lent, G. E. (1974). The urban property tax in developing countries. *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, (H. 1), 45-72.
- Lincke, F. (2024). Unternehmenssteuern: Wie belastet sind Firmen in Deutschland?. 11 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.br.de/nachrichten/wirtschaft/unternehmenssteuern-wie-belastet-sind-firmen-in-deutschland,U3PvebK> adresinden erişildi.
- Mataba, K., Lassourd, T., Readhead, A. ve Nikiéma, S. (2023). Revisiting Tax Incentives as an Investment Promotion Tool. 08 Ağustos 2024 tarihinde

<https://www.taxexpenditures.org/wp-content/uploads/2023/10/IISD-tax-incentives.pdf> adresinden erişildi.

Mengden, A. (2023). Germany's Tax Proposals: Enhancing Loss Treatment but Dropping the Super-Deduction 23 Ocak 2024 tarihinde <https://taxfoundation.org/blog/germany-tax-proposals/> adresinden erişildi.

Ministro Delle Imprese e Del Made in Italy. (2024). Credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica. 01 Eylül 2024 tarihinde <https://www.mimit.gov.it/it/incentivi/credito-d-imposta-r-s#:~:text=Per%20le%20attivit%C3%A0%20di%20ricerca,delle%20altre%20sovvenzioni%20o%20dei> adresinden erişildi.

Mohan, M. (2024). Tax Planning Advantages and Disadvantages. 11 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.thebusinessscroll.com/tax-planning-advantages-and-disadvantages/> adresinden erişildi.

Muresianu, A. Watson, G. (2021). Reviewing the Federal Tax Treatment of Research & Development Expenses. 01 Eylül 2024 tarihinde <https://taxfoundation.org/research/all/federal/research-and-development-tax/#Evaluation> adresinden erişildi.

Nar, M. (2015). Vergi planlaması aracı olarak ar-ge harcamaları. *Uluslararası Araştırmalar Dergisi*. 8, 925-939.

National Bureau of Economic Research. (2019). R&D Tax Credits Boost New as Well as Existing Firms. 20 Ağustos 2014 tarihinde <https://www.nber.org/digest/sep19/rd-tax-credits-boost-new-well-existing-firms> adresinden erişildi.

New York State. (2024). WOTC Program 16 Temmuz 2024 tarihinde <https://dol.ny.gov/wotc-program> adresinden erişildi.

Nicolay, K. ve Steinbrenner, D. (2023). Wie kann der Investitionsschwäche in Deutschland steuerpolitisch begegnet werden?. *Wirtschaftsdienst*, 103(10), 665-669.

OECD. (2017). The BEPS Package. 27 Temmuz 2024 tarihinde <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>. adresinden erişildi.

OECD. (2024). R&D tax incentives. 29 Temmuz 2024 tarihinde <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/rd-tax-incentives.html> adresinden erişildi.

- Oktar, C. (2004). *İşletmelerde vergi planlaması ve Türkiye örneği*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Olgun, İ. (2015). *İndirimli kurumlar vergisi uygulaması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Oliver, P. D. (2004). *Tax Policy- Readings and Materials*. 2. Baskı. New York: Foundation Press.
- Ordynskaya, M. E., Silina, T. A., Karpenko, S. V. ve Divina, L. E. (2016). Tax incentives for small and medium businesses in European union countries in the crisis period. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(2), 212-218.
- Öncel, M. Çağan, N. ve Kumrulu, A. (2012). *Vergi hukuku*, 21. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öztan, B. (2019). *Medeni hukukun temel kavramları*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Pan, G. E. (2024). *The (Limited) Competitive Advantage of Tax Planning* Doctoral dissertation, Washington University in St. Louis.
- Peker, İ. ve Kılıçer, E. (2017). Vergi planlaması ve işletmeleri vergi planlaması yapmaya yöneltebilecek uygulamalar. *Akademik Bakış Dergisi*, 61, 900-911.
- PWC Worldwide Tax Summaries, (2024a) 25 Şubat 2024 tarihinde <https://taxsummaries.pwc.com/united-states/corporate/tax-credits-and-incentives> adresinden erişildi.
- PWC Worldwide Tax Summaries. (2024b). Canada Corporate - Tax credits and incentives 13 Şubat 2024 tarihinde <https://taxsummaries.pwc.com/canada/corporate/tax-credits-and-incentives> adresinden erişildi.
- PWC Worldwide Tax Summaries. (2024c). Germany Corporate - Tax credits and incentives. 16 Ocak 2024 tarihinde <https://taxsummaries.pwc.com/germany/corporate/tax-credits-and-incentives> adresinden erişildi.
- PWC Worldwide Tax Summaries. (2024d). France Corporate - Tax credits and incentives. 11 Ocak 2024 tarihinde <https://taxsummaries.pwc.com/france/corporate/tax-credits-and-incentives> adresinden erişildi.
- PWC Worldwide Tax Summaries. (2024e). Italy Corporate - Tax credits and incentives. 12 Ocak 2024 tarihinde <https://taxsummaries.pwc.com/italy/corporate/tax-credits-and-incentives> adresinden erişildi.

