

176354

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME BİLİM DALI**

Doktora Tezi

**İŞLETMELERDE
VERGİ PLANLAMASI
VE
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Cholpan (Nazaralieva) OKTAR

2502414629

**Tez Danışmanı:
Prof. Dr. Bilgütay AKŞİT**

İstanbul, 2003

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME BİLİM DALI**

Doktora Tezi

**İŞLETMELERDE
VERGİ PLANLAMASI
VE
TÜRKİYE ÖRNEĞİ**

Cholpan (Nazaralieva) OKTAR

2502414629

**Tez Danışmanı:
Prof. Dr. Bilgütay AKŞİT**

İstanbul, 2003



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü



TEZ ONAYI

İŞLETME Bilim Dalında **2502414629** numaralı **CHOLPAN OKTAR'IN** hazırladığı **“İŞLETMELERDE VERGİ PLANLAMASI VE TÜRKİYE ÖRNEĞİ”** konulu **YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZİ** ile ilgili **Tez Savunma Sınavı**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 28.Maddesi uyarınca **05.11.2003 ÇARŞAMBA** günü saat: **15.30'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **...kabuluna...**'ne* **OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ(*)	İMZA
PROF.DR.BİLGÜTAY AKŞİT	Kabul	
PROF.DR.OSMAN ALTUĞ	Kabul	
PROF.DR.RECEP PEKDEMİR	Kabul	
DOÇ.DR.MACİDE ŞOĞUR	KABUL	
DOÇ.DR.ELİF SONSUZOĞLU	kabul	

ÖZ

Bu doktora tezinde, kuruluş aşamasından sona ermelerine kadar olan yaşam süreçleri boyunca işletmelerin ödemekle yükümlü oldukları vergileri vergi kanunlarının çizdiği sınırlar içinde en aza indirme yönündeki davranışlarının teorik temelleri ortaya konulmakta ve Türkiye örneği incelenmektedir. Vergi mükelleflerinin vergiye karşı tepkileri ve vergilerin işletmeler üzerindeki etkileri tartışıldıktan sonra, Türk gelir, kurumlar, katma değer ve özel tüketim vergilerinde uygulanabilecek vergi planlaması araçları değerlendirilmektedir. Çalışmanın temel hipotezi, yasal vergi planlamasının, işletmelere önemli vergi tasarrufları sağlayacağı, böylece, işletmelerin ellerindeki fonları ekonomik bakımdan daha verimli ve etkin kullanacakları varsayımı altında kazançlarının artacağı, dolayısı ile orta ve uzun dönemde daha büyük vergi ödeme potansiyeline sahip olacakları, bunun da ekonominin bütününe olumlu yönde etkileyeceğidir.

ABSTRACT

This dissertation investigates theoretical basis of firm- behavior to minimize their tax burden which they have to endure on all stages of their life-time, from the very beginning to the end, within the limits of tax law. It also examines the above mentioned subject in Turkish case. After discussing the resistance of tax payers against taxes and the impacts of taxes on firms, tax planning instruments which are applicable to Turkish income, corporations, value added and excise taxes have been scrutinized. The hypothesis of this dissertation is that a legal tax planning policy provides significant tax advantages to firms, thus, under the assumption that as a result of having the opportunity to use the funds more efficiently and effectively, their profits will be increased, hence, in the long term the enterprises will have a larger tax paying potential in the future and that will consequently affect whole economy in the positive way.

ÖNSÖZ

İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme (Uluslararası İşletmecilik) bilim dalında doktora çalışmasına o zamanki anabilim dalı başkanı Prof. Dr. Ahmet Kızıl, Prof. Dr. İsmet Mucuk ve Prof. Dr. Hülya Talu'dan oluşan bilim jürisi tarafından yapılan giriş sınavını kazanarak başladım. İstanbul Üniversitesi'ne kaydımın yapıldığı 13 Mart 1996 tarihinden itibaren bütün hocalarımla teşvik ve ilgisini gördüm. Bu olumlu atmosfer daha çok çalışmama vesile oldu. Bütün doktora derslerimi bir yılda tamamladıktan sonra girdiğim doktora yeterlilik sınavında, Prof. Dr. Ahmet Kızıl, Prof. Dr. İsmet Mucuk, Prof. Dr. Osman Altuğ, Prof. Dr. Bilgütay Akşit ve Doç. Dr. Macide Şogur'dan oluşan jüri önünde oybirliği ile başarılı bulunarak doktora tezi yazmaya hak kazandım.

İşletmelerde vergi planlaması konusunda doktora tezi hazırlama düşüncem Nisan 1999'da doktora yeterlilik sınavını verdiğim günlerde olgunlaşmaya başladı. Uzun sayılabilecek bir ön araştırma dönemini takiben, bu konuda doktora çalışması yapma yönündeki dileğimi emekliğe ayrılan tez danışmanım Prof. Dr. Ahmet Kızıl'dan sonra danışmanım olan Prof. Dr. Bilgütay Akşit'e de aktardım. Prof. Dr. Akşit'in konuyu beğenerek beni desteklemesi cesaretimi iyice arttırdı. Danışmanımın tez konusu teklifinin Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 18 Ocak 2001 tarihli toplantısında kabul edilmesiyle doktora tezimin konusu "İşletmelerde Vergi Planlaması" olarak tescil edilmiş ve kesinleşmiş oldu.

Yaptığım araştırmalar sırasında Türkiye'de işletmelerde vergi planlaması konusunda hazırlanmış bir teze rastlamadım. Bununla beraber, bazı kitap ve makalelerde "vergi planlaması" deyiminin yer aldığını gördüm. 2003 yılının Nisan ayında ise, bu tezin kaynaklar listesinde yayım bilgileri bulunan "İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri" başlıklı bir kitap yayımlandı. Tez çalışmamı yürütürken, İngilizce temel nitelikli kaynakların yanı sıra konu ile ilgili bütün kaynakları taramaya çalıştım. Uygun olanlardan bilimsel kural ve ölçüler çerçevesinde yararlandım.

Danışmanımın tavsiye ve yönlendirmelerini göz önüne alarak çalışmamın bir doktora tezi niteliğine sahip olabilmesi için çaba gösterdim. Bütün konularda analiz ve değerlendirmeye de yer vererek çalışmanın özgünlük kazanmasına gayret ettim. Başarılı olabildiysem, bunda başta tez danışmanım ve hocam Prof. Dr. Bilgütay Akşit'in ve İktisat

Fakóltesi İşletme Anabilim Dalı'ndaki bütün hocalarımın payı bulunmaktadır. Kendilerine teőekkür ediyorum. Ancak, hatalarım olmuősa bunların sorumluluğu şüphesiz ki bana aittir.

Sevgili eőim Doç. Dr. Ateő Oktar, ęalıőmam süresince sabır ve desteğini hiğbir zaman esirgemedi. Yorulduęum, zaman zaman da ümitsizliğe düőtüęüm bu maraton sırasında beni cesaretlendirmeye ve yüreklendirmeye kararlılıkla devam etti. Ona da teőekkür ederim.

Bu ęalıőmamı ęocuk yaőta iken ęok erken kaybettiğim canım babam müstesna hukuk adamı Süleyman Nazaraliev'e ve doktor unvanını almamı binlerce kilometre uzakta yıllardır bekleyen sevgili anneme armağan ediyorum.

Cholpan (Nazaralieva) OKTAR

Kadıköy, İstanbul

29 Eylül 2003

İÇİNDEKİLER

ÖZ/ABSTRACT	iii
ÖNSÖZ	iv
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
BÖLÜM I- VERGİ PLANLAMASININ NİTELİĞİ, KAPSAMI VE AMAÇLARI	3
A - VERGİLEMENİN ETKİLERİ, VERGİYE KARŞI TEPKİLER VE VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI	3
B- VERGİLERİN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	10
1- Vergilerin İşletmelerin Kuruluş Yeri ve Hukuki Şekil Seçimi Üzerindeki Etkileri	10
a) Vergilerin İşletmelerin Kuruluş Yeri Seçimi Üzerindeki Etkileri	10
b) Vergilerin İşletmelerin Hukuki Şekil Seçimi Üzerindeki Etkileri	11
(1) Hukuki Şekil Seçimini Belirleyen Faktörler	12
1- İşletme Sahip ve Ortaklarının Sorumluluğu	12
11- Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Düzeyi	13
111- Yasal Zorunluluklar	14
1v- Sermaye Bulma ve Hisse Devri Kolaylıkları	14
v- İşletmenin Devamlılığını Sağlama ve Kurumsallaşma Arzusu	15
vi- Yönetim ve Denetim Gücü	15
vii- Vergisel Külfet ve Avantajlar	16
(2) Çeşitli Hukuki Şekillerde Kurulan İşletmelerde Vergi Mükellefiyeti	17
2- Vergilerin İşletmelerin Faaliyet Konusu Üzerindeki Etkileri	18
3- Vergilerin İşletmelerin Muhasebe Sistemi Üzerindeki Etkileri	19
4- Vergilerin İşletmelerin Faaliyet Süreci Üzerindeki Etkileri	20
a) Vergilerin İşletmelerin Yatırım ve Finansman Kararları Üzerindeki Etkileri	20
(1) Vergi Konularının Kapsamı	21

(2) Vergi Oranları	22
(3) Muaflık, İstisna ve İndirimler	22
(4) Yatırım İndirimi	22
(5) Giderlerle İlgili Hükümler	23
(6) Amortisman Usulleri ve Oranları	25
I- Genel Olarak Amortisman ve Vergi Planlaması İlişkisi	25
II- Çeşitli Ülkelerde Uygulanan Amortisman Yöntemleri	27
III- Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Rejimi	28
(a)- Varlıklarda Amortisman	28
(b)- Alacaklarda ve Sermayede Amortisman	30
(c)- Özel Haller	32
(7) Yenileme Fonu	33
(8) Sermaye Kazançlarının (Değer Artışlarının) Kısmi Olarak Vergilendirilmesi	34
(9) Dağıtılmayan Kurum Kazançlarının Vergilendirilmemesi	34
(10) İştirak Kazançlarının ve İştirak Hisselerinin Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmemesi	35
(11) Zararların Gelecek Yıllara Nakli ve Kârlara Mahsubu	36
(12) Serbest Bölgelerle İlgili Düzenlemeler	37
5- Vergilerin İşletmelerin Üretim Süreci Üzerindeki Etkileri	37
6- Vergilerin İşletmelerin Pazarlama Politikaları Üzerindeki Etkileri	38
7- Vergilerin İşletmelerin Sona Ermeleri ve Yeniden Yapılanmaları Üzerindeki Etkileri	40
a) İşletmelerin Vergili Sona Ermesi	40
(1) Tasfiye	40
(2) Birleşme	43
b) İşletmelerin Vergisiz Sona Ermesi	45
(1) Devir	45
I- Devir Kavramı	45

11- Devir ve Vergilendirme	45
(2) Bölünme ve Hisse Değişimi	46
1- Bölünme Kavramı ve Bölünme Türleri	46
11- Bölünme ve Vergilendirme	48
BÖLÜM II- GELİR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI	50
A- GENEL OLARAK	50
B- GELİR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ	51
1- Gelir Vergisinde Ar- Ge Vergi Ertelemesi	51
2- Gelir Vergisinde Gider İndirimleri	52
3- Gelir Vergisinde İstisnalar	60
a)- Yatırım İndirimi İstisnası	60
(1)- Yatırım İndiriminin Niteliği ve Kapsamı	61
(2)- Yatırım İndiriminin Şartları	61
(3)- Yatırım İndiriminin Konusu	62
(4)- Yatırım İndiriminin Oranı	63
(5)- Yatırım İndiriminin Başlangıcı ve Uygulama Süresi	63
(6)- Yatırım İndirimine Konu Olan Aktif Değerlerin Satışı veya Devri	63
(7)- Yatırım İndiriminde Vergi Tevkifatı	64
b)- PTT Acentalarında Kazanç İstisnası	64
c)- Eğitim, Öğretim ve Staj Ödemeleri İstisnası	64
d)- Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar	65
4- Gelir Vergisinde İndirimler	71
5- Gelir Vergisinde Vergi Tarifeleri	72
BÖLÜM III- KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI	73
A- GENEL OLARAK	73
B- KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ	75
1-Kurumlar Vergisinde Vergi Ertelemesi Yolları	75

a)- Finansman Fonu	75
b)- Ar- Ge Vergi Ertelemesi	76
c)- Sigorta Teknik Karşılıkları	77
2- Kurumlar Vergisinde Gider İndirimleri	79
3- Kurumlar Vergisinde İstisnalar	92
a)- Yatırım İndirimi İstisnası	93
b)- İştirak Kazançları İstisnası	93
c)- Kooperatiflerde Risturn İstisnası	94
d)- Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Kazanç İstisnası	95
e)- Rüçhan Hakkı Kuponları Satış Kazancı ve Emisyon Primleri İstisnası	95
f)- Yurt Dışında Yapılan Bazı İşlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası	97
g)- İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası	97
BÖLÜM IV- KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI	101
ARAÇLARI	
A- GENEL OLARAK	101
B- KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ	102
İNCELENMESİ	
1- İstisnalar	102
a)- İhracat İstisnası	104
b)- Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna	107
c)- Taşımacılık İstisnası	108
d)- Diplomatik İstisnalar	108
e)- İthalat İstisnası	109
f)- Kültür, Eğitim, Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalar İle Diğer İstisnalar	109
(1) Kültür ve Eğitim Amaçlı İstisnalar	109
(2) Sosyal Amaçlı İstisnalar	110
(3) Askerî Amaçlı İstisnalar	111
(4) Diğer İstisnalar	111
2- İstisnadan Vazgeçme	112

3- Mal ve Hizmet Alış ve Satış Zamanları ile Vergi Ödeme Zamanlarının Planlanması ve Vergi Fonlarının Değerlendirilmesi	114
4- Komisyoncu Aracılığı ile veya Konsinyasyon Yoluyla Satış Yapılması	115
5- Promosyon Ürünleri Teslimi	116
6- İhraç Kaydıyla Mal Teslimi ve Vergi Ertelemesi (Tecil- Terkin)	117
7- Şahıs İşletmelerinin ve Şahıs Şirketlerinin Sermaye Şirketlerine Devri ve Dönüştürülmesi	118
8- Serbest Bölgelerde Faaliyet	119
BÖLÜM V- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI	122
ARAÇLARI	
A - GENEL OLARAK	122
B - ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ	123
1- İstisnalar	124
a)- İhracat İstisnası	124
b)- Diplomatik İstisna	125
c)- Diğer İstisnalar	125
2- Mal Alış ve satış Zamanları ile Vergi Ödeme Zamanlarının Planlanması ve Vergi Fonlarının Değerlendirilmesi	127
3- Komisyoncu Aracılığıyla veya Konsinyasyon Yoluyla Satış Yapılması	128
4- Promosyon Ürünleri Teslimi	128
5- Özel Tüketim Vergisinde Vergi Ertelemesi (Tecil – Terkin)	129
a)- (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini	129
b)- İhraç Kaydıyla Teslimlerde Verginin Tecili ve Terkini	131
6- Serbest Bölgelerde Faaliyet	132
BÖLÜM VI- MUHASEBE SİSTEMİNDE VERGİ PLANLAMASI	134
ARAÇLARI	
A- GENEL OLARAK	134
B- MUHASEBE SİSTEMİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ	136

1- Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	136
2- Uygun Stok Değerleme Yönteminin Seçimi	137
3- Uygun Amortisman Yönteminin Seçimi	140
4- Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması	141
5- Yenileme Fonu	145
6- Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı Uygulaması	149
a)- Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasından Yararlanacak Olanlar	151
b)- Enflasyon Düzeltmesinin Şartları	151
c)- Düzenlemede Geçen Bazı Kavramlar	151
d)- Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tarihler	153
e)- Düzeltme İşleminin Uygulanması	154
f)- Yeniden Değerleme Oranı	155
7- Maliyet Bedeli Arttırımı	156
BÖLÜM VII- ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI	159
A- GENEL OLARAK	159
B- ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE VERGİ PLANLAMASI	160
C- SERBEST BÖLGELER VE VERGİ PLANLAMASI	162
D- TRANSFER FİYATLAMASI VE VERGİ PLANLAMASI	165
SONUÇ	167
KAYNAKLAR	169

KISALTMALAR

a.g.e.	adı geçen eser
A.e.	aynı eser
b.	bent
BK	Borçlar Kanunu
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
Çev.	çeviren
f.	fıkra
GK	Gümrük Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
Karş.	karşılaştırınız
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	madde
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
s.	sayfa
SBK	Serbest Bölgeler Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
t.y.	tarih yok
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi, insanların toplum halinde yaşamaya başladığı zamanlardan beri var olan, hemen hemen insanlık tarihi ile yaşıt bir olgudur. Toplumlar en azından, savunma, güvenlik, adalet, sağlık ve eğitim gibi ortak ihtiyaçlarının karşılanması için vergilere başvurmuşlardır. Devletlerin görevlerinin artması ve karmaşıklaşmasına paralel olarak, bu temel toplumsal ihtiyaçların yanı sıra başka hizmetler de vergi ile finanse edilmektedir.

Vergi esas olarak zorunlu bir ödemeyi ifade eder. Verginin bu zorunlu olma veya isteğe bağlı olmama özelliğinin nedeni, vergi ile finanse edilen kamu hizmetlerinin faydalarının toplumun bütününe ilgilendirmesidir. Söz konusu kamu hizmetlerinin bu özelliği, hizmetten faydalansın faydalanmasın herkesin finansmana katılmasını gerektirmektedir. Kamu gücüne dayalı olarak alınan vergilerin yanı sıra kamu hizmetlerinden faydalanma durumuna göre alınan harç, şerefiye gibi bazı yükümlülükler de bulunmaktadır.

Her ne şekilde olursa olsun vergi, ödeyicileri açısından genellikle ödenmek istenmeyen ve tepki gösterilen bir yükümlülüktür. Bireylerin bir kısmı daha fazla gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, harç vb. ödemek istemezken bir kısmı da hiç vergi ödemek istemez. İşletmeler için de durum aynıdır. Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde daha fazla, gelişmiş ülkelerde daha az rastlansa da, “bedavacılık” (“free riding”) eğiliminin bütün ülke ve toplumlarda rastlanan bir eğilim olduğu ifade edilebilir.

Vergilerin işletmeler üzerinde, kuruluş yeri seçiminden hukuki şekil seçimine, faaliyet konusu seçiminden muhasebe sistemine, yatırım ve finansman kararlarından üretim süreci ve pazarlama politikalarına, işletmelerin sona ermeleri ve yeniden yapılanmalarına kadar çeşitli açılardan etkili olduğu bilinmektedir. İşletmeler üretim, yatırım, finansman ve diğer kararlarında vergi faktörünü göz önüne alırlar. Bu işletme davranışı biçimi sadece ülke içinde değil uluslararası düzeyde de geçerlidir. İktisadi açıdan doğruluğu tartışılabilir olmakla beraber, işletme kararlarında verginin giderek artan ağırlığı bir gerçektir. Uluslararası alanda bu ağırlığın daha da arttığı ve verginin faaliyet ve yatırım kararlarının tek belirleyicisi durumuna geldiği görülmektedir. Özellikle, uluslararası vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, vergi cennetleri ve serbest bölgeler ile ilgili gelişmeler bu eğilimin açık bir göstergesidir.

Bireyler ve işletmeler vergiye karşı çeşitli yollara başvurarak tepki gösterirler. Vergiden kaçınma, vergiyi yansıtmaya ve yasa dışı bir yol olarak da vergi kaçakçılığı bu yollardan başlıcalarıdır. Rasyonel davranan işletmelerin kararlarında vergilerin etkilerini

gözüne almaları zorunludur. Bunu yaparlarken vergi mevzuatının sunduğu çeşitli vergi avantajlarından da yararlanarak vergi yüklerini en aza indirmeye çalışırlar. İşte bu vergi tasarrufu sağlama çabası, en genel şekliyle, vergi planlamasını ifade etmektedir.

Rasyonel davranan vergi mükellefleri, dolayısıyla işletmeler, gelecekte ödenmesi gereken vergilerden yasal sınırlar içinde tasarruf edebilmek amacıyla işletmecilik bakımından en uygun olan tedbirleri sistematik olarak almaya çalışırlar.

Esas olarak Anglo-Amerikan dünyasında geliştirilen “vergi planlaması” (“tax planning”) teriminin Türkçe literatürde kullanımı yaygın değildir. Bununla beraber, bugün için bu terimin Alman kökenli “işletme vergiciliği” (“Betriebswirtschaftliche Steuerlehre”) teriminden daha fazla benimsenmeye başlandığı görülmektedir. İlk kullanımlarına Adolf Graf’ın Türkçe çevirisinde (1955) ve Şanver (1968)’de rastlanmaktadır. Daha sonra, Kapusuzoğlu (2003), Şişman (2003) ve diğer bazı yazarlarca da kullanılmaya başlanmıştır.