- PWC. (2024). Preparing for the tidal wave of Canadian tax changes. 19 Şubat 2024 tarihinde <https://www.pwc.com/ca/en/today-s-issues/compliance-transformed/tidal-wave-of-canadian-tax-changes.html> adresinden erişildi.
- Republique Française. (2024a). Imposition des revenus de source étrangère 17 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.impots.gouv.fr/international-particulier/imposition-des-revenus-de-source-etrangere#:~:text=du%20taux%20effectif.,Si%20la%20convention%20pr%C3%A9voit%20que%20le%20revenu%20est%20imposable%20en,PRO%20et%20n%C2%B02047> adresinden erişildi.
- Republique Française. (2024b). Politiques de l'emploi. 19 Ağustos 2024 tarihinde <https://dares.travail-emploi.gouv.fr/politiques-de-lemploi-et-formation-professionnelle/politiques-de-lemploi> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 1949, 5422, Kurumlar Vergisi Kanunu. 11 Mart 2024 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/7229.pdf> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 1960, 193, Gelir Vergisi Kanunu. 11 Şubat 2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 1961, 213 Vergi Usul Kanunu. 17 Şubat 2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 1981, 2547, Yükseköğretim Kurumları Kanunu. 15 Mayıs 2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2547.pdf> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 1982, 2709, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 19 Aralık 2023 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.2709.pdf> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 1985, 3218, Serbest Bölgeler Kanunu. 12 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3218.pdf> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 1999, 4490, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu. 10 Temmuz 2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4490.pdf> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 2003, 4842, Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 12 Temmuz 2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4842.pdf> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 2004, 5084, Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 17 Temmuz 2024 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5084.pdf> adresinden erişildi.

- Resmi Gazete, 2006, 5479, Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 23 Haziran 2004 tarihinde <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/04/20060408-1.htm> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 2011, 6102, Türk Ticaret Kanunu. 21 Mart 2004 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 2004, 7524, Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 10 Eylül 2004 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7524&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete, 2006, 5520, Kurumlar Vergisi Kanunu, 11 Aralık 2003 tarihinde <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5520&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> adresinden erişildi.
- Ross, J. (2004). The Tax Cuts and Jobs Act Failed To Deliver Promised Benefits. 12 Ağustos 2004 tarihinde <https://www.americanprogress.org/article/the-tax-cuts-and-jobs-act-failed-to-deliver-promised-benefits/> adresinden erişildi.
- Rousslang, D. J. (1999). Foreign tax credit. *The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy*. 163-164.
- Sağdıç, E. N. ve Yıldız, F. (2020). Amerikan vergi sistemi. vergi sistemleri: seçilmiş ülke örnekleri, Ed.: A. Tekin ve E. N. Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication.
- Sanchez-Ugarte, F. J. (1987). 10 Rationality of Income Tax Incentives in Developing Countries A Supply-Side Look. In *Supply-Side Tax Policy*. International Monetary Fund.
- Sandalcı, İ. (2020). “Fransız vergi sistemi”, vergi sistemleri: seçilmiş ülke örnekleri, Ed.: A. Tekin ve E. N. Sağdıç, London-İstanbul, IJOPEC Publication.
- Saraçoğlu, F. (2014). Gelirin toplanmasına ilişkin kurallar, uygulama örnekleri ve değerlendirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, (306), 50-57.
- Saraçoğlu, F. (2021). *Serbest bölgeler ve vergi planlaması*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.