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

Yedi bölümden oluşan bu tezin birinci bölümünde, vergi planlamasının kapsamı, niteliği ve amaçları incelenecektir. Bu çerçevede, vergilemenin etkileri, vergiye karşı tepkiler ve vergi planlaması kavramı ile vergilerin işletmeler üzerindeki etkileri tartışılacaktır. Tezin izleyen bölümlerinde, sırası ile gelir vergisinde, kurumlar vergisinde, katma değer vergisinde ve özel tüketim vergisinde vergi planlaması araçları incelendikten sonra, muhasebe hukuku ve vergi planlaması ilişkisi değerlendirilecek, son olarak da uluslararası vergi rekabeti, serbest bölgeler ve transfer fiyatlaması konularının vergi planlaması ile ilişkilerinin incelendiği uluslararası vergi planlaması sorunları tartışılacaktır. Türkiye örneğinin incelendiği bölümlerde, Türk vergi sisteminin çekirdeğini oluşturan ve vergi gelirlerinin yüzde doksanı aşan bir kısmını kapsayan gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ile ilgili vergi planlaması araçları ele alınacak, diğer tali sayılabilecek vergiler konunun dağıtılmaması ve bütünlüğün bozulmaması düşüncesiyle tezin kapsamı dışında tutulacaktır.

BÖLÜM I

VERGİ PLANLAMASININ NİTELİĞİ, KAPSAMI VE AMAÇLARI

A – VERGİLEMENİN ETKİLERİ, VERGİYE KARŞI TEPKİLER VE VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI

Vergi, neredeyse insanlık tarihi kadar eski bir olgudur: Orta Çağ'da gönüllü bir ödeme olması dışında, tarih boyunca her zaman zorunlu bir ödeme, bir yükümlülük olarak uygulanan vergi, bugün de bu özelliğini korumaktadır. Verginin zorunlu veya kamu gücüne dayalı bir yükümlülük olarak alınması bazı temel kamu hizmetlerinin özelliklerinden dolayıdır. Tipik örneklerini milli savunma, iç güvenlik ve adalet gibi hizmetlerin oluşturduğu bu hizmetlerin faydaları bölünemediği, dolayısıyla fiyatlandırılarak pazarlanamadığı için, bunlardan kimin hangi ölçüde yararlandığını belirlemek mümkün olmaz. Bedel ödemeyenlerin de yararlanmasına yol açması nedeniyle, fayda bölünmezliği özelliği, bu tür hizmetlerin gönüllülük ilkesine dayalı piyasa finansmanına imkan vermediğinden, zorunlu finansman, bir başka deyişle vergi ile finansman kaçınılmaz olmaktadır¹. Şüphesiz ki, bugün devletin görevlerinin artmasıyla birlikte üretimini üstlendiği başka hizmetler de bulunmaktadır. Eğitim ve sağlık hizmetleri ile çeşitli sosyal nitelikli hizmetler bu kapsamda yer alır. Devlet işlevlerindeki genişleme ve çeşitlenme bunların finansmanı için kaynak sağlamasını da gerektirmektedir. Bu kaynaklar içinde ilk sırada yine devletin olağan geliri sayılan vergiler yer almaktadır. Çoğu kez başvuru borçlanma ve emisyon gibi vergi dışı yöntemler kesin birer finansman yöntemi olmamaları ve diğer özellikleri bakımından vergiden ayrılırlar.

Devlet açısından bir kamu hizmeti finansman aracı ve bir gelir olan vergi, vergi mükellefleri açısından bir külfet ya da deyim yerinde ise, bir maliyettir. Bu durumda, ailelerin ve işletmelerin vergiye karşı doğal tepkileri bu külfetten kurtulma yönünde olmaktadır. Bireyler ve işletmeler, yeni bir vergi konulması, mevcut bir verginin yerine aynı veya benzer nitelikli bir başka verginin konulması ve vergi oranlarında bir artış veya indirim yapılması gibi değişiklikler karşısında, davranışlarını ayarlayarak vergiye karşı tepki göstermektedirler².

¹ Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.bs., Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, ss. 47-54.

² Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5.bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, ss. 233- 234.

Vergiye karşı bu tepkiler vergilendirme sürecinin çeşitli aşamalarında ortaya çıkmaktadır. Schmölders yeni bir verginin etkilerini ve mükelleflerin buna karşı ortaya koydukları tepkileri aşağıdaki şema yardımıyla açıklamaktadır³.

ŞEMA I :VERGİ ETKİLERİ (Yeni Bir Verginin Konması Halinde)

I.	“Hissetme Aşaması” (Azami özgürlük derecesi)	II.	“Ödeme Aşaması” (Azalan özgürlük derecesi)	III.	“Yerleşme Aşaması” (Asgari özgürlük derecesi)
Vergi yüklemesi	Beyan Etkileri	Verginin ödenmesi	Piyasa ve Fiyat Etkileri	Verginin yerleşmesi	Gelir Etkileri
Vergiden Kaçınma:		Verginin Devri:		A) Teşvik edici ve frenleyici etkiler:	
a) Maddi ikame b) Zamansal ikame c) Başka hukuki şekillerin seçimi d) Vergiden madde itibariyle ve şahsen kaçınma e) Dönem sınırlamaları (Amortismanlar)		a) İleriye yansımaya b) Geriye yansımaya c) Çapraz yansımaya (Özel durum: Verginin amortismanı)		Verginin telafisi: - çalışmaya teşvik (“incentives to work”) - yatırıma teşvik (“incentives to invest”). B) Ödeme etkileri: - Tüketime kısıtlanması - Tasarrufun kısıtlanması - Menfi tasarruf.	

“Bilgi edinme ve hissetme aşaması” olarak adlandırılan ve vergi planlaması bakımından çok geniş bir özgürlüğün söz konusu olduğu ilk aşamada, bireyler ve işletmeler vergi ile ilgili değişikliği öğrendikleri anda davranışlarını değiştirerek vergiden kaçınmaya çalışmaktadırlar. Bu aşamada potansiyel vergi mükellefleri vergi kanununun vergi mükellefiyetini bağladığı olayın meydana gelmesini engelleyerek vergiden kurtulurlar. Vergilemenin bireyler ve işletmelerin davranışları üzerindeki bu tip etkilerine “beyan etkileri” denilmektedir⁴.

³ Günter Schmölders, **Genel Vergi Teorisi**, 4. bs., Çev. Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1976, s. 146.

⁴ A.e., s. 131.

Vergi bireylerin tüketim ve tasarruf tercihlerini değiştirirken; işletmelerin, kuruluş yeri seçiminden hukuki statü seçimine kadar çeşitli konulardaki davranışlarını değiştirmektedir. Potansiyel vergi mükelleflerinin, yeni bir verginin varlığını hissettikleri anda kanunun vergiyi bağladığı olayın doğumuna engel olmak amacıyla ortaya koydukları “vergiden kaçınma” (“**tax avoidance**”) girişimi tümüyle yasal olup, vergi yükünün yasa dışı veya hileli yollara başvurularak azaltıldığı “vergi kaçakçılığı”ndan (“**tax evasion**”) bu bakımdan ayrılmaktadır⁵.

Bireyler ve işletmeler davranışlarını buna göre düzenleyerek vergi yükünden tamamen veya kısmen kurtulmaya çalışırlar. Örneğin, vergiden sonraki faydasının çok düşük olacağını düşünüyorlarsa, gelir getirici faaliyette bulunmayabilirler veya istisna ve muaflıklara yönelebilirler. Bunların dışında, işlerini vergi yüklerini en aza indirecek şekilde organize edebilirler⁶. Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaydan bir başka deyişle, vergi mükellefiyetinin doğumundan önceki aşamada gerçekleştiğinden “vergi kaçakçılığı”ndan farklı olarak, suç oluşturmaz⁷. Vergiden kaçınma imkânlarının her zaman var olacağı, buna kesin olarak izin vermeyen “mükemmel” vergi kanunlarının yapıldığı bir an için düşünülse bile, bu durumda da vergi kaçakçılığının artacağı ifade edilmektedir⁸.

Geniş anlamda vergi kaçakçılığının vergiden kaçınmayı da kapsamına aldığı yönünde görüşler bulunmakla beraber⁹, bu görüşlerin teorik açıdan isabetli olmadığı ve kavram karışıklığına yol açacağı gibi, fazlaca “hazineci” (“**fiscalist**”) bir yaklaşımın ürünü olduğu söylenebilir.

Genel olarak vergi kaçakçılığı, bir kimsenin kanuna aykırı şekilde, bilerek ve isteyerek vergi matrahını azaltması ve böylece ödemesi gerekenden daha az vergi ödemesidir¹⁰. Başka bir ifade ile vergi kaçakçılığı, yasalar uyarınca kendilerine vergi yükü yüklenen gerçek veya tüzel kişilerin, yasa hükümlerine uymayarak verginin oluşmamasına veya eksik oluşmasına

⁵ Michael W. Spicer, “Civilization at a Discount: The Problem of Tax Evasion”, *National Tax Journal*, Vol. XXXIX, No. 1, March, 1986, s. 13.

⁶ Jack Wiseman, *Comparative Aspects of the Taxation of Business in the United Kingdom and Germany*, Anglo- German Foundation, London, 1980, s. 35.

⁷ Bununla beraber, bugün dünyada, özellikle “transfer fiyatlaması” ve “örtülü sermaye” ile ilgili yasal düzenlemelere ağırlık verilerek kişilerin vergiden kaçınma alanlarının gittikçe daraltıldığı (“**anti- avoidance**”) gözlenmektedir. Bu konuda bkz. PricewaterhouseCoopers, *The Financial Jungle- International Taxation of Credit Derivatives*, United Kingdom, 1999, s. 25.

⁸ David Williams, “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Alanında Yeni Eğilimler”, Çev. Mustafa Çamlıca, *Vergi Dünyası*, Yıl: 17, Sayı: 197, Ocak 1998, s. 28.

⁹ Bu yöndeki görüş için bkz. Halit Ek, *Fransa’da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma- Mali Polis Teşkilâtı ve Vergi Denetim Organları ile İlişkileri*, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No. 169- 1976, İstanbul, 1976, s. 11.

¹⁰ Vergi kaçakçılığının Türkiye’deki anlamı biraz daha farklıdır. Pek çok halde, vergi matrahında bir azalma olmasa bile, bazı kanuna aykırı hareketlerin yapılmış olması vergi kaçakçılığı sayılmıştır. Bkz. Vergi Usul Kanunu, madde 359.

yol açmalarıdır¹¹. Yapılan bilimsel araştırmalar, özellikle gelir vergisinde marjinal vergi oranlarının¹² yüksek olmasının vergi kaçakçılığını teşvik ettiğini göstermiştir¹³. Ayrıca, psikologlar, sosyologlar ve diğer davranış bilimcileri vergi kaçakçılığını sosyal ve ahlâki değerlerin, davranışların ve anlayışların şekillendirdiği bir toplumsal sorun olarak ele almaktadırlar. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı sadece bireysel tercihlerin değil, sosyal normların da bir sonucu olarak kabul edilmektedir¹⁴. Vergi kaçakçılığı, bir vergi planlaması aracı olmadığından bu çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

Bireyler vergilendirilen mallar yerine vergilendirilmeyen ya da daha düşük oranda vergilendirilen malları ikame ederek (maddi bakımdan uyum), yüksek oranda vergilendirilmesi beklenen malları stoklayarak (zaman bakımından uyum), daha ağır vergilendirilen tüketimden vazgeçip daha hafif vergilendirilen tasarrufu tercih ederek, gelir ve serveti aile içinde yeniden dağıtarak ve hatta gelir elde etmekten vazgeçerek de vergiden kaçınabilirler¹⁵.

İşletmelerin vergiye karşı tepkileri ise daha kuruluş aşamasında başlamaktadır. Vergi, federal devletlerde ve uluslararası şirketler bakımından kuruluş yeri seçiminde çok önemli bir etkiye sahiptir. Vergiyi doğuran olayın vergisiz veya vergi yükünün daha düşük olduğu ülke ve bölgelere kaydırılması vergiye karşı bir başka tepki olarak ortaya çıkmaktadır (yer bakımından uyum). Vergi, kuruluş yerinin yanı sıra, işletmenin hukuki statüsünün belirlenmesinde, bir başka deyişle, şahıs şirketi ve sermaye şirketi statüleri arasındaki tercihte de belirleyici olmaktadır.

Vergiye karşı “sığınma”, vergiden “korunma” ve vergi otoritesinin egemenlik alanı dışına yönelerek vergiden kurtulma araçlarına “vergi sığınakları” denilmektedir¹⁶. Vergi sığınaklarının hukuki bakımdan en genel tanımı ise Amerika Birleşik Devletleri vergi mevzuatında¹⁷, ana amacı vergiden kaçınma olan yatırım ve düzenlemeler olarak yapılmıştır. Türk vergi mevzuatında bu kavram açık olarak tanımlanmamaktadır. Ekonomik açıdan

¹¹ Osman Altuğ, **Kayıtdışı Ekonomi**, 2. b.s. , Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999, s. 434.

¹² “Marjinal vergi oranı”, vergi miktarındaki artışın vergi matrahındaki artışa oranıdır. Bkz. Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 53.

¹³ Steven E. Crane, Farrokh Nourzad, “Tax Rates and Tax Evasion: Evidence From California Amnesty Data”, **National Tax Journal**, Vol.XLIII, No. 2, June, 1990, s. 189- 199.

¹⁴ Sharmila A. King, Steven M. Sheffrin, “Tax Evasion and Equity Theory: An Investigative Approach”, **International Tax and Public Finance**, Vol. 9, No. 4, August 2002, s. 505- 506.

¹⁵ A.e. ss. 148-154.

¹⁶ Joseph J. Cordes, Harvey Galper, “Tax Shelter Activity: Lessons From Twenty Years of Evidence”, **National Tax Journal**, Vol. XXXVIII, No. 3, Sept. 1985, p. 303.

¹⁷ Internal Revenue Code, Section 6661. Tax Equity and Fiscal Responsibility Act (TEFRA) ile 1982 yılında eklenmiştir.

anlamalı üç tip vergi sığınağından söz edilmektedir¹⁸. İlki, yasal işlem ve sözleşmelerin kötüye kullanılması yoluyla kanuna karşı hilelere başvuru olarak kanun koyucunun iradesi dışında vergi kaçırılması amacına yönelik olarak başvuru vergi sığınaklarıdır. Kanuna uygun işlem ve sözleşmelerin vergi kaçırma amacıyla kullanıldığı bu tip işlem ve sözleşmelere “peçeleme işlemleri” veya “peçeleme sözleşmeleri” denilmektedir. Bu kavramlar Türk mevzuatında yer almasa da Türk hukukunda “kanuna karşı hilenin özel bir türü” olarak kullanılmaktadır¹⁹. “Tam vergi sığınağı” (“**pure tax shelter**”) olarak adlandırılan ve tamamen hukuk düzeni içinde bulunan ikinci tip vergi sığınağının sadece gelir etkileri bulunmaktadır. Vergi sığınaklarının üçüncü tipini “vergi tercihli faaliyetler” (“**tax preferred activities**”) oluşturmaktadır. Bu tip vergi sığınakları aşırı indirimler şeklinde ortaya çıkarlar. Bu faaliyetlerin, tam vergi sığınaklarından farklı olarak sadece gelir etkileri değil, kaynakları yeniden dağıtıcı etkileri de bulunmaktadır²⁰.

“Verginin ödenmesi aşaması” olarak adlandırılan ikinci aşamada, aileler ve işletmeler, vergiyi doğuran olaya engel olamayarak mükellef, yani vergi borçlusu olmaları halinde, ancak vergi yükünü başkalarına yansıtmaya çalışarak vergiye karşı tepki gösterebilirler. Ancak, bu aşamada, vergiyi doğuran olay meydana gelmiş ve birey veya işletme “mükellef” niteliğini kazanmış olduğundan vergi planlaması bakımından mükellefin hareket alanı daralmış, özgürlük derecesi azalmıştır. Bu aşamada, mükellef vergiden kaçınma yerine, vergilemenin sonuçlarını ortadan kaldırmak amacıyla piyasadaki davranışlarını ayarlayarak vergi yükünü fiyat mekanizması aracılığı ile üçüncü kişilere aktarmaya başka bir deyişle, “yansıtmaya” çalışır²¹. Vergilemenin mükellefin davranışları üzerindeki bu tip etkileri “piyasa ve fiyat etkileri” olarak nitelendirilmektedir²².

Mükellefin özgürlüğünün çok sınırlandığı, dolayısıyla vergi planlamasının etki alanının da aynı ölçüde daraldığı “verginin yerleşmesi aşaması”²³ olarak adlandırılan üçüncü aşamada, bireyler ve işletmeler, vergiyi yansıtmaya imkânlarının da kalmaması durumunda, verginin üzerlerine yerleşmesine karşı daha çok çalışarak tepki gösterip aktif olarak uyum sağlayabilecekleri gibi; tüketimlerini, tasarruflarını kısıtlayarak, tasarruflarını eriterek ve

¹⁸ Joseph J. Cordes, Harvey Galper, **a.g.e.**, s. 308.

¹⁹ Bkz. Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayını, İstanbul, 1986/1987, s. 45 ve Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 10. bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 2003, s. 28.

²⁰ Joseph J. Cordes, Harvey Galper, **a.g.e.**, s. 308- 309.

²¹ Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, New York, McGraw-Hill, 1989, p. 237.

²² Günter Schmolders, **a.g.e.** s. 133.

²³ “Verginin yerleşmesi” yerine “verginin oturması” deyimini tercih edenler de bulunmaktadır. Bkz. Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, 5. b.s., İmaj Yayıncılık, Ankara, 1997, s. 310.

borçlanarak vergiye pasif olarak da uyum sağlayabilirler²⁴. Vergilemenin mükellefin davranışları üzerindeki bu tip etkilerine ise “gelir etkileri” denilmektedir.

Tüm işletmelerin stratejik kararlar alırken vergilerin etkilerini hesaba katmaları zorunludur. İşletmelerin bu yönde davranırlarken, bir plan çerçevesinde, vergi mevzuatının sunduğu çeşitli vergi avantajlarından da yararlanarak vergi yüklerini minimize etmeye çalışacakları kabul edilir. İşletme davranışına ilişkin bu varsayımın kaynağı şüphesiz ki “**homo economicus**” varsayımıdır. İşletmelerde, uzun dönemli amaç ve hedefleri belirlemek ve bu amaçları gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakların ayrılarak, uygun faaliyet programlarının hazırlanması şeklinde genel olarak tanımlanan planlama²⁵ tüm işletmeler için gereklidir. Planlama sürecinin çıktısı olan planlar ise, çeşitli kriterlere göre sınıflandırılırlar. Kapsamlarına göre, özel planlar (ayrıntı planı)- genel planlar; süreklilik açısından, bir defalık planlar- sürekli planlar; teknik yapılarına göre, statik, mukayeseli statik ve dinamik planlar; sürelerine göre, kısa, orta ve uzun süreli planlar sınıflandırmaları yapılmaktadır²⁶. Ayrıca, planları konularına göre de sınıflandırmak mümkündür. Böyle bir sınıflandırma, teknik planlama, yatırım planlaması, finansal planlama, bütçeleme ve vergi planlaması gibi unsurlardan oluşur.

Vergi mükelleflerinin, içinde bulundukları şartları en az vergi ödeyecek şekilde değerlendirerek, yasal sınırlar içinde, vergiden tasarruf imkânlarını araştırmaları akılcılığın gereğidir. Uzun bir vade içinde ödenmesi gereken vergilerden tasarruf edebilmek amacıyla işletmecilik bakımından yararlı olacak en uygun tedbirlerin sistematik bir şekilde alınması halinde vergi planlamasından söz edilmektedir²⁷.

İşletmeler açısından vergi planlaması, işletmelerin vergiye karşı tepkilerinin ve uyum sağlama süreçlerinin, vergi mevzuatının çizdiği sınırlar içinde yönetimi yoluyla , vergi yükünün en aza indirilmesi amacına yönelik olarak uygulanan bir vergi tasarrufu sağlama yöntemidir.

İyi uygulandığı takdirde, vergi planlaması işletmenin kârlılığını artırıcı etki yapacaktır²⁸. Etkin vergi planlaması, işletmenin beklenen iskonto edilmiş vergi sonrası nakit

²⁴ A.e., s. 223; Salih Turhan, a.g.e., s. 255.

²⁵ Tanım için bkz. Öztin Akgüç, **Finansal Yönetim**, 6. bs., Muhasebe Enstitüsü ve Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yayını, İstanbul, 1994, s. 167.

²⁶ Alparslan Peker, **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. bs. Muhasebe Enstitüsü ve Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yayını, İstanbul, 1988, s. 276- 277.

²⁷ Adolf Graf, **İşletmecilikte Vergiler**, Çeviren: Ziya Şenveli, Maliye Vekâleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, N 1955- 56: 71, Ankara, 1955, s. 103.

²⁸ Terry A. Jacobs / Thomas S. Neubig, “Tax Planning for Fast-Changing World”, **American Banker**, 28/01/2000, Vol. 164, Issue 19, p.6.

akışlarını maksimize eden vergi planlaması olarak tanımlanmaktadır²⁹. İşletmelerde vergi planlaması, veri bir vergi sisteminde işletme davranışlarının vergi tasarrufu sağlayacak şekilde düzenleneceğini varsayar. Bu varsayım, mikro iktisadın kar maksimizasyonu ilkesinin işletmecilik alanına yansımalarının bir sonucu olarak kabul edilmektedir³⁰.

Vergi planlaması sürecinde, vergi mükellefleri vergi kanunlarının vergi yüklerini azaltmalarını, mümkünse tamamen ortadan kaldırmalarını sağlayacak yönlerini araştırmaktadırlar³¹. Mükellefler bu çerçevede ayrıca verginin yansıma imkânlarını da değerlendirerek stratejilerini buna göre oluştururlar³².

Vergi planlaması, geniş anlamda, bilgi edinme ve hissetme aşamasının yanı sıra verginin ödenmesi ve yerleşmesi aşamalarında da uygulanabildiği halde; dar anlamda vergi planlamasından, sadece ilk aşamada, vergiden kaçınmanın anlaşılması gerekir. Başka bir deyişle, dar anlamıyla vergi planlaması, mükelleflerin vergiden kurtulma konusunda en büyük özgürlüğe sahip oldukları, vergiyi doğuran olay meydana gelmeden önceki aşamada söz konusu olmaktadır.

Verginin meşruiyeti, zorunlu niteliği, amaç ve işlevleri gibi sorunlar vergi planlamasının konusu içinde yer almamaktadır. İşletmede ücret, faiz vb. gibi bir gider unsuru veya kazançtan pay niteliğinde olan vergiler işletme bakımından veri kabul edilir. İster gider unsuru, ister kazançtan pay olsun vergi işletmenin öz sermayesini azaltıcı etki yapar³³.

Ünlü iktisatçı Joseph E. Stiglitz vergi planlamasının üç temel ilkeye dayandığını belirtmektedir³⁴. Bunlar, vergilerin gelecek dönemlere ertelenmesi; özellikle aile içinde etkin bir yöntem olan, farklı gelir dilimlerine veya farklı zamanlarda farklı marjinal vergi oranlarına tabi olan mükelleflerin vergilerinin planlanması ve farklı vergilendirme işlemlerine tabi olan gelir unsurlarının planlanmasıdır. Gelir vergisi için ortaya konulan bu ilkeler, vergi planlamasının mantığını açıklaması bakımından önemlidir. Bununla birlikte, Stiglitz'in, makalesinde, sözkonusu ilkeleri vergi planlamasının değil, "vergiden kaçınmanın ilkeleri" olarak nitelendirdiğini ifade etmek gerekir. Stiglitz, vergiden kaçınma ile vergi planlaması arasında bir fark görmese de, bu iki kavramın farklılığını vurgulayanlar, ileriye görmeyen bir

²⁹ John D. Phillips, "Corporate Tax Planning Effectiveness: The Role of Compensation- Based Incentives", **The Accounting Review**, Vol. 78, No. 3, July 2003, s. 847.

³⁰ Salih Şanver, "İşletme Vergiciliği", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onyedinci Seri – Sene 1968, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1968, s. 64.

³¹ David W. Williams, Geoffrey Morse, **Principles of Tax Law**, 4. bs. London: Sweet&Maxwell, 2000, s. 35.

³² D.C. Potter, H.H. Monroe, H.G.S. Plunkett, **Tax Planning with Precedents**, Sweet& Maxwell, London, 1954, p. vi (preface).

³³ Salih Şanver, "İşletme Vergiciliği", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onyedinci Seri, s. 69.

³⁴ Joseph.E. Stiglitz, "The General Theory of Tax Avoidance", **National Tax Journal**, Vol.38, No.3, Sept. 1985, p.325.

vergiden kaçınma stratejisinin, beraberinde büyük vergi dışı maliyetler getirebileceğini, örneğin, işletmelerin, bir tek (düz) oranlı vergi sisteminde borçlanarak donanım satın almalarının onları ister istemez geri dönüş maliyeti yüksek optimal olmayan yatırım tuzağına sürükleyebileceğini ileri sürmektedirler³⁵.

Vergi planlamasının etkin bir biçimde uygulanabilmesi için vergilerin işletmeler üzerindeki çok yönlü etkilerinin bilinmesi ve vergi planlaması stratejilerinin bu etkilerin göz önüne alınmasıyla oluşturulması gereklidir.

B- VERGİLERİN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Çağımızda, mükelleflerin nisbi mali durumlarında değişiklik yapmayan tarafsız vergiler söz konusu olmadığına göre³⁶, vergilerin işletmeler üzerindeki çok yönlü etkilerinin araştırılması gerekecektir. Vergi planlamasının başarıya ulaşması, ancak, bu etkilerin doğru olarak tespiti halinde mümkün olabilir.

1- VERGİLERİN İŞLETMELERİN KURULUŞ YERİ VE HUKUKİ ŞEKİL SEÇİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

a)- Vergilerin İşletmelerin Kuruluş Yeri Seçimi Üzerindeki Etkileri

İşletmenin faaliyette bulunacağı yer olan kuruluş yerinin seçiminde çeşitli faktörler etkili olmaktadır. Bu faktörler gözönüne alınarak işletmenin optimum kuruluş yeri belirlenir³⁷. Kuruluş yeri ülke içinde herhangi bir bölge, il ve çevrede olabileceği gibi, bir başka ülkede de seçilebilir. Bu seçimi etkileyen başlıca faktörler pazara ve hammadde, su ve enerji kaynaklarına yakınlık, iklim koşulları, uygun nitelik ve miktarda işgücü sağlama imkânı, altyapı durumu, ulaşım ve taşıma kolaylıkları, dışsal ekonomiler ile özendirici ya da

³⁵ Michael Cagari, "Flat Taxes and Effective Tax Planning", *National Tax Journal*, Vol. 51, Issue 4, Dec. 98, p. 689.

³⁶ Liberal iktisat anlayışının ürünü olan tarafsız vergi, literatürde, piyasada alınan kararları etkilemeyen vergi olarak tanımlanmaktadır. Bu konuda çeşitli tanımlar için bkz. Fritz Neumark, *Maliyeye Dair Tetkikler*, 4.bs., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1951, s.191; Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomisine Giriş*, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003, s. 367; Halil Nadaroğlu, *a.g.e.*, s. 300; Özhan Uluatam, *a.g.e.*, s.295.

³⁷ İşletme iktisadında, optimum kuruluş yeri kavramı, kuruluş yeri teorileri ve kuruluş yeri modelleri için bkz. İsmet Mucuk, *Modern İşletmecilik*, 12. bs. Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000, s. 119-131; Tamer Müftüoğlu, *İşletme İktisadı*, 3. bs. Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s. 405-458.

sınırlayıcı kamusal düzenlemelerdir. Kuruluş bölgesi içinde hangi yöre ya da noktada toplam maliyetlerin minimum olacağı da ayrıca gözönüne alınır³⁸.

Özendirici ya da sınırlayıcı kamusal düzenlemeler kapsamında yer alan vergiler, işletmelerin kuruluş yeri seçiminde ulusal ve uluslararası düzeylerde rol oynarlar. Ulusal düzeyde, yatırım indirimi gibi teşvik kurumları etkili olmaktadır. Yatırım indiriminin % 40 olan genel oranı, organize sanayi bölgelerinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde % 100 olarak belirlenmekle³⁹, kuruluş yerinin bu bölge ve yörelerde seçilmesinin sağlanması amaçlanmaktadır. Uluslararası düzeyde ise, ilgili ülkelerin vergi mevzuatının yanısıra Avrupa Birliği gibi uluslararası birlikler ve uluslararası vergi anlaşmaları çerçevesinde tanınan vergi avantajları, “vergi cennetleri” (“**tax havens**”) ve bazı devletlerce uygulanan “vergi rekabeti” politikaları gibi faktörler yer seçimini etkilemektedir.

b)- Vergilerin İşletmelerin Hukuki Şekil Seçimi Üzerindeki Etkileri

Şirketler, insanların bir menfaat sağlama ya da kâr elde etme amacıyla servet, çalışma ve zekâlarını birleştirmelerinin sonucunda ortaya çıkmıştır⁴⁰. Fransa, Almanya, Hollanda ve Belçika gibi Avrupa Birliği ülkelerinde “tek ortaklı” şirketler kurulabildiği halde, fiili durum bir tarafa, Türkiye’de hukuken bu türde bir şirketin kurulabilmesi mümkün değildir⁴¹. Tek şahıs işletmelerinin (bireysel işletmelerin) dışında, şirketler, adi şirketler (BK,m.520-541), şahıs şirketleri(kollektif şirket- TTK,m. 153-242 ve adi komandit şirket- TTK, m. 243-268) ve sermaye şirketleri (anonim şirket- TTK., m. 269-474; eshamlı komandit şirket- TTK, m. 475-484 ve limited şirket- TTK, m. 503-536) gibi çeşitli hukuki şekillerde kurulurlar. İşletmelerin hukuki şekillerini bir şema yardımıyla göstermek mümkündür⁴².

³⁸ İsmet Mucuk, a.e., s. 123-127.

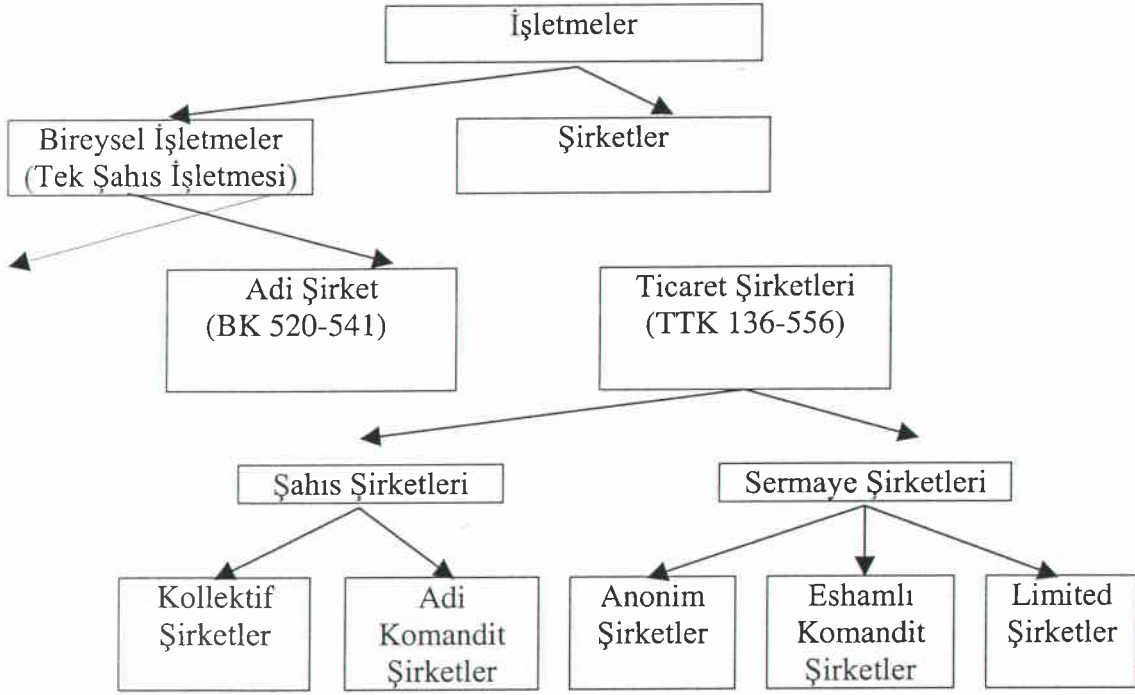
³⁹ Gelir Vergisi Kanunu’nun, yatırım indiriminin konusu ve oranını düzenleyen ek 3. maddesinin 4369 sayılı kanunla değişik 5. fıkrasına göre.

⁴⁰ Bilgütay Akşit, **Şirketler Muhasebesi**, Der Yayınları, İstanbul, 1996, s. 15.

⁴¹ İsmail doğanay, “Türk Hukukunda Tek Ortaklı Özel (Hususi) Bir Şirket Nev’i Var mıdır?”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 80, Ağustos 1999, s. 138.

⁴² Bu sınıflandırmanın kısmen alternatifi olarak, adi şirketleri şahıs şirketleri grubunda ele alan yazarlar da vardır. Bkz. Osman Altuğ, **Muhasebe- Hukuk İlişkileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 66.

ŞEMA II: HUKUKİ ŞEKİLLERİNE GÖRE İŞLETMELER



(1) Hukuki Şekil Seçimini Belirleyen Faktörler

Hukuki şeklin seçiminde etkili olan çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörlerin başlıcaları, işletme sahip ve ortaklarının sorumluluğu, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin düzeyi, yasal zorunluluklar, sermaye bulma ve hisse devri kolaylıkları, işletmenin devamlılığını sağlama ve kurumsallaşma arzusu, yönetim ve denetim gücü ve vergisel külfet ve avantajlardır⁴³.

i- İşletme Sahip ve Ortaklarının Sorumluluğu

Bireysel işletmeler ve adi şirketlerin tüzel kişiliği bulunmamakta ve ortaklar, şirket alacaklılarına karşı doğrudan ve sınırsız olarak sorumlu olmaktadır. Ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği olduğundan, şirket alacaklısı şirketten alacağını alamadığı takdirde, ortaklara başvurabilir. Ticaret şirketlerinde ortakların sorumluluğu ikinci derecedir. Ancak, çeşitli ticaret şirketlerinde farklı sorumluluk halleri söz konusudur. Kollektif şirket ortağının ve komandit şirketlerde komandite ortağın sorumluluğu sınırsızdır. Komanditer ortak ise

⁴³ Ziyaettin Bildirici, **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri**, Anadolu Üniversitesi yayınları, No.:177, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No.:41, Eskişehir, 1986, s. 4-14.

koyduğu ya da taahhüt ettiği sermaye miktarı ile sınırlı olarak sorumlu olduğundan sermayeyi ödemişse sorumluluğu da kalkar. Anonim ve limited şirketlerde, ancak, ortakların ödemekle yükümlü oldukları miktarlar ödenmemişse ortak sorumlu olmakta, aksi halde ortakların takibi sözkonusu olamamaktadır. Kooperatiflerde ise, anasözleşmeye ortakların sınırsız sorumluluğuna dair hüküm konulmuşsa, ortaklar kooperatif alacaklılarına karşı sorumlu olmaktadır. Böyle bir hüküm yoksa, ortakların sorumluluğu sınırlıdır⁴⁴. İşletme sahip ve ortaklarının sorumluluğu ile ilgili bu genel hükümlerin yanısıra bazı özel sorumluluk hükümlerine de rastlanmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi, limited şirket ortaklarının şirketin alacaklılarına karşı sorumlulukları sınırlı olduğu halde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. maddesine göre, "limited şirket ortakları, şirketten tahsil imkanı bulunmayan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar..." Bu hükmün anlamı, sözkonusu kanun kapsamındaki kamu alacaklarının ödenmesinden, limited şirket ortaklarının kişisel malvarlıkları ile sorumlu tutulacaklarıdır.

Şirket ortaklarının şirket alacaklılarına karşı sınırlı sorumluluk statüsü sermaye şirketleri için çok önemli bir ayrıcalıktır⁴⁵. Bu statü sayesinde anonim ve limited şirketler rizikosu yüksek girişimlerde bulunabilirler⁴⁶. Kâr, bir görüşe göre rizikonun karşılığı olduğundan, şirket ortağı olan gerçek kişiler kişisel servetlerini tehlikeye atmadan kazanç elde edebilmektedirler. Bununla birlikte, bu ayrıcalık, şirkete borç veren kurumun şirket ortaklarından şahsi kefalet talep etmesi durumunda ortadan kalkacak ve ortaklar sınırsız sorumlu durumuna geleceklerdir⁴⁷. Ancak, şüphesiz ki, bu durum sermaye şirketlerinin hukuki statülerinin bir sonucu değildir.

ii- Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinin Düzeyi

İşletmelerin hukuki şekil seçiminde, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin düzeyi de rol oynamaktadır. Kuruluş ve örgütlenme giderleri en düşük olan işletmeler bireysel işletmelerdir. Daha sonra sırasıyla adi şirketler, kollektif ve komandit şirketler gelmektedir. Kuruluş ve örgütlenme giderleri en yüksek olan işletmeler, anonim ve limited şirket şeklinde

⁴⁴ Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 8.bs., Beta Basım, Yayım, Dağıtım, İstanbul, 2000, s. 22-23.

⁴⁵ Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, **a.g.e.**, s. 373-374.

⁴⁶ Kenan Bulutoğlu, **a.g.e.**, s. 496; Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 136.

⁴⁷ Ziyaettin Bildirici, **a.g.e.** s. 7.

kurulan işletmelerdir. Ancak, sermaye şirketlerinin yukarıda belirtilen, sınırlı sorumluluk avantajı başta olmak üzere, diğer ayrıcalık ve avantajları⁴⁸, hukuki şekil seçiminde bu şirketlerin lehine olmaktadır. Ayrıca, bir tür sabit gider olan kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, işletmenin ölçeği büyüdükçe nispi önemi ve hukuki şekil seçiminde etkisi azalmaktadır⁴⁹.

iii- Yasal Zorunluluklar

Bazı faaliyetlerde bulunacak işletmelerin belirli hukuki şekillerde kurulması yasal zorunluluktur. Örneğin, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun⁵⁰ 7. maddesinin 2-a bendine göre, "Türkiye'de kurulacak bir bankanın anonim şirket şeklinde kurulması"; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 36. maddesinin (a) bendine göre, yatırım ortaklıklarının anonim şirket şeklinde kurulmaları zorunludur. Aynı şekilde, 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun⁵¹ 2. maddesinin ikinci fıkrasına göre, "Türkiye'de kurulacak sigorta veya reasürans şirketlerinin, münhasıran sigortacılık veya reasürans işleri yapmak üzere anonim ortaklık şeklinde kurulmaları..." zorunlu tutulmuştur.

iv- Sermaye Bulma ve Hisse Devri Kolaylıkları

Bireysel işletmelerin ve anonim şirketler dışındaki şirketlerin, öz kaynakları dışında sermaye bulmaları için bankalar ve diğer mali aracı kuruluşlara başvurmaları gerektiği halde, anonim şirketler tahvil ve hisse senedi çıkararak, para piyasası dışında, sermaye piyasasından da kaynak sağlama imkânına sahiptirler.

Şahıs şirketlerinde, şahsa bağlı olan sermayenin başkalarına devri, ortaklar kurulunun oybirliği ile alacağı kararla anasözleşme değişikliğini gerektiren katı şartlara bağlanmıştır. Oysa, hisse senedi, katılma belgesi gibi belgeler çıkaran sermaye şirketlerinin ortakları hisselerini kolayca başkalarına devredebilirler⁵². Bu işletmeler, kurumlar vergisinde iştirak

⁴⁸ Bu ayrıcalıklar arasında, aşağıda açıklanacak olan, şirketin bankalar ve diğer mali kuruluşlara başvurmadan, tahvil ve hisse senetleri ihracı yoluyla sermaye piyasasından kaynak sağlayabilmesi de bulunmaktadır. Bu konuda bkz. Kenan Bulutoğlu, *a.g.e.*, s. 496; Salih Turhan, *a.g.e.*, s. 136.

⁴⁹ Ziyaettin Bildirici, *a.g.e.*, s. 8.

⁵⁰ 18.6.1999 tarihinde kabul edilen 4389 sayılı Bankalar Kanunu, 23.6.1999 tarih ve 23734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁵¹ 21.12.1959 tarihinde Kabul edilen 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu, 30.12.1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

⁵² Ziyaettin Bildirici, *a.g.e.*, s. 10.

kazançları istisnası, rüçhan hakkı kuponu satış kazancı istisnası gibi istisnalardan yararlanarak önemli avantajlar sağlamaktadırlar.

v- İşletmenin Devamlılığını Sağlama ve Kurumsallaşma Arzusu

İşletme sahip veya ortaklarının amaçlarından biri de işletmenin devamlılığını sağlamaktır. Şahıs şirketlerinde, ortaklardan birinin ölümü halinde, şirket sözleşmesinde aksine hüküm yoksa, kalan ortaklar şirketi devam ettirmek istemedikleri takdirde şirket sona erer. Ortaklardan birinin iflası halinde ise, şirket diğer ortaklarla devam edebilir ve iflas eden ortağın payı iflas masasına ödenir. Ancak, şirket sözleşmesi ile ortakların bu hakları kaldırılabilir. Şahıs şirketlerinde işler genel olarak doğrudan ortaklar tarafından yürütüldüğünden ortakların kişisel yetenekleri şirketin başarısında belirleyici olmaktadır. Bu nedenle, bir ortağın şirketten ayrılması dahi, işletmenin kârlılık ve verimliliği üzerinde etkili olabilmektedir. Sermaye şirketlerinde ise, ortakların ölüm ya da başka nedenlerle şirketten ayrılmasının şirketin tasfiyesi sonucunu doğurmaması, sermaye hisselerinin devrindeki kolaylıklar ve faaliyetlerin profesyonel yöneticiler aracılığı ile yürütülmesi, bu şirketlerin devamlılığını sağlayan önemli faktörler olarak ortaya çıkmaktadır⁵³.