- Schàfer, A. Spengel, C. (2004). “International Tax Planning in the Age of ICT”, ZEW Centre for European Economic Research Discussion Paper Nr.04-027, March 2004, 1-48.
- Sönmez, F. (2006). Tarım işletmelerinde amortismanlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (19), 47-74.
- Söyler, İ. (2008). Eğitim hizmetleri bağlamında vakıf üniversitelerinin finansal ve vergisel sorunları. *Maliye Dergisi*, 154(1), 52-76.
- Stainer, A., Stainer, L. ve Segal, A. (1997). The Ethics of Tax Planning. *A European Review*, Blackwell Publishers, 6(4), 213-219.
- Sterdyniak, H. (2007). La fiscalité française, un chef-d’oeuvre en péril?. *Regards croisés sur l’économie*, (1), 69-86.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2016). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Şenyurt, İ. (2010). Kurumlar vergisi açısından taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ve özellik arz eden hususlar. *Yaklaşım Dergisi*, 213, 112-115.
- Şişman, B. (2003). *İşletmelerde vergi planlaması yöntemleri*. Bursa: Yaklaşım Yayınları.
- Taşkın, Y. (2010). Vergi psikolojisi ve vergiye karşı mükellef tepkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri, (s. 68-90). İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü, İstanbul.
- TBMM. 1949, 5421, Gelir Vergisi Kanunu 11 Temmuz 2024 tarihinde https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc031/kanuntbmmc031/kanuntbmmc03105421.pdf adresinden erişildi.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2017). *Vergi usul hukuku*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Tuncer, S. (2008). İşletme vergiciliğinden vergi planlamasına. *Yaklaşım Dergisi*, 181, 9-15.
- Varcan, N. (1987). *Türkiye’de vergi politikalarının oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No. 208/43.
- Yeniçeri, H. (2021). *İşletmelerde vergi planlama stratejileri*. Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Yenilmez, B. (2023). Vergi planlaması yapılmasına sınırlama getiren kurumlar. *Uluslararası Sosyal Bilimler Akademi Dergisi*, (12), 290-320.

- Yıldırım, M. B. (2017). Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve KDV Mükellefiyetleri. 12 Ağustos 2024 tarihinde <https://www.alomaliye.com/2017/03/31/vakif-universitelerinin-kurumlar-vergisi-ve-kdv-mukellefiyetleri/> adresinden erişildi.
- Yılmaz, C. A. (2007). *Vergi planlaması Türk vergi mevzuatı ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında değerlendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Yılmaz-Önder, B. (2017). *Vergi planlaması ve Türk kurumlar vergisinde vergi planlaması olanakları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.
- Yılmaz-Önder, B. (2017). *Vergi planlaması ve Türk kurumlar vergisinde vergi planlaması olanakları*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.
- Yüce, M. ve Keleş, D. (2021). İşletmelerde vergi yönetimi ve konuya ilişkin uluslararası gelişmeler. *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (65), 151-176.
- Yüce, M., Gerçek, A. ve Akdeniz, K. (2011). *İş adamları için vergi avantajları*. Bursa: Akdeniz Denetim Ymm. Ltd. Şti.

ÖZGEÇMİŞ

Görkem TAKMAZ, ilkokul ve ortaokul öğrenimine Giresun Şebinkarahisar İstiklal ilköğretim okulunda başlamış olup, lise öğrenimini Giresun Şebinkarahisar Öğretmen Hüseyin Hüsnü Tekışık Anadolu Lisesi'nde tamamlamıştır. Ardından 2014 yılında Gazi Üniversitesi Maliye Bölümünü kazanmıştır. 2018 yılında bölümünü başarıyla tamamlamıştır. 2020 yılında ise Gümüşhane Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye anabilim dalında yüksek lisans eğitimine başlamıştır.