İşletmelerin hukuki şekil seçimini belirleyen bir başka önemli faktör, şirketin devamlılığının sağlanması düşüncesinden kaynaklanan kurumsallaşma arzusudur. Ancak, kurumsallaşan şirketler, sahip ya da ortaklarının varlığından bağımsız olarak kendi varlıklarını sürdürebilirler. Kendileri kurumlar vergisi, ortakları ise, en azından, kâr dağıtım söz konusu olduğu takdirde, gelir vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri, vergi yüklerinde görünüşteki yükseklığe rağmen şahıs şirketlerine göre daha fazla tercih edilmektedir. Sermaye şirketi şekline bu yöneliş, bazı yazarlarca sermaye şirketlerine kaçış olarak, sermaye şirketleri de vergi sığınağı (“**tax shelter**”) olarak nitelendirilmektedir⁵⁴.

vi- Yönetim ve Denetim Gücü

Yönetim ve denetim konusunda en avantajlı olan işletmeler bireysel işletmelerdir. Bireysel işletmelerde, tüm yetkilerin tek kişinin elinde toplanması nedeniyle işletmenin

⁵³ A.e., s. 11-12.

⁵⁴ Salih Şanver, **İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi**, Doçentlik Tezi, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi yayını, No.: 42-99, İstanbul, 1968, s. 119.

yönetim ve denetimi kolaydır⁵⁵. Şahıs şirketlerinde aynı yetkiye sahip olan ortaklar arasında, karar alma konusunda bazı uyuşmazlıklar ortaya çıkabilir. Uyuşmazlıkların derinleşmesi, ortaklığın dağılmasına dahi yol açabilir. Sermaye şirketleri bu bakımdan daha avantajlıdır. Limited şirketlerde, aksi sözleşme ile kararlaştırılmadıkça, ortaklar hep birlikte müdür sıfatıyla şirket işlerini yönetme ve şirketi temsil konusunda yetkili kılınmıştır⁵⁶. Anonim şirketlerin yönetimi, yönetim ve denetimin şirket ortaklarının dışında olması ve şirket çıkarlarıyla ilgili olmayan kişilere denetim yetkisi verilmesi dolayısıyla limited şirketlere kıyasla daha güç olmaktadır⁵⁷. Hisse sahipliği ile yöneticiliğin birbirinden ayrıldığı anonim şirketlerde, yönetimin sık sık değişmesi ve şirket yönetiminin yetersiz yöneticilerin eline geçmesi, şirketin devamlılığını tehlikeye düşürerek büyük kayıplara yol açabilmektedir⁵⁸.

vi- Vergisel Külfet ve Avantajlar

İşletmeler hukuki şekillerini seçerken yukarıdaki faktörlerin yanısıra, vergisel külfet ve avantajları da gözönüne alırlar. Uygulanan gelir ve kurumlar vergisi oranları, ortaklara sağlanan ücret dışı menfaatler, indirilecek giderlerle ilgili yasal düzenlemeler işletmelerin hukuki şekil seçiminde önem taşır. Şahıs ve sermaye şirketlerini vergi bakımından karşılaştırırken vergi oranlarından başka, ödenen vergilerin miktarları ve ödeme zamanlarının da hesaba katılması gerekir. Ancak, aynı vergiler ve gider vergileri her iki tip şirkette de aynı olduğundan hukuki şekil seçiminde gözönüne alınmazlar. Bazı yazarlara göre⁵⁹, bireysel işletmelerin sahipleri ile şahıs şirketlerinin ortakları, elde ettikleri kazanç üzerinden sadece gelir vergisi öderlerken, sermaye şirketlerinin kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması, kazancın ortaklara dağıtılması halinde ise, -hatta bazen dağıtılmadan da- ayrıca gelir vergisine tabi tutulması, sermaye şirketlerinin ortaklarının vergi yükünün, bireysel işletme sahiplerinin ve şahıs şirketlerinin ortaklarının vergi yükünden daha ağır olmasına yol açmaktadır. Aksi görüşü savunanlar, sermaye şirketlerinde, “işletme sahiplerinin” işletmeden ücret ve benzeri karşılıklar elde edebilmeleri, işletmenin, yedekler politikasını dilediği şekilde ayarlama imkânına sahip olması ve vergi cezaları ile gecikme zam ve faizlerini gelir vergisi matrahı

⁵⁵ İsmet Mucuk, **a.g.e.**, 56.

⁵⁶ Türk Ticaret Kanunu'nun 540. maddesinin birinci fıkrası uyarınca.

⁵⁷ İsmet Mucuk, **a.g.e.**, s. 62.

⁵⁸ Ziyaettin Bildirici, **a.g.e.**, s. 12.

⁵⁹ **A.e.**, s. 14.

dışında tutabilmeleri gibi faktörlerin şirketin kurumlar vergisi yükünün azaltarak sermaye şirketini şahıs şirketine göre daha avantajlı hale getirdiğini ileri sürmektedirler⁶⁰.

(2) Çeşitli Hukuki Şekillerde Kurulan İşletmelerde Vergi Mükellefiyeti

En eski işletme şekli olan bireysel işletmelerde, girişimcinin, işletmenin kuruluşu ile ilgili olarak herhangi bir vergi yükümlülüğü bulunmamaktadır. Adi şirketler, kollektif şirketler ve komandit şirketler de kuruluş aşamasında vergi ödememektedirler. Ancak, işletmenin türü ne olursa olsun, bazı faaliyetlerde bulunulabilmesi için ruhsat harcı ödenmesi gerekmektedir⁶¹.

Sermaye şirketlerinde kuruluş giderleri diğer işletme şekillerine göre daha yüksektir. Amerika Birleşik Devletleri'nde, bütün işletmeler kuruluş sırasında ruhsat harcı (*license fee*) öderler. Anonim şirketler ise, ayrıca, organizasyon vergisi (*organization tax*), imtiyaz vergisi (*franchise tax*) ve damga vergisi (*stamp tax*) ödemektedirler. Sermaye şirketleri, İngiltere'de, sermayeleri üzerinden damga vergisi ve kayıt harcı; Fransa'da, damga vergisi, tescil vergisi ve noter harcı; Almanya'da, şirket vergisi ödemektedirler⁶².

Türkiye'de, sermaye şirketlerinin şirket mukavelenamelerinde belirtilen sermayeleri üzerinden % 0.5 oranında damga vergisi alınacağı ve vergi miktarının 31.666.440.000 lirayı aşamayacağı Damga Vergisi Kanunu'nda belirtilmiştir⁶³. Sermaye şirketi sözleşmelerinin noter tasdiki dolayısıyla her imza için binde 90 oranında noter harcı ödenmektedir. Bütün imzalar için bu harcın toplam miktarı 16.090.000 liradan az, 8.132.880.000 liradan çok olamaz⁶⁴.

Faaliyet sırasında ödenen vergiler de işletme türlerine göre değişmektedir. Amerika Birleşik Devletleri'nde, bireysel işletmelerin safi kazancı, işletme sahibinin diğer kaynaklardan elde ettiği kazançlarla toplanarak vergilendirilmektedir. Kollektif ve komandit şirket ortakları, şirket kazancından sermaye paylarına isabet eden kısım üzerinden, gelir vergisi öderler. Anonim şirketler kurumlar vergisi mükellefi olup, şirket kazancının ortaklara dağıtılması halinde, ortaklar ayrıca gelir vergisi ödemektedirler. İngiltere'de, bireysel işletmeler ve şahıs şirketlerinin kazançları gelir vergisine, sermaye şirketlerinin kazançları ise, ayrıca, kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Fransa'da, bireysel işletmeler ve şahıs

⁶⁰ Salih Şanver, **a.g.e.**, s. 116.

⁶¹ Bkz. 492 sayılı Harçlar Kanunu, m. 108 ve (8) sayılı tarife.

⁶² Ziyaettin Bildirici, **a.g.e.**, s. 20-21.

⁶³ Damga Vergisi Kanunu, (1) sayılı tablo.

⁶⁴ Harçlar Kanunu, (2) sayılı tarife.

şirketlerinin kazançları, işletme sahip ve ortaklarının geliri olarak gelir vergisine; anonim ve limited şirketlerin kazançları ise, önce kurumlar vergisine, dağıtıldığında da ortakların diğer gelirleri ile birleştirilerek gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Almanya’da bireysel işletme ve şahıs şirketlerinin kazançları, işletme sahibi ve şirket ortaklarının geliri olarak vergilendirilirken, sermaye şirketleri, şirket kazancı üzerinden kurumlar vergisi ödemektedirler. Kazancın ortaklara dağıtılması halinde, ortaklar gelir vergisine tabi olurlar⁶⁵.

Türkiye’de, Almanya’daki vergilendirme rejimine benzer şekilde, bireysel işletmeler, adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri, şirket olarak, kurumlar vergisine tabi değilken, ortaklar şirket kârından elde ettikleri paylar üzerinden gelir vergisi öderler. Sermaye şirketleri grubunda yer alan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ise, kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabidir. Kazanç ortaklara dağıtıldığında da, ortaklar, elde ettikleri kâr payları için, ayrıca, gelir vergisi öderler.

2- VERGİLERİN İŞLETMELERİN FAALİYET KONUSU ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

İşletmelerin faaliyet konularını seçerken gözönüne aldıkları faktörlerden birisi de vergidir. Bazı faaliyetlerde vergi yükü daha ağır, bazılarında daha hafiftir. Bazı faaliyetler ise, ekonomik, sosyal vb amaçlarla teşvik edilirler. İşte, vergi yükünün sektörler veya faaliyet konularına göre gösterdiği bu farklılıklar, işletmelerin faaliyet konusu seçimlerinde etkili ve çoğu zaman da belirleyici olmaktadır.

Gelir vergisine tabi olan ticari faaliyet, sınai faaliyet ve zirai faaliyetin vergi ile ilişkileri farklı şekildedir. Ticari ve sınai faaliyet ticari işletmelerin faaliyetidir. İhtiyaçları karşılamak için mal ve hizmet üreten ekonomik birimler olarak tanımlanan işletmeler⁶⁶ ticari veya zirai nitelikte olabilirler. Türk Ticaret Kanunu’na göre, ticari işletme, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseselerdir⁶⁷. Zirai işletme tanımına ise Gelir Vergisi Kanunu’nda rastlanmaktadır. Buna göre, zirai faaliyetin içinde yapıldığı işletmeler zirai işletme olarak tanımlanmıştır⁶⁸. Ticari işletmelerde yürütülen ticari ve sınai faaliyet,

⁶⁵ Ziyaettin Bildirici, a.g.e., s. 24-26.

⁶⁶ İşletme kavramının tanımı için bak. İsmet Mucuk, a.g.e., s. 4-5 ve Tamer Müftüoğlu, **İşletme İktisadı**, 3. bs., Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.12.

⁶⁷ Türk Ticaret Kanunu’nun 11. maddesinin birinci fıkrasına göre, “Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır”.

⁶⁸ Gelir Vergisi Kanunu’nun 52. maddesinin ikinci fıkrasına göre, “Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalını, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder”. Aynı maddenin 7. fıkrasında ise, bu faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme denildiği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca, “ticari kazanç”, zirai işletmelerde yürütülen zirai faaliyet ise, “zirai kazanç” olarak vergilendirilir.

Ticari ve sınai faaliyette bulunarak ticari kazanç elde eden gerçek kişiler, serbest meslek erbabı ile birlikte hayat standardı esasına tabi oldukları halde, zirai faaliyette bulunan ve zirai kazanç elde eden çiftçiler hayat standardı esasına tabi tutulmamışlardır⁶⁹. İki gelir unsurunun vergilendirilmesindeki farklılıklara bir başka örnek, zirai kazancın vergilendirilmesinde ana yöntemin kaynaktan kesme (tevkifat veya stopaj) olmasına karşılık, ticari kazancın vergilendirilmesinde bu yöntemin kullanılmamasıdır. Ayrıca, tüccar için zorunlu sınıf değiştirme sözkonusu olduğu halde, çiftçiler için böyle bir zorunluluk yoktur.

Ticari ve zirai kazanç elde eden gerçek kişiler ve kurumlar, kanunda belirtilen şartları taşıyorlarsa, yatırım indiriminden yararlanabilmektedirler. Bu şartlardan biri de, yatırımın kalkınma planı ve yıllık programlarda belirtilenler içinden, Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı tarafından müştereken seçilen sektörler veya konularda yapılmasıdır⁷⁰.

3- VERGİLERİN İŞLETMELERİN MUHASEBE SİSTEMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergilerin işletmelerin muhasebe süreçleri içinde de gözönüne alınması zorunludur. İşletmenin ticaret hukuku ilke ve kurallarına göre hazırlanan bilançosuna ticari bilanço, vergi hukuku kurallarına göre hazırlanan bilançosuna ise mali bilanço denilmektedir⁷¹. Ancak, mali bilanço ticari bilançonun alternatifi olmayıp, gerektiğinde, tamamlayıcıdır. Şüphesiz ki; defterlerin tutulması, kayıtların işleyişi, mizanların, bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesi işlemleri muhasebe ilke ve kurallarına göre yapılır. Mali bilanço hazırlanmasının temel nedeni, vergi kanunlarının değerlendirme ve giderlerle ilgili hükümleri ve bu hükümlerin vergi matrahlarının tespitinde emredici nitelikleridir. Bununla beraber, bilimsel açıdan bilançonun tek olduğu unutulmamalıdır⁷². Ticari bilanço, vergi kanunları hükümlerine tamamen uygun

⁶⁹İlk olarak, 1982 yılının Aralık ayı sonunda 2772 sayılı kanunla kabul edilen ve 15 yıl uygulandıktan sonra, 22.7.1998 tarihli, 4369 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan hayat standardı esası, 23.11.2000 tarihinde kabul edilen 4605 sayılı kanunla Gelir vergisi kanunu'na eklenen Geçici madde 58 ile, 1.1.2000- 1.1.2001 tarihleri arasında, geçici bir süre için de olsa uygulanmak üzere yeniden yürürlüğe konulmuştur. Hayat standardı esası, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahiplerinin zarar beyan etmelerini imkânsız hale getiren bir kurumdur. Çünkü, Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 58. maddesinin 2-b bendine göre, “ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının zarar beyanı da dahil olmak üzere, bu faaliyetleri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, temel gösterge tutarlarına hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilâvelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu maddeye göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplamasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınır...” temel gösterge tutarları ise, birinci sınıf tacirler için 3.500.000.000.-TL.; ikinci sınıf tacirler için 2.000.000.000.-TL.; serbest meslek erbabı için 3.200.000.000.-TL. olarak belirlenmiştir. Hayat standardı göstergeleri ile ilgili tutarlar ise, göstergenin niteliğine göre farklı belirlenmiştir.

⁷⁰ Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 2. maddesinin birinci fıkrasının 2. bendine göre.

⁷¹ Bazı yazarlar, vergi kanunlarında da benimsenen mali bilanço deyimi yerine, vergi bilançosu deyimini tercih etmişlerdir. Bkz. Salih Şanver, *İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi*, s. 53-54.

⁷² Şahabettin Acar, *Mali Bilanço*, İnkılâp ve aka Kitabevleri, İstanbul, 1964, s. 5-6.

olarak düzenlendiği takdirde, bu ayırımın pratik değeri de kalmamış olur. Fakat bu özdeşlik, işletme politikası açısından önerilmemektedir. İşletmenin doğru kararlar alabilmesi için, ticari bilançoyu kullanması, vergi bilançosunun işletmenin gerçek durumunu gizlemesine izin vermemesi gerekir. Örneğin, mali bilançoda, azalan bakiyeler usulüyle ayrılan amortismanlar dolayısıyla daha düşük görünen kâra göre alınan kararlar isabetli olmayacaktır⁷³.

4- VERGİLERİN İŞLETMELERİN FAALİYET SÜRECİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergi planlaması, bir taraftan, işletmelerin vergi faktörünü gözönüne alarak kuruluş yerini, faaliyet konusunu, hukuki şeklini vb seçmesini, diğer taraftan, faaliyet süreci içinde karşılaşılan yeni vergi yüklerine karşı uyum sağlanması yöntemlerini içerir. Bu bakımdan, vergilerin işletmelerin faaliyet süreci içinde, yatırım ve finansman kararları ile üretim ve pazarlama politikaları üzerinde önemli etkileri bulunmaktadır.

a)- Vergilerin İşletmelerin Yatırım ve Finansman Kararları Üzerindeki Etkileri

İşletmelerin yatırım kararlarını etkileyen en önemli faktörlerden biri de şüphesiz ki vergilerdir. Yeni konulan vergilerin ya da vergi oranlarındaki artışın, yatırımı etkileyen diğer faktörler *ceteris paribus*⁷⁴ kabul edilirse, işletmelerin yapacakları yatırımları olumsuz yönde etkilemesi beklenebilir. Buna karşılık, yatırımları teşvik edici vergi politikasının ve bu politikanın gereği olan vergi düzenlemelerinin, yine *ceteris paribus*, yatırımları arttırıcı etki yapması beklenmelidir.

Vergiler, yatırım kararları üzerinde başlıca iki olumsuz etki yapmaktadır. Öncelikle, vergiler işletmenin yarattığı katma değer bir bölümünün hazineye aktarılması sonucunda, girişimcinin kârını azaltırlar. Bu da yeni yatırımları engeller. İkinci olarak ise, vergiler işletmelerin genişlemesinde oto-f finansman imkânlarını azaltırlar⁷⁵.

Bununla birlikte, vergilerin yatırımlar üzerindeki olumsuz etkilerinin düşünüldüğü kadar büyük olmadığı, yatırım kararlarının alınmasında kâr elde etme yanında, ekonomik güç, itibar gibi sosyolojik ve psikolojik faktörlerin de etkili olduğu ileri sürülmektedir. Ayrıca,

⁷³ Salih Şanver, *İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi*, s. 109.

⁷⁴ *Ceteris paribus*, Latince’de, diğer faktörlerin değişmez ya da veri kabul edildiğini anlatan bir deyimdir.

⁷⁵ Öztin Akgüç, “Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri”, *Vergilerimizin İşletmelerin Yatırım ve Finansman Kararlarına Etkileri*, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü’nün 23 Mayıs 1975 tarihinde İstanbul Hilton Otel’indeki seminerinde sunulan tebliğler ve yapılan tartışmalar, Derleyenler: Serdar K. Berksun, Fahir Bilginoğlu, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü yayını, İstanbul, 1975, s. 24.

yapılan ampirik çalışmaların, vergilerin yatırımlar üzerindeki daraltıcı etkilerinin fazlaca önemli olmadığını gösterdiği de belirtilmektedir⁷⁶.

Vergilerin yatırımlar üzerindeki engelleyici etkileri, yatırımları özendirici düzenlemelerle telâfi edilmeye çalışılmaktadır. Ancak, vergi avantajları, işletmelerin yatırım kararlarını etkileyen çok çeşitli faktörlerden sadece biri olduğundan, teşvikler her zaman beklenen olumlu sonucu vermeyebilir. Ayrıca, vergi politikasının etkinliği, konjonktüre göre de değişebilmektedir⁷⁷.

Kaynak olmadan yatırım yapılamayacağından finansman ve yatırım bir elmanın iki yarısı gibidir⁷⁸. İşletmelerin yatırım kararları üzerinde etkili olan, vergi ile ilgili başlıca hüküm ve kurumlar şu şekilde sıralanabilir:

- (1) Vergi konularının kapsamı,
- (2) Vergi oranları,
- (3) Muaflık, istisna ve indirimler,
- (4) Yatırım indirimi,
- (5) Giderlerle ilgili hükümler,
- (6) Amortisman usulleri ve oranları,
- (7) Yenileme fonu,
- (8) Sermaye kazançlarının kısmi olarak vergilendirilmesi,
- (9) Dağıtılmayan kurum kazançlarının vergilendirilmemesi,
- (10) Zararların kârlara mahsubu,
- (11) Serbest bölgelerle ilgili düzenlemeler.

(1) Vergi Konularının Kapsamı

Vergi konusu, kanuni mükellefiyetin doğmasını gerektiren nesne, fiil, olay veya ekonomik değerlerdir⁷⁹. Vergi konusu, soyut vergi fikri ile somut vergi matrahı arasında bulunan bir ara kademe olarak nitelendirilmektedir⁸⁰. Vergi konularının niteliği ve kapsamı, işletmelerin yatırım kararlarının alınmasında etkili olan faktörlerden biridir. İşletmeler yatırımlarını vergi konusu dışında kalan alanlara kaydırarak önemli vergi avantajları elde edebilirler. Örneğin, katma değer vergisinin konusu, Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki

⁷⁶ Salih Turhan, **a.g.e.**, s. 337-338.

⁷⁷ Öztin Akgüç, **a.g.e.**, s. 24-25.

⁷⁸ Salih Şanver, **İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi**, s. 141.

⁷⁹ Fritz Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. bs., İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi yayını, İstanbul, 1951, s. 63.

⁸⁰ Günter Schmolders, **a.g.e.**, s. 84.

faaliyet çerçevesinde yapılan mal teslimi, hizmet ifası ve ithalat ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nda sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerdir. İhracat, “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi”⁸¹ uyarınca, katma değer vergisinin konusu dışında bırakılmıştır. Bu durumda ihracata yönelik yatırımlar avantajlı olmaktadır.

(2) Vergi Oranları

Başta gelir ve kurumlar vergisi oranları olmak üzere, vergi oranları da, işletmelerin yatırım ve finansman kararlarını etkilemektedir. Vergi oranı yükseldikçe yatırımların olumsuz yönde etkileneceği, vergi oranı düştükçe de artış göstereceği varsayılmaktadır⁸².

(3) Muaflık, İstisna ve İndirimler

Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ile ilgili muaflık, istisna ve indirimler işletmelerin yatırım ve finansman kararlarını etkileyen bir başka faktördür. Vergi yükünün kısmen ya da tamamen ortadan kalkmasının, işletmelerin yatırım yapmasını özendiriceği genel olarak kabul edilmektedir. Başlıcaları, yatırım indirimi, Ar- Ge vergi erteleme, iştirak kazançları istisnası, yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları istisnası, emisyon primi ve rüçhan hakkı satış kazancı istisnası, kooperatiflerde muaflık ve risturn istisnası, katma değer vergisinde ihracat istisnası, yatırım malı teslimlerinde katma değer vergisi istisnası, yatırımlarda vergi, resim ve harç istisnası, serbest bölgelerde vergi, resim ve harç istisnası gibi çok sayıdaki muaflık, istisna ve indirim işletmelerin yatırım ve finansman kararlarını etkilemektedir.

(4) Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi, özel sektör yatırımlarını özendirerek sermaye birikimini arttırmak için başvuru bir vergi teşvik kurumudur. Dünyada yatırım indirimi uygulaması konusunda

⁸¹ Dünyada dolaylı vergiler için kabul edilen varış ülkesinde vergilendirme ilkesi (*destination principle*) mal ve hizmetlerin gittikleri ülkede vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu ilkeye göre, ihraç edilecek mal ve hizmetler, ihraç aşamasına kadar yüklendikleri dolaylı vergi yükünden arındırılarak ihraç edilirler. Uluslararası rekabet imkânları açısından böyle bir uygulama zorunludur. Gelir ve kurumlar vergileri gibi dolaysız vergilerde ise, gelirin menşe ülkede vergilendirilmesini esas alan, çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi (*origin principle*) kabul edilmiştir.

⁸² Öztin Akgüç, a.g.e., s. 26.

başlıca dört yöntem bulunmaktadır. Bunlar Vergi Reform Komisyonu raporlarında şu şekilde yer almıştır⁸³:

- 1- Yatırım indiriminin bazı şartlara bağlı olarak uygulanması;
- 2- Yatırım indiriminin kayıtsız şartsız uygulanması;
- 3- Yatırımların temettülere tanınan vergi avantajları ile teşvik edilmesi;
- 4- Yatırım indirimi uygulaması yerine, gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşük tutulması ya da yatırımlar için düşük oranlar uygulanması.

Yatırım indirimi, Türkiye’de de 1963 yılından itibaren uygulanmaya başlanarak, kalkınma planı ve yıllık programlarda yer alan yatırımlar arasından Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından ortaklaşa seçilen sektörler veya konularda yapılanlarla ilgili harcamaların bir kısmının veya tamamının vergiye tabi kazançlardan düşülmesi yoluyla ekonomik kalkınmanın hızlandırılmasını sağlama amacına yönelmiştir⁸⁴. Ancak, 24.4.2003 tarihinde yayımlanan bir kanun değişikliği ile⁸⁵, yatırım indiriminden faydalanacak olan yatırımların kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenler arasından Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından ortaklaşa seçilen sektör veya konularda yapılma şartı kaldırılmış ve bazı istisnalar dışında, her türlü yatırım yatırım indirimi kapsamına alınmıştır. Yatırım indirimi uygulaması sonucunda, işletmenin yatırım indirimi tutarı kadar olan kazancı vergi dışında kalmış olmaktadır. Bu tutara isabet eden vergi ise işletmenin vergi avantajını oluşturur⁸⁶.

(5) Giderlerle İlgili Hükümler

İşletmelerin faaliyetleri sırasında yapacakları bazı giderlerin indirilmesine imkân sağlayan hükümler de yatırım ve finansman kararları üzerinde etkili olmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, vergiye tabi gelirin ve kurum kazancının tespiti sırasında indirilmesi kabul edilen çeşitli giderlere yer verilmiştir. Bunun yanı sıra hangi giderlerin indirilmesine izin verilmediği de tek tek sayılarak belirtilmiştir. İşletmeler, diğer faktörlerle birlikte gider hükümlerini de gözönüne alarak faaliyetlerini ve vergi yüklerini

⁸³ A.e., 27.

⁸⁴ Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 253.

⁸⁵ 9.4.2003 tarihli ve 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.4.2003 tarihli, 25088 sayılı Resmi Gazete.

⁸⁶ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s. 664.

planlayabilirler. Gider hükümleri ile işletmelerin yatırım ve finansman kararları ilişkisine dair bazı tipik örnekler şu şekilde sıralanabilir.

Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurlarını tam olarak indirmelerine izin verilmemiştir. Bu tip giderler ve maliyet unsurları toplamına, yeniden değerlendirme oranının ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi ile bulunacak indirim oranının uygulanması ile bulunacak tutarın yüzde yirmi beşi kazançtan indirilemez⁸⁷. Uygulamada “gider kısıtlaması” olarak adlandırılan bu kısmi indirim düzenlemesi sanayi siciline kayıtlı imalâtçıları kapsamadığından yatırım kararları üzerinde etkili olabilecektir.

Taşıtların giderlerinin kazançtan indirilebilmesi için, taşıtın işletmeye dahil olması veya kiralama yoluyla edinilmiş bulunması ve işte kullanılması gerekir. Bu şartları taşımayan taşıtların giderleri kazançtan indirilemez⁸⁸. Motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderlerinin (ve amortismanlarının) indirilmesi ise, bu taşıtların işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmaları şartına da bağlanmıştır. Bu durumun da işletmelerin yatırım ve finansman kararları üzerinde etkili olacağı açıktır⁸⁹.

Anonim şirketler için mevcut olan bir imkân ise, hisse senetleri ve tahvillerin ihraç giderlerinin indirilebilmesidir. Anonim şirketler, bu kapsamda, hisse senetleri ve tahvillerin kâğıt ve basım giderlerini; mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini; damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen harç ve resimleri; ihraç dolayısıyla bankalara ödenen komisyonları; hisse senetleri ve tahvillerin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzeyen diğer her türlü giderleri kazançlarından indirebilirler⁹⁰. Bu hüküm de işletmelerin finansman kararları üzerinde etkili olabilecek, özellikle, hisse senedi ihracı yoluyla sermaye piyasasından, tahvil ihracı yoluyla da para piyasasından kaynak sağlamalarını özendirebilecektir.

Kurumların, genel kurul toplantıları için yapılan giderleri, birleşme, fesih ve tasfiye giderlerini kazançlarından indirmelerine izin verilmiştir⁹¹.

⁸⁷ Bu düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu’nun 41. maddesinin, 4008 sayılı kanunla eklenen ve 1.1.1996 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren, 8. bendinde yer almaktadır.

⁸⁸ Gelir Vergisi Kanunu, m. 40-5.

⁸⁹ Gelir Vergisi Kanunu, m. 41-7.

⁹⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 14-1.

⁹¹ Kurumlar Vergisi Kanunu, m. 14-3.

Sadece sigorta şirketleri için geçerli olan bir gider indirimi imkânı ise, sigorta teknik karşılıklarına ilişkindir⁹². Ancak bu karşılıklar, ertesi yıl başında aynen kâra nakledilmek zorunda olduğundan bu indirim bir geçici istisna veya vergi erteleme niteliğindedir.

Kurumların dolaysız veya dolaylı bir şirket ilişkisi veya devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişki içinde bulundukları gerçek ve tüzel kişilerden aldıkları borçları işletmede devamlı olarak kullanmaları ve bu borçlarla kurumun öz sermayesi arasındaki oranın emsali kurumlarınkine göre dikkat çekici bir fazlalık göstermesi durumunda, söz konusu borçlanmalar örtülü sermaye sayılacağından, kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerin finansman stratejilerini bu noktayı gözönüne alarak belirlemeleri gerekmektedir. Aksi halde, bazı yaptırımlarla karşılaşılabilir.

(6) Amortisman Usulleri ve Oranları

1- Genel Olarak Amortisman ve Vergi Planlaması İlişkisi

Amortisman, duran varlıkların fiziksel, teknolojik veya modası geçme gibi nedenlerle meydana gelen değer azalışlarının tespiti işlemini ifade eder⁹³. Başka bir tanıma göre, amortisman ayrılması, duran varlığın maliyetinin, onun yararlı ömrüne sistematik olarak dağıtılması işlemidir⁹⁴. Vergi planlaması açısından, amortismanın fon biriktirme işlevinden çok, maliyet unsuru olma özelliği önem taşır. Bu yönüyle amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılması düşünülen duran varlıkların değerlerinde, herhangi bir nedenle bir hesap dönemi içinde meydana gelebilecek değer azalışlarının üretilen malların maliyet bedeline eklenmesi veya o hesap döneminin gideri olarak kabul edilmesidir⁹⁵. Amortisman, fon biriktirme kaynağı olarak ele alındığında, sadece işletme kâr elde ettiği zaman ayrılırken, maliyet ve gider unsuru olarak işletme kâr elde etmediği zamanlarda da ayrılmaktadır⁹⁶. Amortisman, duran varlıklara yatırılmış olan sermayenin geri alınmasında kaynak yaratılması ve duran varlığın yenilemesini sağlaması bakımından önemli bir finansman aracıdır⁹⁷.

⁹² Sigorta teknik karşılıkları, 7.8.2003 tarihli, 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 4. bendinde yapılan değişiklik çerçevesinde; muallâk hasar karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları ve hayat matematik karşılıklarından oluşmaktadır.

⁹³ Alparslan Peker, **a.g.e.**, s. 95.

⁹⁴ Öztin Akgüç, **Finansal Yönetim**, s.435.

⁹⁵ N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, 2. bs., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 3.

⁹⁶ **A.e.**, s. 3.

⁹⁷ Harun Kaynak, **İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s. 23.

Topluca ifade edilecek olursa, amortisman ayrılmasının nedenleri üç grupta toplanabilir⁹⁸:

1- Maddi duran varlıkların değerlerinin yararlı ömürlerine dağıtılmasına imkân vermesi ve firmanın o döneme ilişkin giderlerinin ve yatırım harcaması tutarının belirlenmesini sağlaması;

2- Maddi duran varlıkların net değerlerinin tespitini sağlaması;

3- Maddi duran varlıkların ekonomik ömürlerinin sonunda yenilenebilmeleri için gereken finans kaynaklarını oluşturması.

Amortisman ayrılmasında normal amortisman, azalan bakiyeler usulü ve fevkalade amortisman gibi çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerin, vergi ve muhasebe hukukunun çizdiği sınırlar içinde olmak kaydıyla, seçimi işletmeler açısından önemli sonuçlar yaratmaktadır. Ayrılacak amortisman tutarının, hangi yöntem uygulanırsa uygulansın, sonuçta maddi duran varlığın değerine eşit olmasına rağmen, amortismanın yıllara dağılımındaki farklılık şu sonuçları ortaya çıkarır⁹⁹:

1- Her bir hesap döneminde ayrılan amortisman tutarı, o hesap döneminin kâr veya zararını etkiler;

2- Ayrılan amortismanlar vergi matrahından indirildiğinden gelir ve kurumlar vergisi tutarlarını etkiler. Bu nedenle, hızlandırılmış amortisman (azalan bakiyeler) yöntemi işletmelere daha büyük bir vergi tasarrufu sağlamaktadır. O halde, işletme kârlı olduğu takdirde, ilk yıllarda en fazla amortisman ayırabileceği yöntemleri tercih ederek vergi yükünü azaltabilecektir;

3- Hızlandırılmış amortisman yöntemi, ilk yıllarda işletmenin daha az vergi ödemesine, dolayısıyla daha az nakit çıkışına imkân vererek yatırıma ayrılan öz sermayenin iç kârlılık oranını ve net bugünkü değerini artırır;

4- Ayrılan amortisman tutarı, ilgili hesap döneminde yeni duran varlıklar edinilmesi veya duran varlıkların yenilenmesi için yapılan harcamaları aşmış ise, işletme sermayesini artırır. Amortismanlar harcamalardan daha düşük bir düzeyde kalmış ise, işletme sermayesinin azaltılması, yeni yabancı kaynaklar bulunması veya öz kaynakların artırılması yolları ile aradaki fark telâfi edilebilecektir.

⁹⁸ Öztin Akgüç, **Finansal Yönetim**, s. 435.

⁹⁹ A.e., s. 436; Öztin Akgüç, "Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri", s.33-34.

11- Çeşitli Ülkelerde Uygulanan Amortisman Yöntemleri

İngiliz vergi sisteminde, normal amortisman ve hızlandırılmış amortisman yöntemleri birlikte uygulanmakta, işletmelere bu yöntemlerden dilediklerini seçme özgürlüğü tanınmaktadır. Fransız vergi sisteminde, ağırlıklı olarak normal amortisman yöntemi kabul edilmiştir. Ancak, kullanım süreleri en az üç yıl olan belirli duran varlık grupları için hızlandırılmış amortisman yöntemi de uygulanmaktadır. Alman vergi sisteminde, işletmeler, duran varlığın kullanım süresine bağlı kalmak şartıyla normal amortisman veya hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden birini seçebilmektedirler. Almanya’da, hızlandırılmış yöntemle göre amortisman, sadece, taşınabilir duran varlıklar için ayrılabilir. Avusturya’da sadece normal amortisman yöntemine izin verilmekte, hızlandırılmış yöntemler uygulanmamaktadır. Amerika Birleşik Devletleri’nde, normal amortisman ve hızlandırılmış amortisman yöntemleri birlikte uygulanmaktadır. Bu ülkede, üç ayrı hızlandırılmış amortisman yöntemi kabul edilmiştir. Bunlar, “hizmet yılı sayısının toplamı yöntemi”¹⁰⁰, “azalan bakiyeler yöntemi” ve “hızlandırılmış maliyet itfası yöntemi (ACRS)”dir. Belçika vergi sisteminde, genel olarak normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır. Maddi duran varlıklar için ise, normal amortisman oranının iki katı olarak hızlandırılmış amortisman yönteminin uygulanması kabul edilmiştir. Hollanda vergi sisteminde, normal ve hızlandırılmış amortisman yöntemlerine birlikte yer verilmiştir. Diğer ülkelerden farklı olarak, Hollanda’da duran varlıklar için bir amortisman oranı ve süresi belirlenmemiştir. İşletmeler amortisman oran ve süresini bilimsel bir gerekçeye dayandırmak kaydıyla diledikleri gibi seçebilmektedirler. İtalya vergi sisteminde, genel olarak normal amortisman yöntemi kabul edilmiştir. Hızlandırılmış amortisman yönteminin uygulanmasına ise, sadece duran varlık kullanımının yoğun olduğu, iki, üç vardiya faaliyette bulunan sınai işletmeler için istisnai olarak izin verilmiştir. İsveç vergi sisteminde, esas olarak normal amortisman yöntemi kabul edilmiştir. Ancak, binalar ve özel tükenmeye tabi varlıklar gibi bazı duran varlıklar dışında, normal ve hızlandırılmış amortisman yöntemleri arasında tercih yapılabilir. Kanada vergi sisteminde, hızlandırılmış amortisman yöntemi öncelikli olarak uygulanmaktadır. Japonya vergi sisteminde, maddi olmayan duran varlıklar ile aktifleştirilmiş giderlerin normal

¹⁰⁰Bir hızlandırılmış amortisman yöntemi olan “hizmet yılı sayısının toplamı yöntemi”, duran varlığın amortismanına tabi değerinden, tahmin edilen hurda değerinin çıkarılmasıyla bulunan amortisman tabanının bir oranla çarpılması yoluyla uygulanır. Bu oranın paydasında, duran varlığın tahmini ekonomik ömrü (hizmet yılı sayısı) ile bu sayıdan sıfıra kadar olan sayılar toplamı yer almaktadır. Oranın payında ise, hizmet süresinin bitimine kadar olan yıl sayısı yer alır ve bu sayı her yıl bir azalır. Örneğin, ekonomik ömür 5 yıl olduğu varsayılırsa, ilk yıl için oran 5/15 (paydadaki 15 rakamı, 5+4+3+2+1 yıl sayılarının toplamıdır), ikinci yıl için 4/15, üçüncü yıl için 3/15, dördüncü yıl için 2/15 ve beinci yıl için 1/15 olur. (Bkz. Harun Kaynak, a.g.e., s. 60).

amortisman yöntemine göre itfa edilmeleri zorunluluğu dışında, işletmeler normal veya hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden herhangi birini seçmekte tamamen serbesttirler¹⁰¹.

111- Vergi Usul Kanunu Açısından Amortisman Rejimi

Türk vergi ve muhasebe hukukunda benimsenen amortisman ilkeleri Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Kanunda amortismanın konusu, yöntemleri, uygulama süreleri ve amortisman hesapları ile ilgili ayrıntılı sayılabilecek bir dizi hükme yer verilmiştir.

(a) Varlıklarda Amortisman

Vergi Usul Kanunu'na göre, amortisman konusu, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin kanundaki esaslara göre tespit edilen değerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yok edilmesidir¹⁰². Gayrimenkul olmasına rağmen boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir. Sadece, tarım işletmelerinde oluşturulan meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik, güllük, incir bahçesi ve bağ gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilen her nevi yol ve harklar için amortisman ayrılabilir¹⁰³. Üzerine bina inşa edilmiş olan arazi ve arsaların da, binanın maliyet bedeline dahil edilerek amortismanına tabi tutulabileceği ağırlıklı olarak kabul edilmekle beraber, bu konu tartışmalıdır¹⁰⁴.

Kanunda, esas olarak iki amortisman yöntemi öngörülmüştür. İlki, “normal amortisman” yöntemidir. Buna göre, işletmeler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini % 20 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe belirledikleri oranlar üzerinden yok ederler. Ancak, arazi ve binalar ile % 20 oranından daha yüksek bir oranda amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilân edilen oranlar üzerinden yok edilir¹⁰⁵. İkinci amortisman yöntemi olan “azalan bakiyeler usulüyle amortisman”, bir hızlandırılmış amortisman yöntemi olarak 1963 yılında Vergi Usul Kanunu'na, dolayısıyla Türkiye uygulamasına girmiştir. Bu yöntemi tercih edecek olanların bilanço esasına göre defter tutması zorunluluğu bulunmaktadır. İşletme hesabı esasına tabi

¹⁰¹ Harun Kaynak, *a.g.e.*, s. 94-108.

¹⁰² Vergi Usul Kanunu, m. 313.

¹⁰³ Vergi Usul Kanunu, m. 314.

¹⁰⁴ Bu konudaki tartışmalar için bkz. M. Kemal Gündüz, Necati Perçin, *a.g.e.* s. 62- 69.

¹⁰⁵ Vergi Usul Kanunu, m.315.

olan mükellefler azalan bakiyeler usulünden yararlanamaz. Bu yöntemde, her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer , birikmiş amortisman toplamının indirilmesiyle belirlenir. Uygulanacak amortisman oranı, % 40'ı aşmamak üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Azalan bakiyeler usulünde, amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanmakta, bu sürenin son yılına devreden bakiye değer ise o yıl tamamen yok edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda, "normal amortisman" ve bir hızlandırılmış amortisman yöntemi olan "azalan bakiyeler usulüyle amortisman" dışında, "madenlerde amortisman" ve "fevkalâde amortisman" olmak üzere iki özel amortisman usulüne yer verilmiştir. Madenlerde amortisman, işletilmeleri sonucunda içlerindeki cevherin azalması dolayısıyla maddi değerini kaybeden maden ve taş ocaklarının imtiyaz ve maliyet bedellerinin, ilgililerin başvurması üzerine, büyüklük ve nitelikleri de gözönünde tutularak Maliye ve Sanayi Bakanlıklarınca belirlenecek oranlar üzerinden yok edilmesidir¹⁰⁶. Fevkalâde amortisman ise, aşağıdaki koşulların varlığı halinde uygulanmaktadır:

- 1- Menkul, gayrimenkul ve hakların yangın, deprem, su basması gibi afetler sonucunda değerini tamamen veya kısmen kaybetmesi;
- 2- Menkul, gayrimenkul ve hakların yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve değerleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelmesi;
- 3- Menkul, gayrimenkul ve hakların cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalması.

Fevkalâde amortisman, mükelleflerin başvurusu üzerine, ilgili bakanlıkların görüşü alınarak Maliye Bakanlığı'nca her işletme için işin niteliğine göre ayrı ayrı belirlenen oranlarda uygulanır¹⁰⁷.

Amortisman uygulama süresi, Vergi Usul Kanunu'nda oran, süre ve amortisman usulünün seçimi bakımlarından ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Oran bakımından: Mükellefler, usulüne göre belirlenen oranları aşmamak şartıyla, istedikleri oranlar üzerinden amortisman hesaplayabilirler. Ancak, seçtikleri amortisman oranlarını, takip eden yıllarda değiştiremezler¹⁰⁸. Bununla beraber, ilk seçilen amortisman oranının değişmezliği ilkesinin üç istisnası bulunmaktadır: Bunlar, Maliye Bakanlığı'nca

¹⁰⁶ Vergi Usul Kanunu, m. 316.

¹⁰⁷ Vergi Usul Kanunu, m. 317.

¹⁰⁸ Vergi Usul Kanunu, m. 319.

oranların değiştirilmesi, iktisadi kıymetin tahsis yerinin değiştirilmesi ve azalan bakiyeler yönteminden normal amortisman yöntemine geçiş halleridir¹⁰⁹.

Süre bakımından: Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. (1) rakamının mükellefin uyguladığı orana bölünmesiyle amortisman süresi yıl olarak belirlenmiş olur. Her yılın amortismanı, ancak o yıla ilişkin değerlemede gözönüne alınabilir. Herhangi bir yıl amortisman ayrılmamış olması veya ilk uygulanan orandan daha düşük oranda amortisman ayrılmış olması, amortisman süresinin uzatılmasını gerektirmemektedir¹¹⁰.

Amortisman usulünü seçme bakımından: İktisadi ve teknik olarak bir bütün oluşturan değerler için normal veya azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemlerinden sadece birisi uygulanabilmektedir. Bir iktisadi kıymet üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman yöntemine geçilebilir. Ancak, normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez¹¹¹.

(b) Alacaklarda ve Sermayede Amortisman

Vergi Usul Kanunu'nun alacaklarda ve sermayede amortismanlar ile ilgili bölümünde, değersiz alacaklar, şüpheli alacaklar, vazgeçilen alacaklar, sermaye, kuruluş ve örgütlenme giderleri ve özel maliyet bedellerinin amortisman kurumu karşısındaki durumu düzenlenmiştir.

Kanunda, bir yargı kararına veya kesin belgeye göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar olarak tanımlanan değersiz alacaklar, mukayyet değerleriyle¹¹² zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına tabi olanlar ise, değersiz alacaklarını gider kaydederek yok ederler.

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava veya icra aşamasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazılı olarak talep edilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmeyen ve dava ve icra takibine değmeyecek ölçüde küçük alacaklar, şüpheli alacak olarak tanımlanmaktadır¹¹³. Bunlar için, değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen kısmı, tahsil edildiği dönemde kâr- zarar hesabına aktarılır.

¹⁰⁹ M. Kemal Gündüz, Necati Perçin, *a.g.e.*, s. 115.

¹¹⁰ Vergi Usul Kanunu, m. 320.

¹¹¹ Vergi Usul kanunu, m. 321.

¹¹² Vergi Usul Kanunu'na göre, "mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir" (V.U.K. m. 265).

¹¹³ Vergi Usul Kanunu, m. 323.

Konkordato¹¹⁴ veya sulh yoluyla tahsilinden vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına kaydedilir. Söz konusu alacak, vazgeçildiği yılın sonundan itibaren üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kâr hesabına aktarılır¹¹⁵. Vazgeçilen alacaklar, alacaklı bakımından değersiz alacak sayılmaktadır¹¹⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun 325. maddesine göre, imtiyazlı işletmelerde¹¹⁷, imtiyaz sözleşmesi uyarınca, tesisatın, imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devlet tarafından uygun görülen bir kuruluşa veya belediyeye intikal etmesi ve sözleşmede sermayenin itfası için yıllık belli bir oran veya miktar belirtilmiş olması halinde, sermaye bu oran veya miktar üzerinden itfa edilir. Sermaye amortismanı, birinci yılda, ödenmiş sermaye/ imtiyaz süresi oranı uygulanarak hesaplanır. Takip eden yıllarda ise, sermaye- önceki dönemlerde ayrılan amortisman/ kalan imtiyaz süresi formülü kullanılır¹¹⁸. Burada, sermayede amortisman ve sabit kıymet amortismanının birlikte uygulanmasının kanunen mümkün olmadığını da belirtmek gerekir¹¹⁹.

Kurumların aktifleştirdikleri kuruluş ve örgütlenme giderleri ve peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunur. Kuruluş ve örgütlenme giderlerinin, daha yüksek ya da düşük oranlarda itfa edilmeleri, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman¹²⁰ ve yeniden değerlemeye tabi tutulmaları mümkün değildir. Bu durumda da, kuruluş yıllarında zararlı olan işletmeler dışındaki işletmelerin bu giderleri aktifleştirmesi, enflasyon nedeniyle anlamlı olmayacaktır¹²¹. Peştemallıklar ise, beş yılda ve eşit miktarlarda mukayyet değerleriyle gider kaydedilerek amortisman¹²² tabi tutulmaktadır.

İşletmelerin, kiralama yoluyla edindikleri gayrimenkuller üzerinde bunları genişletici veya ekonomik değerlerini arttırıcı değişiklikler ve ilâveler yapmaları halinde, bu değişiklik ve ilâvelerle ilgili giderlere “özel maliyet bedeli” denilmektedir. Bu giderler, dönemsellik ilkesi gereği özel maliyet bedeli olarak aktive kaydedilir ve amortisman¹²³ tabi tutulurlar. Dönemsellik ilkesi, bir dönemin hasılat ve kârının aynı dönemin gider ve maliyet unsurlarıyla

¹¹⁴ Konkordato, borçlarını ödeyemeyecek hale gelen bir tacirin alacaklıları ile yaptığı borç ödeme anlaşmasıdır. Konkordato, alacaklıların en az üçte ikisinin kabulünü gerektirir. Konkordato sonucunda alacaklılar alacaklarının bir kısmından vazgeçerler. Bkz. Ali Şafak, *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, 2. b.s., Temel Yayınları, İstanbul, 1996, “konkordato” maddesi, s. 288.

¹¹⁵ Vergi Usul Kanunu, m. 324.

¹¹⁶ M. Kemal Gündüz, Necati Perçin, *a.g.e.*, s. 247.

¹¹⁷ Kamu idarelerinin, imtiyaz sözleşmeleri ile bir kamu hizmetinin gördürülmesi için yetki verdiği işletmelere imtiyazlı işletmeler denilmektedir. Bkz. M. Kemal Gündüz, Necati Perçin, *a.g.e.*, s.260.

¹¹⁸ Mehmet Ali Özyer, *Vergi Usul Kanunu*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, 2001, s. 526.

¹¹⁹ Vergi Usul Kanunu, m.313, f. 2 (4369 sayılı kanunla eklenen fıkra).

¹²⁰ V:Ü.K., m. 326'da yer alan, “...eşit miktarlarda...” ibaresi nedeniyle.

¹²¹ Mehmet Ali Özyer, *a.g.e.*, s. 527.

¹²² *A.e.*, s. 527.

karşılaştırılmasını gerektirdiğinden, özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar, yapıldıkları dönemde değil, aktive alınarak işletmede kullanıldıkları dönemlerde gider kaydedilirler¹²³.

Vergi Usul Kanunu'nun 327. maddesi uyarınca, gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini arttıran özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Söz konusu özel maliyet bedelleri ise, aynı kanunun 272. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya ekonomik değerini devamlı olarak arttırmak amacıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir.

Kanundaki düzenleme açık olmakla beraber, özel maliyet bedellerinin hangi harcamaları kapsayacağı, hangi harcamaların doğrudan gider olarak kaydedileceği, yapılan ilâvelerin kira süresinin bitiminden önce ekonomik ömrünü tamamlaması halinde, yeni yapılan giderlerin ne şekilde itfa edileceği sorularının cevaplandırılmasında bazı güçlüklerle karşılaşılması muhtemeldir¹²⁴.

(c) Özel Haller

Amortismanlar konusunda, Vergi Usul Kanunu'nda bazı özel hallere de yer verilmiştir. Bunlar, amortismanı tabi malların satılması hali ile amortismanı tabi malların sigorta tazminatı ve emtia sigorta tazminatı hükümleridir.

Amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, bu iktisadi kıymetin amortismanı yoluyla gider kaydedilen kısım ile satış kâr veya zararı sonuç hesaplarına geçirilir¹²⁵. İktisadi kıymetin amortisman ayrılmadan satılması halinde ise, yapılan işlem emtia satışı niteliğindedir¹²⁶. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerine hasılat veya gider olarak kaydederler. Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutardır. Devir ve trampa satış olarak kabul edilir. Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi halinde ayrılan yenileme fonu (7)'de inceleneceğinden burada bu konuya değinilmeyecektir.

¹²³ M. Emin Akyol, "Özel Maliyet Bedellerinin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmasının Sonuçları", **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Mart 2001, Sayı: 235, s. 4.

¹²⁴ Bayram Güzel, "Özel Maliyet Bedelinin Muhasebesi ve Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:24, Aralık 2001, Sayı: 159, s. 85.

¹²⁵ Vergi Usul Kanunu, m. 328.

¹²⁶ Mehmet Ali Özzyer, **a.g.e.**, s. 529.

Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen kayba uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde, aradaki fark kâr veya zarar hesabına geçirilir¹²⁷.

Emtia, zirai ürün veya hayvanlarda meydana gelen kayıp dolayısıyla alınan sigorta tazminatının bunların değerinden fazla olması halinde, bu fazlalık kâra eklenir. İşletme hesabı esasında, söz konusu fazlalık hasılat kaydedilir¹²⁸. Hangi kayıpların sigortadan tazminat alınmasını gerektireceğinin ilgili maddede belirtilmemiş olması, tereddütlere yol açmaktadır¹²⁹.

(7) Yenileme Fonu

Enflasyon, teknolojik gelişmelerin etkisi bir tarafa bırakıldığı takdirde, sermaye mallarının fiyatlarının da yükselmesine yol açacağından, duran varlıkların yenilenmelerinde zorluklar yaratır. Özellikle enflasyon ortamında, ayrılan amortismanların duran varlık yenilemeleri için yeterli kaynak sağlayamadığı bilinmektedir¹³⁰.

İşletmelerin yatırım ve finansman kararları üzerinde etkili olan bir başka kurum yenileme fonudur. Kârlardan yararlanarak iktisadi kıymetleri yenileme imkânlarının artırılmasını sağlamak amacıyla Vergi Usul Kanunu'nda yenileme fonu kurumuna yer verilmiştir. Kanunun 328 ve 329. maddelerine göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, elde edilen kâr istenildiği takdirde, yeni iktisadi kıymet almak üzere, pasifte açılacak bir karşılık hesabında üç yıl bekletilebilir. Ancak, nedeni ne olursa olsun üç yıl içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hallerinde de bu kârlar yine o yılın vergi matrahına eklenecektir.

Yenileme fonu oluşturulması ve kullanılması için aranan şartlar şunlardır¹³¹:

- 1- Yeni iktisadi kıymet alınması işin niteliği bakımından zorunlu olmalı veya bu konuda yöneticiler tarafından bir karar verilmiş ve girişimde bulunulmuş olması;
- 2- Bilanço usulünde defter tutulması ve pasifte geçici hesap açılması;
- 3- Yeni alınacak iktisadi kıymetin satılanlarla aynı neviden olması;

¹²⁷ Vergi Usul Kanunu, m. 329.

¹²⁸ Vergi Usul Kanunu, m. 330.

¹²⁹ Mehmet Ali Özyer, **a.g.e.**, 537.

¹³⁰ Alparslan Peker, **a.g.e.**, s. 102-103.

¹³¹ Mehmet Ali Özyer, **a.g.e.**, s. 530- 534; Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 776- 780.

4- Yenileme fonunun, yeni iktisadi kıymetin amortismanları ile mahsup edilerek kullanılması.

(8) Sermaye Kazançlarının (Değer Artışlarının) Kısmi Olarak Vergilendirilmesi

Değer artışlarının vergilendirilmesi rejimi de işletmelerin yatırım ve finansman kararları üzerinde etkili olmaktadır. İşletmelerin aktif kalemlerinde değerleme, satış, devir gibi nedenlerle ortaya çıkan değer artışları, para değerinin düşmesine bağlı olarak nominal ve fiktif olabileceği gibi, gerçek bir sermaye kazancı niteliğinde de olabilir. Değer artışları, bunların yanısıra, işletmeler tarafından realize edilmiş, paraya çevrilmiş veya sadece kayıtlara intikal ettirilmiş de olabilmektedir¹³².

Değer artışlarının vergilendirilmesi konusunda başlıca üç yol izlenmektedir:

1- Değer artışları işletme kazancının bir unsuru olarak vergilendirilir; 2- Değer artışları vergilendirilmekle beraber, gelir vergisi ve kurumlar vergisine tabi tutulmaz; 3-Değer artışları tamamen veya kısmen vergi konusu dışında bırakılır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun diğer kazanç ve iratlar başlıklı bölümünde, değer artış kazançlarının (sermaye kazançlarının) ve arızı (sürekli olmayan) kazançların vergilendirilmesi düzenlenmiştir. Sermayenin kendi değerindeki artışın sonucu olan değer artış kazançları, değer artışı paraya çevrildiği takdirde ve kanunda yer alan diğer şartların varlığı halinde, vergilendirilmektedir. Başka bir deyişle, her türlü değer artışı değil, sadece kanunda belirtilen değer artışları vergiye tabidir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, değerlerindeki artış bazı şartlar altında vergiye tabi olan varlıklar dört grupta toplanabilir:

1- Gayrimenkuller ve bu nitelikte sayılan haklar; 2- Menkul değerler; 3- Edebi, sınai ve ticari haklar ve ruhsatlar; 4- Ortaklık hakları. Ancak, tekrar belirtilmelidir ki, bu mal ve hakların sadece değerlerinde bir artış meydana gelmesi, vergilendirilmeleri için yeterli olmayıp, paraya çevrilmeleri şarttır¹³³. Aksi halde, değer artışları vergiye tabi değildir.

(9) Dağıtılmayan Kurum Kazançlarının Vergilendirilmemesi

Dağıtılmayarak işletme bünyesinde bırakılan kurum kazançlarının vergilendirilmemesi veya daha düşük oranlarda vergilendirilmesi, işletmelerde oto finansman imkânlarını arttırarak yatırımları teşvik edebilir. Türkiye'de, dağıtılmamış kurum kazançları kurumlar

¹³² Öztin Akgüç, "Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri", s. 39.

¹³³ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 5. b.s., İstanbul, 1976, s. 177-178.

vergisinden istisna edilmemiştir. Hatta, dönem dönem, bu kazançlar tevkifat (stopaj ya da kaynaktan kesme) yoluyla gelir vergisine de tabi tutulmuşlardır. Nitekim, 1998 yılında kabul edilen 4369 sayılı kanundan önce, kurum kazançları, kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra, bu kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın bir de gelir vergisi kesintisi yapılmakta idi. Ancak, bugün kurum kazancı, sadece ortaklara dağıtıldığı takdirde, gelir vergisi kesintisi yapılmakta, dağıtılmayan kazançlardan gelir vergisi alınmamakta, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmamaktadır¹³⁴. Bu vergilendirme rejiminin, *ceteris paribus*, yatırım kararlarını olumlu yönde etkilemesi beklenebilir.

(10) İştirak Kazançlarının ve İştirak Hisselerinin Satışından Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmemesi

İşletmelerin kaynaklarını başka işletmelere yatırdıkları zaman elde ettikleri kazançlara iştirak kazancı denilmektedir. İştirak kazançlarının vergilendirilme rejimi ise işletmelerin yatırım kararları ve iştiraklerinin dağılımı üzerinde etkili olur. İştiraklerin vergisel teşviki, bir taraftan işletme içi kaynakların yatırım alanını genişletici ve daha verimli alanlara yönelmesini sağlayıcı etki yaparken, diğer taraftan da holding şirketlerin oluşmasına katkıda bulunur¹³⁵.

Türkiye’de, belli şartlar altında, iştirak kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Uygulamada “iştirak kazançları istisnası” olarak adlandırılan bu istisnanın amacı mükerrer vergilemeyi önlemektir. İştirak edilen kurum bünyesinde vergilendirilen kazançların, iştirak eden kurumda da vergilendirilmesi mükerrer veya çifte vergilendirme¹³⁶ denilen duruma yol açacaktır. İşte, iştirak kazançları istisnası ile bu sakınca giderilerek, iştiraklerin olumsuz yönde etkilenmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesine göre, “kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç)” kurumlar vergisinden müstesnadır. Görüldüğü gibi, istisna, tam mükellef, bir başka deyişle kanuni merkezi ve iş merkezinden en az biri Türkiye’de bulunan kurumların dağıttığı kâr paylarına uygulanmakta; kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellef

¹³⁴ Gelir Vergisi Kanunu, m. 94/6-b-i

¹³⁵ Öztin Akgüç, “Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri”, s. 46.

¹³⁶ Mükerrer vergileme, belli bir vergilendirme döneminde, aynı matrah üzerinden, aynı verginin birden fazla defa istenmesi veya alınması demek olup (VUK, m. 117/3), çifte vergilendirme ile aynı anlamda kullanılmıştır. Uygulamada da, “mükerrer” (birden fazla defa), “çifte” (iki defa) kelimeleri arasındaki etimolojik fark genellikle ihmal edilmektedir.

kurumların dağıttığı kâr paylarına uygulanmamaktadır. Kâr payını elde eden kurum açısından ise herhangi bir sınırlama söz konusu değildir.

İştirak kazançlarının yanı sıra, iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar da belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesine göre, "1.1.1999-31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilâve edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır". Ancak, istisnadan yararlanılabilmesi için, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin iki tam yıl süreyle işletmenin aktifinde yer alması gerekmektedir.

(11) Zararların Gelecek Yıllara Nakli ve Kârlara Mahsubu

Zararların gelecek yıllara nakledilebilme ve kârlara mahsup edilebilme imkânları, işletmelerin öz sermayelerinde ortaya çıkan kayıpların vergi nedeniyle artmasını ve sermayenin tükenmesini önleyerek vergilerin yatırımlar üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmakta ve böylece risk almayı, dolayısıyla yatırımları teşvik etmektedir¹³⁷.

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile gelecek yıllara zarar nakline beş yıla kadar izin verilmiştir. Beş yıldan sonra zarar nakli ise kabul edilmemiştir¹³⁸. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede meydana gelen eksilmeler zarar sayılmamaktadır. Ayrıca, Türk Gelir Vergisinin üniter yapısının bir sonucu olarak¹³⁹, gelir kaynaklarının bir kısmından doğan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilir.

¹³⁷ Öztin Akgüç, "Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri", s. 45-46.

¹³⁸ GVK, m. 88/f. 2 ve KVK, m.14/f. 1-7.

¹³⁹ Gelir vergisinin "sedüler gelir vergisi" ve "üniter gelir vergisi" olmak üzere iki temel şekli bulunmaktadır. Sedüler gelir vergisi, gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirlerden her birinin ayrı ayrı ve genellikle değişik tarifelerle vergilendirildiği gelir vergisi tipidir. Gelir vergisinin bu tipinde, bir kaynağın zararı diğer kaynakların kârına mahsup edilemez. Üniter gelir vergisi ise gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanarak aynı tarife ile vergilendirildiği gelir vergisi tipidir. Üniter gelir vergisinde, tüm kaynakların zararları toplam kâra mahsup edilebilmektedir (Bu konuda bkz. Salih Turhan, a.g.e., s. 114-115). Türkiye'de kabul edilen gelir vergisi şeklinin "üniter gelir vergisi" şekli olduğu Gelir vergisi Kanunu'nun 85. maddesinden anlaşılmaktadır. Bu maddenin birinci fıkrasına göre, "mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur".

(12) Serbest Bölgelerle İlgili Düzenlemeler

Serbest bölgeler, ülkenin siyasi sınırları içinde, ancak mali sınırları dışında olan ve özel bir mali ve hukuki rejime tabi bulunan yerlerdir. Dünyada 100'ü aşkın ülkede 600'den fazla serbest bölge bulunmaktadır¹⁴⁰. Türkiye'de serbest bölgelerin hukuki dayanağı, 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'dur. Türkiye'de halen 17 serbest bölge bulunmakta olup¹⁴¹, Bakanlar Kurulu'na kurulmasına izin verilen 7 serbest bölge ile birlikte bu sayı 24'e yükselmiştir.

Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır¹⁴². Ayrıca, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiklerinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi şartıyla gelir ve kurumlar vergilerinden istisna edilmiştir¹⁴³. Bunların yanı sıra, işletici ve kullanıcılar, yatırım ve üretim safhalarında, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek teşviklerden de yararlandırılabilirler¹⁴⁴.

5- VERGİLERİN İŞLETMELERİN ÜRETİM SÜRECİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Vergiler işletmelerin üretim sürecini de etkileyerek işletmelerin vergi planlaması stratejilerinin oluşturulmasında rol oynamaktadır. Vergiler işletmenin üretim fonksiyonu üzerinde üzerinde dolaylı olarak etkilidirler. Vergiler işletmenin maliyet yapısını değiştirirler. Gelir ve kurumlar vergileri dışındaki tüm vergilerin işletme açısından birer gider unsuru olduğu genel olarak kabul edilmektedir. Gelir ve kurumlar vergileri ise kazançtan pay niteliğindedir¹⁴⁵.

İşletmelerin, üretim sürecinde vergi yüklerini azaltıcı bazı davranışları şunlar olabilir¹⁴⁶:

¹⁴⁰ Recep Bıyık, Adnan Kıratlı, *a.g.e.*, s.171.

¹⁴¹ Bunlar Mersin, Antalya, Ege, İstanbul Atatürk Havalimanı, Trabzon, İstanbul Deri, Mardin, Doğu Anadolu, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Uluslararası Menkul Kıymetler, İzmir Menemen Deri, Samsun, Rize, İstanbul Trakya, Adana Yumurtalık, Kayseri, Avrupa ve Gaziantep serbest bölgeleridir. Kaynak: *A.e.*, s. 177-183.

¹⁴² SBK, m. 6, f. 1,2.

¹⁴³ SBK, m. 6, f. 4.

¹⁴⁴ SBK, m. 6, f. 3.

¹⁴⁵ Salih Şanver, *İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi*, s. 134.

¹⁴⁶ *A.e.*, s. 134-135.

- 1- Uygulamada fiyat her zaman maliyete göre belirlenmemektedir. İşletmeler, her kademedeki üretimleri için maliyetlerine bir miktar kâr ekleyebilmektedirler. Bu kümülatif işlem sonucunda da kârın kârı hesaplanmış olmaktadır¹⁴⁷.
- 2- İşletmeler özel maliyet giderlerinden bir kısmını genel giderlere aktarırlar. Yanlış dağıtım tablosu kullanarak, aktifleştirilecek giderlerini o yılın kazancından indirebilmektedirler¹⁴⁸.
- 3- Vergi oranlarının yüksek olması karşısında işletmelerin harcamalarını arttırabilirler. Örneğin, seyahat ve konaklama giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, yöneticiler için taşıt giderleri, lüks binalar, mefruşat, ısıtma- serinletme (klima) giderleri gibi giderler, kazançtan indirilebilmeleri nedeniyle yüksek düzeylere ulaşır.

6- VERGİLERİN İŞLETMELERİN PAZARLAMA POLİTİKALARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Bir ülkede uygulanan harcama vergilerinin niteliği, işletmelerin pazarlama politikaları üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin, katma değer vergisi, malların nihai değerini oluşturan katma değerlerin toplamı üzerinden alındığından, bir gayri safi yayılı muamele vergisinin aksine, üretimin yanı sıra dağıtım üzerinde de farklı etkiler yapmamakta, işletmelerde yoğunlaşmayı teşvik etmemekte ve ekonomik faaliyet karşısında tarafsız kalmaktadır¹⁴⁹. Katma değer vergisi, uluslararası pazarlama açısından da önem taşır. Uluslararası ticarete kabul edilen “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi”nin (“**destination principle**”) gereği olarak, mal ve hizmetler, ihraç aşamasına kadar yüklendikleri vergi yükünden arındırılarak dış pazarlara vergisiz olarak sunulmaktadır. Bu ilkeye uygun olarak hareket edildiğinde, uluslararası ticarete, vergilerin gider ve fiyat unsuru olarak etki yapmaları önlenmiş ve uluslararası düzeyde rekabet eşitliği sağlanmış olmaktadır¹⁵⁰. İthalatta alınan vergilerin düşük

¹⁴⁷ Bu yöntem İngilizce’de “**markup pricing**” olarak adlandırılmaktadır. Bkz. A.e., s. 134.

¹⁴⁸ VUK, m. 275’e göre;

“İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

- 1- Mamulün vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
- 2- Mamule isabet eden işçilik;
- 3- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
- 4- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- 5- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıki unsurları ihtiva etmek şartıyla

diledikleri usulde tayin edebilirler”.

¹⁴⁹ Salih Turhan, a.g.e., s. 164.

¹⁵⁰ A.e., s. 164-165; 402.

olması halinde, ihracat, iç pazara arza kıyasla daha avantajlı bir duruma gelebilir¹⁵¹. Ancak, yabancı ülkelerin ithalatlarına koydukları, gümrük vergileri, kotalar ve kambiyo engelleri gibi sınırlamaların, ihracat imkanlarını iç hukuk sınırlamalarına göre daha fazla etkilediği de bir gerçektir¹⁵².

İşletmelerin pazarlama politikalarının, vergi planlaması açısından, iki boyutu bulunmaktadır. Bunlar, fiyat politikası ve üstünlük politikasıdır¹⁵³.

1- Fiyat politikası: Artan oranlı vergiler, gelirin gittikçe artan bir kısmını kavradıklarından, mevcut talep inelastik halini korur. Talep inelastik ve kararlı olduğundan işletme vergiyi yansıtabilir. Ayrıca, gelir dilimlerinin geniş tutulmasından dolayı vergi oranlarında sıçramalar olduğu takdirde, işletme başka işlemler yapmaktan vazgeçebilecektir.

2- Üstünlük politikası: Bu kavram, alıcıların, işletme mallarına karşı sadece fiyata bağlı olmayan taleplerinin yaratılmasına yönelik bütün önlemleri ifade etmektedir. Reklam, dağıtım kanalları ve malın ambalajının sağlanması üstünlük politikasının unsurlarını oluşturur¹⁵⁴. İşletmeler, ürettikleri veya sattıkları malların (ve hizmetlerin) geniş kitlelere duyurulması ve benimsetilmesi amacıyla reklam yaparlar¹⁵⁵. Mallarının dağıtımında ise çeşitli dağıtım kanalları arasında bir tercih yapmaktadırlar. Üretici- tüketici kanalını tercih edebilecekleri gibi, üretici-perakendeci-tüketici, üretici-toptancı-perakendeci-tüketici, üretici-acente-perakendeci-tüketici veya üretici-acente-toptancı-perakendeci-tüketici kanallarından birini veya bir başka kanalı da seçebilirler¹⁵⁶. Vergiler şu eğilimlere yol açabilir:

- Aktifleştirilmeyerek doğrudan gider kaydedilebilmeleri halinde, işletme reklam giderlerini arttırabilir.
- Vergiler, işletmeyi kendi dağıtım kanallarını kurmaya veya aksi yönde davranmaya yöeltebilir.
- Ülkede uygulanan muamele vergisi, üretim, toptan ticaret ve perakende ticaret üzerine yayıldığı takdirde, bu kademeler arasında yoğunlaşma meydana gelecek, ara aşamalar azalacaktır. Ancak, bu durum, bir safi nitelikli yayılı muamele vergisi tipi olan katma değer vergisi için geçerli değildir.

¹⁵¹ Günter Schmolders, a.g.e., s. 302-303.

¹⁵² Cem Kozlu, **Uluslararası Pazarlama** (İlkeler ve Uygulamalar), 5. b.s., Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1995, s. 44.

¹⁵³ Salih Şanver, **İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi**, s.135.

¹⁵⁴ A.e., s. 135-136.

¹⁵⁵ İsmet Mucuk, **Pazarlama İlkeleri**, s. 218.

¹⁵⁶ A.e., s. 246.

- Muamele vergisi, ambalaj giderlerini matrah dışında bıraktığı takdirde, bu giderler de artma eğilimi gösterebilecektir¹⁵⁷.

7- VERGİLERİN İŞLETMELERİN SONA ERMELERİ VE YENİDEN YAPILANMALARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

İşletmelerin hukuki varlıkları ve iktisadi faaliyetleri belli bir süre sonra çeşitli nedenlerle sona erebilir. Vergiler işletmelerin sona ermeleri ve yeniden yapılanmaları üzerinde de etkilidir. İşletmelerin tasfiye, birleşme, devir, şekil değiştirme, bölünme ve hisse değişimi gibi çeşitli statü değiştirme halleri bulunmaktadır. İşletmeler, sermayelerini daha verimli olarak kullanabilmek amacıyla bu değişikliklerden herhangi birini tercih edebilecekleri gibi¹⁵⁸ bazen buna mecbur da kalabilirler. İşletmelerin sona ermesi vergili veya vergisiz şekillerde olabilmektedir¹⁵⁹.

a)- İşletmelerin Vergili Sona Ermesi

(1) Tasfiye

Tasfiye işletmelerin hukuki varlıklarının sona ermesidir. İşletmeler amaçlarını gerçekleştiremeyecek duruma geldikleri zaman veya bu yönde bir karar aldıkları zaman varlıklarına son verir (infisah eder) veya iflâs ederler. Bu durumda da işletmenin tasfiyesi gerekir¹⁶⁰. Fesih, işletmenin tüzel kişiliğinin sona ermesi için bir ön işlem niteliğindedir. Fesihten sonra işletmenin amacı normal ticari faaliyette bulunmak değil tasfiyedir. Şirketin kendiliğinden feshini gerektiren nedenlerin varlığı halinde ise, şirketin infisahı söz konusu olmaktadır¹⁶¹. Şahıs ve sermaye şirketlerinin fesih- ihfisah nedeniyle tasfiyesi Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, iflâs sonucu tasfiye ise, İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre yürütülmektedir. Ayrıca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 34. maddesine göre, alacaklı daire, borçluya ait mal bulunmaması, mevcut malların kamu alacağını karşılamaya yetmemesi veya borçlu tarafından teminat gösterilmemesi halinde,

¹⁵⁷ Nitekim, KDVK, m. 2, b. 4'de, "kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibarıyla yapılmış sayılır" denilerek, kap ve ambalajların verginin konusu dışında kaldığı belirtilmektedir.

¹⁵⁸ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 311.

¹⁵⁹ Bu sınıflandırma için bkz. Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 9.b.s., Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s. 343.

¹⁶⁰ A.e., s. 343.

¹⁶¹ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: II, Ankara, 2000, s. 2154.

borçlunun sermayesi paylara bölünmüş olmayan şirketlerdeki hisselerinden kamu alacağının tahsili için şirketin feshinin isteyebilmektedir.

Tasfiye sürecinde, daha önce amacı doğrultusunda faaliyet gösteren aktif işletme (şirket), yerini tasfiye için var olan işletmeye (şirkete), bir “tasfiye şirketi”ne bırakmaktadır. Bir başka deyişle, tasfiye sürecinde işletme henüz ortadan kalkmamış, sadece amacı değişmiştir¹⁶². Tasfiye sürecinde, işletmenin varlıkları satılacak, alacakları tahsil edilecek, borçları ödenecek ve kalan ortaklara dağıtılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda tasfiye, devir ve birleşme konuları ayrıntılı olarak düzenlendiği halde, Gelir Vergisi Kanunu’nda bu konularda herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Gerek tek şahıs işletmelerinin sahipleri, gerekse adi şirket ve şahıs şirketlerinin ortaklarının sınırsız sorumluluğu dolayısıyla böyle bir düzenlemeye ihtiyaç olmadığı düşünülebilir. Çünkü, mükellefiyeti sona eren bir gelir vergisi mükellefleri, tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından zamanaşımı süresi içinde zaten sorumlu olmaktadır. Oysa, sermaye şirketleri, kooperatifler, iş ortaklıkları gibi kurumlarda, tasfiyenin bitmesiyle tasfiye memurunun sorumluluğu da ortadan kalktığından, tasfiye bittikten sonra tahakkuk edecek bir vergi alacağı için muhatap bulunamayacaktır¹⁶³. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 34. maddesinde, tasfiye memurlarının, kurumun tahakkuk etmiş ve tasfiye beyannamelerine göre tahakkuk edecek vergilerini ödemediği veya bu vergilerle diğer dava konusu yapılmış vergiler için karşılık ayırmadan İcra ve İflas Kanunu’nun 206. maddesinin 6. sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamayacakları, aksi takdirde, bu vergilerin asıllarından, zamlarından ve vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olacakları belirtilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nda tasfiye konusunda herhangi bir düzenleme yer almamasına rağmen, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 32. ve 33. maddelerinde tasfiye ile görevli olanların sorumluluğu, sadece kurumlar vergisi mükelleflerini değil, tüm şirketleri kapsayacak şekilde genel olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun kapsamı dışında kalan şirketler için (adi şirketler, adi komandit şirketler ve kolektif şirketler) bu genel hükümler uygulanabilecektir¹⁶⁴.

¹⁶² Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, a.g.e., s. 82.

¹⁶³ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, 2. b.s., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s. 411.

¹⁶⁴ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un “tasfiye halinde vazifeliler” kenar başlıklı 32. maddesine göre, “Hükmi şahısların tasfiyesinde bunların borçlu bulundukları amme alacaklarını ödeme ve bu kanun hükümlerinin tatbikiyle ilgili vecibeleri tasfiye memurlarına, hükmi şahsiyeti olmayan ortaklıklarla yabancı kurumların Türkiye’deki şube, ajans ve mümessilliklerinin tasfiyesinde bunların vecibeleri tasfiyeyi yürütenlere geçer”. Aynı kanunun “tasfiye halinde mesuliyet” kenar başlıklı 33. maddesine göre ise;

“Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, tasfiyenin başladığını üç gün içinde ilgili tahsil dairelerine bildirmek mecburiyetindedirler.

Tasfiye sürecine giren kurumların vergilendirilmesinde, hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçer. Tasfiye dönemi, kurumun tasfiye haline girdiği tarihten başlar ve o takvim yılının sonuna kadar devam eder. Tasfiye izleyen yıllarda da sürdüğü takdirde, izleyen her bir takvim yılı bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin aynı takvim yılı içinde sona ermesi halinde ise, tasfiye dönemi kurumu tasfiye haline girdiği tarihten başlayarak tasfiyenin tamamlandığı tarihe kadar devam eder. Tasfiyenin sona erdiği dönemin sonunda tasfiye kâr veya zararı kesin olarak tespit edilir ve daha önce verilen beyannameler bu sonuca göre düzeltilir. Tasfiye sonucunda kâr yerine zarar ortaya çıkarsa, daha önce verilen tasfiye beyannamelerine göre tahsil edilen vergiler iade olunur¹⁶⁵.

Tasfiye halindeki işletmelerde, aktif işletmelerde kullanılan kavramlar farklı şekillere dönüşmektedir. Bunlar şöyle gösterilebilir:

Aktif işletmelerde

- Hesap dönemi
- Kurumlar vergisi beyannamesi
- Dönem kârı
- Öz sermaye

Tasfiye halindeki işletmelerde

- Tasfiye dönemi
- Tasfiye beyannamesi
- Tasfiye kârı
- Servet değeri

Ancak, farklı görünümüne rağmen bu kavramlar, içerikleri bakımından, her iki durumdaki işletmede de hemen hemen aynı anlamı vermektedir. Örneğin, “tasfiye döneminin başındaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki bilançosunda görülen öz sermayesidir”¹⁶⁶.

Kurumlar Vergisi Kanunu’na tabi kurumlarda tasfiye beyannameleri, tasfiye memurlarınca tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren, kurumlar vergisi beyanname verme zamanlarında verilir. Tasfiyenin tasfiye dönemi içinde sonuçlanması halinde ise, bilançonun veya nihai hesabın kesinleşmesinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine verilir¹⁶⁷.

Tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler, amme idarelerinin her türlü alacaklarını ödemedi veya ödemek üzere ayırmadan önce tasfiye sonucunda elde edileni dağıtamazlar veya bunlar üzerinde herhangi bir şekilde tasarrufta bulunamazlar. Aksi halde tahakkuk etmiş ve edecek amme alacaklarından tasfiye memurları veya tasfiyeyi yürütenler şahsen ve müteselsilen mesul olurlar. Bu mesuliyet yapılan tasarrufların ifade ettiği para miktarını geçemez.

Bunların ödedikleri borçlar için amme alacağı ödenmeden kendilerine dağıtım yapılmış olanların rücu hakları mahfuzdur”.

¹⁶⁵ KVK, m. 30.

¹⁶⁶ KVK, m. 33.

¹⁶⁷ KVK, m. 31.

Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki müspet farktan oluşur¹⁶⁸.

(2) Birleşme

İşletmelerin vergili sona ermesi şekillerinden bir başkası birleşmedir. Birleşme işletmelerin büyüme yollarından biridir. İşletmeler bu yolla ölçekten doğan yararları arttırmaya ve daha büyük ve daha etkili bir güç olmaya çalışırlar¹⁶⁹. Birleşme sonucunda işletmelerin ölçeğinin büyümesi ile ortaya çıkan içsel ve dışsal ekonomiler iktisadi kaynakların daha etkin olarak kullanılmasını sağlarlar. Ancak işletmeler sadece ölçekten doğan yararları arttırmak için değil; aralarındaki rekabeti ortadan kaldırmak için, girdi akışını kolaylaştırmak için (birbirini tamamlayan işletmelerde) ve sermaye sağlamak için de birleşebilirler¹⁷⁰. Borçlar Kanunu'nun "bir mamelekin veya bir işletmenin devralınması" kenar başlıklı 179. maddesinin birinci fıkrasına göre, "bir mameleki veya bir işletmeyi aktif ve pasifleri ile birlikte devralan kimse, bunu alacaklılara ihbar veya gazetelerde ilân ettiği tarihten itibaren onlara karşı mamelekin veya işletmenin borçlarından mes'ul olur; şu kadar ki iki yıl müddetle evvelki borçlu dahi yenisiyle birlikte müteselsilen mes'ul kalır; bu müddet muaccel borçlar için ihbar veya ilân tarihinden ve daha sonra muaccel olacak borçlar için de muacceliyet tarihinden itibaren işlemeye başlar". Aynı kanunun, "bir işletmenin diğeriyle birleşmesi ve şeklini değiştirmesi" kenar başlıklı 180. maddesinde de şu hükümlere yer verilmiştir:

"Bir işletme diğer bir işletme ile aktif veya pasiflerin karşılıklı olarak devralınması suretiyle birleştirilirse, her iki işletmenin alacaklıları bir mamelekin devralınmasından doğan hakları haiz olup bütün alacaklarını yeni işletmeden alabilirler.

Evvelce hakiki veya hükmi tek bir şahsa ait olup da kollektif veya komandit şirket haline konulan bir işletmenin borçları hakkında da aynı hüküm tatbik olunur".

Ticaret şirketlerinin birleşmesine ilişkin hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır. Bu kanunun 146. maddesinin birinci fıkrasına göre, "birleşme, iki veya daha fazla ticaret şirketinin birbiriyle birleşerek yeni bir ticaret şirketi kurmalarından veya bir, yahut daha fazla ticaret şirketinin mevcut diğer bir ticaret şirketine iltihak etmesinden ibarettir".

¹⁶⁸ KVK, m. 32.

¹⁶⁹ Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, 3. b.s., İstanbul, 1999, s. 961.

¹⁷⁰ Altar Ömer Arpacı, "Kurumların Avantajlı Birleşme Şekli: Devir Müessesesi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 178, Temmuz 2003, s. 63.

Kanunlarda yer alan bu tanımlamalar dışında birleşmenin bilimsel tanımı ise şu şekilde yapılabilir:

Birleşme, bir veya birden fazla ticaret şirketinin malvarlığının, tasfiye olunmaksızın içlerinden birine veya yeni kurulan bir şirkete kendiliğinden veya külli halefiyet¹⁷¹ yoluyla geçerek malvarlıklarının birleşmesi ve intikal eden malvarlığının karşılığında, infisah eden şirketin ortaklarının, birleşilen şirkette kendiliğinden şirket hissesi kazanmalarıdır¹⁷².

Borçlar Kanunu'ndan farklı olarak Türk Ticaret Kanunu'nda birleşme için ticaret şirketlerinin aynı neviden olma şartı aranmaktadır. Buna göre, kollektif ile adi komandit şirketler (şahıs şirketleri) ve anonim ile eshamlı komandit şirketler (sermaye şirketleri) aynı neviden sayılmıştır¹⁷³.

Birleşmenin ekonomik nedenlerinin yanısıra, doğrudan bu tezin konusunu ilgilendiren mali nedenleri de bulunmaktadır. Sermaye şirketlerinde, her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla, geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararların gelecek yılların mali kârından indirilmesi mümkündür¹⁷⁴. Bu imkân, birikmiş zararları olan işletmeleri sağladığı vergi avantajı dolayısıyla birleşmeye yöneltmektedir¹⁷⁵. Diğer taraftan, birleşen kurumun malvarlığının birleşilen kuruma geçişi ile büyük vergi yükleri de ortaya çıkar¹⁷⁶.

Kurumlar vergisi açısından birleşmeye gelince, bu konu Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "birleşme" kenar başlıklı 36. maddesinde düzenlenmiştir. Anılan maddenin birinci fıkrasına göre, "bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme sebebiyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı Vergiye matrah olur". Birleşme kârı, bazı yazarlarca genel olarak, birleşme sonu servet değeri ile birleşme başı servet değeri arasındaki müspet fark olarak tanımlanmaktadır¹⁷⁷.

Birleşme nedeniyle münfesihi kurumun ortaklarına verilecek iktisadi kıymetler, taraflar arasında yapılacak görüşmelerle serbest olarak belirlenir. Münfesihi kuruma ait olan ve birleşilen kuruma intikal eden mallar için ayrıca katma değer vergisi de tarh olunacak ve bu vergi (binek otomobilleri hariç) bir defada indirilecektir¹⁷⁸.

¹⁷¹ Külli halefiyet (genel halefiyet), tümüyle birisinin yerine geçme, alacaklarla borçların tümüne halef olma durumu olarak tanımlanabilir. Bkz. Ali Şafak, *a.g.e.*, s. 297, külli halefiyet maddesi.

¹⁷² Reha Poroy, Ünal Tekinalp, Ersin Çamoğlu, *a.g.e.*, s. 106.

¹⁷³ TTK, m. 89.

¹⁷⁴ KVK, m. 14/1-7.

¹⁷⁵ Şükrü Kızılot, *Kurumlar Vergisi...*, Cilt: 2, s. 2209.

¹⁷⁶ Mehmet Maç, *a.g.e.*, s. 962.

¹⁷⁷ *A.e.*, s. 964.

¹⁷⁸ *A.e.*, s. 964.

b)- İşletmelerin Vergisiz Sona Ermesi

(1) Devir

i- Devir Kavramı

Devir, birleşmenin vergisiz olarak gerçekleşen şeklidir. Ticaret hukukunda, birleşmeden ayrı bir devir kavramına yer verilmemiştir. Sadece, bir şirketin başka bir şirkete katılması sonucunda oluşan birleşmelere devir denilmiş, iki veya daha fazla şirketin kendi varlıklarına son vererek yeni bir şirket meydana getirmeleri birleşme olarak adlandırılmıştır¹⁷⁹. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre devirin anlamı, vergisiz birleşme veya vergiye tabi olmayan birleşmedir. Kanunda yer alan şartlara uyularak yapılan birleşmeler devir sayılarak vergiye tabi tutulmayacak, sadece devrolan (birleşen) yani münfesihi kurumun devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecektir¹⁸⁰.

ii- Devir ve Vergilendirme

Birleşmenin devir sayılması ve kazançlarının vergi dışında kalması için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda öngörülen şartlar şunlardır¹⁸¹:

1- Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması. Bu şartın anlamı, her iki kurumun da tam mükellef olmasıdır¹⁸².

2- Münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin birleşilen (devralan) kurum tarafından kül halinde devralınması ve aynen bu kurumun bilançosuna geçirilmesi.

İşletmelerin bu şartlar dahilinde şekil değiştirmeleri, yani bir başka şirket şekline dönüşmeleri de devir olarak kabul edilmiştir¹⁸³.

İşletmenin devir hükümlerinden yararlanabilmesi için, şekle ilişkin iki şartı daha sağlaması zorunludur. Bu şartlar da şunlardır¹⁸⁴:

¹⁷⁹ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi...**, s. 2358.

¹⁸⁰ Mehmet Maç, **a.g.e.**, s. 965.

¹⁸¹ KVK, m. 37.

¹⁸² Tam mükellef kurum, kanuni merkezi veya iş merkezinden en az biri Türkiye'de bulunan kurumdur. Bu kurumlar, Türkiye içindeki ve Türkiye dışındaki kazançlarının toplamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler (KVK, m. 9).

¹⁸³ KVK, m. 37, f. 2.

¹⁸⁴ KVK, m. 39/A.

1- Münfesihi kurum ile birleşilen kurumun, ortaklaşa imzalayacakları bir devir beyannamesini, birleşme tarihinden itibaren on beş gün içinde devir bilançosu ile birlikte münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri.

2- Birleşilen kurumun, münfesihi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini, devir beyannamesine ekli bir taahhütname ile taahhüt etmesi.

Devir halinde, birleşmeden (devirden) doğan kazançların vergiye tabi tutulmamasına rağmen, devrolan (münfesihi) kurumun zararlarının devralan kurumun kârına mahsup edilmesine izin verilmemiştir¹⁸⁵. Ancak, bazı yazarlar, devrolan kuruma ait mahsup edilemeyen zararların, külli halefiyet gereği¹⁸⁶, devralan (birleşilen) kurumun kazançlarına mahsup edilmesinin uygun olacağı görüşündedirler¹⁸⁷.

Devir, işletmelere katma değer vergisi yönünden de avantaj sağlamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesi uyarınca, devir işlemleri katma değer vergisinin dışında bırakıldığından, devir şartlarının tamam olması halinde, devrolan şirketin mal varlığı katma değer vergisi hesaplanmadan devralan (birleşilen) şirkete aktarılır. Bununla birlikte, bu istisna, devredilen mallarla ilgili katma değer vergisi indirimini engellemektedir. İndirilemeyen bu katma değer vergilerinin ise, devrolan (münfesihi) kurum tarafından kurum kazancından gider olarak indirilerek telâfi edilmesi mümkündür¹⁸⁸.

(2) Bölünme ve Hisse Değişimi

i- Bölünme Kavramı ve Bölünme Türleri

Bölünme, herhangi bir işletmenin malvarlığının her bir bölümünü, mevcut ya da yeni kurulacak ez az iki işletmeye tasfiyesiz olarak devrederek kendisinin infisah etmesi veya kendisi infisah etmeksizin malvarlığının bir kısmını bölümler halinde, tasfiyesiz olarak bir ya da daha fazla işletmeye aktarması olarak tanımlanabilir¹⁸⁹. Bölünen işletmenin infisah ettiği bölünme şekline “tam bölünme”, bölünen işletmenin infisah etmeyerek varlığını koruduğu

¹⁸⁵ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi...**, s. 2370.

¹⁸⁶ Külli halefiyet, devrolan (birleşen) kurumun bütün hak ve borçlarının, devralan (birleşilen) kuruma geçmesi demektir. Bkz. TTK, m. 151/1.

¹⁸⁷ Mehmet Maç, **a.g.e.**, s. 973.

¹⁸⁸ **A.e.**, s. 972.

¹⁸⁹ Ünal Tekinalp, “Ticaret Hukuku Yönünden Şirketlerin Bölünmesi, Hisse Değişimi ve 4684 Sayılı Kanun'un İşlerliği”, **Mükellefin Dergisi**, Ekim 2001, Sayı: 106, s. 32.

bölünme şekline ise “kısmi bölünme” denilmektedir¹⁹⁰. Bölünme, özellikle çok büyük ölçekli işletmelerin hantallallaşan yapılarından kurtularak daha dinamik ve verimli bir duruma gelmek amacıyla başvurdukları bir yeniden yapılanma modelidir¹⁹¹.

Bölünme, devirler nedeniyle birleşmeyi içerdüğinden, bir taraftan külli halefiyet ilkesi geçerli olurken, diğer taraftan devreden işletmenin ortaklarına devralan işletmenin payları kendiliğinden intikal etmektedir¹⁹². Bölünme konusunda, 29 Haziran 1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Türk hukuk sisteminde, bazı kanun ve kararnamelerde bölünme ile ilgili hükümler bulunmaktaysa da, bunlar bölünme kurumunun düzenlenmiş olduğunu göstermez. Çünkü, bu konuda bir düzenlemeden söz edilebilmesi için, bölünme usulünün gösterilmiş olması, alacaklıların nasıl korunacağını belirtmiş olması, çeşitli bakımlardan kamuyu aydınlatma ilkelerine yer verilmesi ve bölünmeden doğan kazançların vergiden istisna edilmiş olması gerekir¹⁹³. Türk hukuk sisteminde ise, sonuncusu dışındakiler henüz yer almamıştır. Bununla beraber, yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı’nda bu konuya yer verilmiştir. Tasarı kanunlaştığı takdirde, Ticaret Hukukumuzdaki ve Türk hukuk sistemindekibu boşluk da ortadan kalkmış olacaktır.

Bölünme kurumu, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda 20.6.2001 tarihli ve 4684 sayılı kanunun 18. maddesiyle yapılan değişiklik sonucunda, Türk Ticaret Kanunu’ndan önce Türk vergi sistemine girmiştir. Anılan kanun ile, sermaye şirketlerinin bölünmelerinin ve hisse değişiminin dayandığı esaslar ve vergilendirmeye ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4684 sayılı kanunla değişik 38. maddesinin birinci fıkrasının 1. bendinde tam bölünme, 2. ve 3. bentlerinde ise kısmi bölünme ile ilgili hükümlere yer verilmiştir.

38. maddenin tam bölünmeyi tanımlayan 1. bendi şöyledir:

“ Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığı, alacak ve borçlarını mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellefiyete tabi iki veya daha fazla sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi (devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10’una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.).”

¹⁹⁰ A.e., s. 32.

¹⁹¹ A. Bumin Doğrusöz, “Türk Vergi Hukukunda Şirket Bölünmesi ve Hisse Değişimi (I- Tam Bölünme)”, *Yaklaşım*, Kasım 2001, Sayı: 107, s.38.

¹⁹² Ünal Tekinalp, a.g.e., s.32.

¹⁹³ A.e., s. 33.

Bu bende göre, bölünme sürecinin iki aşamadan oluşması öngörülmüştür¹⁹⁴:

- 1- Tam mükellef bir sermaye şirketinin malvarlığını, alacak ve borçlarını mukayyet değerleri üzerinden iki veya daha fazla yeni kurulacak veya mevcut tam mükellef sermaye şirketine devrederek tasfiyesiz olarak infisah etmesi;
- 2- Devrolan (infisah eden) sermaye şirketinin ortaklarına, devir karşılığında, devralan sermaye şirketlerinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi.

Maddenin kısmi bölünmeyi tanımlayan 2. bendi ise aşağıdaki şekildedir:

“Tam mükellef bir sermaye şirketinin bilançosunda yer alan gayrimenkuller ve iştirak hisseleri ile üretim tesisleri, hizmet işletmeleri ve bu tesis ve işletmelere bağlı gayrimaddi haklar, hammadde, yarı mamul ve mamul malların, mukayyet değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine, bu değerleri devreden şirketin ortaklarına verilmek veya devreden şirkette kalmak üzere, devralan şirketin iştirak hisseleri karşılığında aynı sermaye olarak konulması”.

Gene kısmi bölünme ile ilgili olan 3. bent ise şöyledir:

“ Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse senedi çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi (hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin % 10’una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.).”

Yukarıda da belirtildiği gibi, kısmi bölünmeyi tam bölünmeden ayıran en önemli özelliği, bölünen işletmenin hukuki varlığını bölünmeden sonra da sürdürmesi, infisah etmemesidir. Oysa tam bölünmede bölünen işletme tasfiyesiz olarak infisah etmekte, tüzel kişiliğini kaybetmektedir.

ii- Bölünme ve Vergilendirme

Tam bölünmede, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda belirtilen şartlara uyulduğu takdirde, kısmi bölünmede ise bu şartlar da aranmaksızın, doğrudan bölünmeden doğan kârlar hesplanmaz ve vergilendirilmez.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 38. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendine göre gerçekleşen tam bölünme halinde istisnanın uygulanması için aranan şartlar şunlardır¹⁹⁵:

¹⁹⁴ Karş. A. Bumin Doğrusöz, a.g.e., s. 43.

¹⁹⁵ KVK, m. 39/B.

- 1- Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar, müştereken imzalayacakları bir bölünme beyannamesini, bölünme tarihinden itibaren on beş gün içinde bölünen kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine vermeleri ve bu beyannameye bölünme tarihindeki bilanço ve gelir tablosunu, bölünme sözleşmesini ve bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların yeni sermaye yapısını gösteren Ticaret Sicili Müdürlüğü yazısının bir örneğini eklemeleri.
- 2- Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve bu ödevlerini yerine getireceklerini bölünme beyannamesine bağlı bir taahhütname ile taahhüt etmeleri.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinin birinci fıkrasının ikinci ve üçüncü bentlerine göre gerçekleşen kısmi bölünme hallerinde ise, genel olarak yukarıdaki şartlar da aranmaksızın doğrudan bölünmeden doğan kârlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir¹⁹⁶. Ancak, anılan maddenin ikinci bendinde düzenlenen kısmi bölünme halinde, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca, devir ve bölünmelerde, devir veya bölünme tarihine kadar olan kazancın vergilendirilmesi için, şirket yetkili kurulunun devir veya bölünme ile ilgili kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla hesaplanan kazanç, bu kararın ilân edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde devir veya bölünme dolayısıyla infisah eden kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilir. Beyannameye devir veya bölünme bilançosu ile gelir tablosu da eklenir¹⁹⁷.

Yukarıdaki incelemelerden görüleceği gibi, işletmeler sona ermeleri ve yeniden yapılanmaları sürecinde, diğer faktörlerin yanı sıra vergi faktörünü de gözönüne alarak, vergi planlaması stratejileri çerçevesinde, muhtemelen en büyük vergi avantajını sağlayan bir yeniden yapılanma modelini tercih edeceklerdir.

¹⁹⁶ KVK, m. 39/D.

¹⁹⁷ KVK, m. 39/C.

BÖLÜM II

GELİR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI

A- GENEL OLARAK

Gelir vergisi, gelir üzerinden alınan vergiler grubunda yer alır. Belirgin özelliği, konusu, matrahı ve kaynağının aynı, yani gelir olmasıdır¹⁹⁸. Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır¹⁹⁹. Geliri oluşturan kazanç ve iratların yedi türü bulunmaktadır. Ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardan meydana gelen bu kazanç ve iratlara “gelirin unsurları” denilmektedir²⁰⁰. Emek ve sermayenin birlikte sağladığı gelire veya sadece emeğin gelirene “kazanç”, sadece sermaye varlıklarından elde edilen gelirlere ise “irat” denilmektedir²⁰¹. Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler olduğundan bu vergi çok geniş bir kesimi ilgilendirmektedir. Sermaye şirketlerinin ortakları da, şirketin ödediği kurumlar vergisine ek olarak, şirket kârından aldıkları paylar üzerinden tevkifat gelir vergisi ödemektedirler. Bu kişiler diğer gelirleri üzerinden de ayrıca gelir vergisi öderler. Gelir vergisi, bireyleri doğrudan, işletmeleri ise bazen doğrudan, bazen de, menkul sermaye iratları istisnalarında olduğu gibi, dolaylı olarak etkileyen çeşitli vergi planlaması araçlarının uygulanmasına imkân vermektedir. Bu nedenle, gelir vergisi işletmelerin vergi planlaması stratejileri içinde önemli bir yere sahip olmalıdır.

Gelir vergisinde başlıca vergi planlaması araçları²⁰² vergi erteleme, gider indirimleri, istisnalar, indirimler ve vergi tarifelerinden oluşmaktadır²⁰³.

¹⁹⁸ Fritz Neumark, **Gelir Vergisi**, Hak Kitabevi, İstanbul, 1946, s. 7.

¹⁹⁹ GVK, m. 1.

²⁰⁰ GVK, m. 2.

²⁰¹ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 73.

²⁰² Genel olarak vergi planlaması araçlarının yapısal, fonksiyonel, sonuç odaklı, risk odaklı, uygulanabilirlik, uygulama yeri ve zaman açılarından yapılan sınıflandırılmaları için bkz. Bülent Şişman, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Nisan 2003, s. 33- 34.

²⁰³ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, **a.g.e.**, s. 69.

B- GELİR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ

1- GELİR VERGİSİNDE AR- GE VERGİ ERTELEMESİ

Teknolojik gelişmeler dünyadaki değişimin motorudur. Değişen ve gelişen teknoloji pazarların yapısından rekabetin şekline, üretim ve tüketim kalıplarına kadar pek çok değişikliği de beraberinde getirmektedir. Çağımızda üretim ileri teknoloji ve nitelikli işgücünün eseri olma yolundadır. Bu gelişim süreci içerisinde araştırma ve geliştirme faaliyetleri özel bir önem kazanmıştır²⁰⁴.

Ar-Ge (Araştırma ve Geliştirme), kısaca, “bilimsel ve teknik bilginin yeni uygulamalarda kullanımı” olarak tanımlanmaktadır²⁰⁵. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri, 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetler olarak tanımlanmıştır. Çeşitli Bakanlar Kurulu kararlarında AR- GE faaliyetleri sınai tesislerin yeni ürün veya üretim yöntemi geliştirmeye, teknoloji yenilemeye, kalite ve verimlilik artışına yönelik projeler²⁰⁶ ve önceki ürün kuşağına göre malzemesi, parçaları ve işlevleri bakımından teknolojik farkları olan yeni bir ürün üretilmesi, ürün kalite ve standardının yükseltilmesi, maliyet azaltıcı ve standart yükseltici nitelikte yeni tekniklerin uygulanması, üretimle ilgili yeni bir teknoloji geliştirilmesi veya yeni bir teknolojinin ülke koşullarına uyumunun sağlanması konularında bilimsel esaslara uygun çalışmalar²⁰⁷ olarak tanımlanmıştır²⁰⁸.

Uluslararası muhasebe standartlarına göre, araştırma faaliyeti, yeni bir bilimsel ve teknik bilgi ve anlayış kazanmak üzere girişilen orijinal ve planlı bir soruşturma ve arayış çabası; geliştirme faaliyeti ise, araştırma faaliyeti sonucunda elde edilen bulguların geliştirilen yeni maddeler, araçlar, ürünler, sistemler veya hizmetlerin üretimine başlanmadan önce bir plan veya tasarıma dönüştürülmesi çabası olarak tanımlanmıştır²⁰⁹.

Araştırma- geliştirme (AR- GE) faaliyetlerinin vergi planlaması ile ilişkisi, bu faaliyetlerde bulunan kişi ve şirketlerin belli şartlar dahilinde bir vergi erteleme imkânından

²⁰⁴ Ali Metin İnal, Ramazan Gökbuğar, “Türkiye’de Araştırma- Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Devlet Yardımları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 38. Seri, Yıl: 1996-1997, Prof. Dr. Sevim Görgün’e Armağan, İstanbul Üniversitesi yayını, Yayın No: 4099, İstanbul, 1998, s. 287.

²⁰⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik**, s. 368.

²⁰⁶ 23.2.1998 tarihli ve 98/10755 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlükten kaldırılan 94/6411 sayılı Yatırımlarda devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı.

²⁰⁷ 95/2 sayılı Araştırma- Geliştirme (AR- GE) Yardımına İlişkin Karar.

²⁰⁸ Recep Bıyık, “Araştırma ve Geliştirme (AR- Ge) Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Vergisel Teşvikler, Bu Harcamaların Gider veya Maliyet Kaydı”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 18, Sayı: 215, Temmuz 1999, s. 55.

²⁰⁹ A.e. s. 56.

yararlanmaları bakımından ortaya çıkmaktadır. Bu vergi erteleme imkânı, hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi mükellefleri için tanınmıştır. Araştırma- geliştirme harcamalarının vergi erteleme nedeni sayılması, bir taraftan işletmeler için bir vergi avantajı sunarken, diğer taraftan, yeni teknoloji üretimini teşvik ederek ekonomik kalkınmaya ve toplum refahının artmasına katkıda bulunabilecektir²¹⁰.

Mükelleflerin, yılı içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık gelir (veya kurumlar) vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen vergi, gelir (veya kurumlar) vergisi taksitleri ile birlikte üç yıl içinde eşit taksitler halinde ödenir GVK, madde 89/2; KVK, madde 14/6).

Ertelenecek vergi tutarının hesaplanmasında gözönüne alınan “ödenecek vergi”nin geçici verginin mahsubundan önceki vergi tutarını mı, yoksa sonraki vergi tutarını mı ifade ettiği konusunda iki farklı görüş ileri sürülmüştür. İdarenin katıldığı ve bazı yargı kararları ile desteklenen ilk görüşe göre, ödenecek verginin mahsuplardan önceki vergi; ikinci görüşe göre ise, mahsuplardan sonraki vergidir²¹¹.

Erteleme uygulamasından yararlanmanın genel şartı, araştırma ve geliştirme harcamalarının yeni teknoloji kullanımını sağlamasıdır. Bu avantajdan yararlanmak isteyen işletmelerin, ilgili yıl gelir ve kurumlar vergisi beyanname verme süresinden önce Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü'ne başvurmaları gerekmektedir²¹².

2- GELİR VERGİSİNDE GİDER İNDİRİMLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nda, bir giderin indirilmesi için kabul edilen temel ilke, o giderin, gelirin elde edilmesi için gerekli olup olmadığıdır. Örneğin, “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler” ticari kazançtan²¹³, “zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler” zirai kazançtan²¹⁴ indirilir. Bununla beraber, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılması zorunlu olsa bile, bazı giderlerin indirilmesine yine de izin verilmediği görülmektedir. Örneğin, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmamakla birlikte işletmeye dahil olan ve işte kullanılan motorlu

²¹⁰ Mehmet Bingöl, “Araştırma- Geliştirme Vergi Erteleme Uygulamasında Son Durum”, *Yaklaşım*, Yıl:8, Sayı: 95, Kasım 2000, s. 106-107.

²¹¹ Mehmet Çankaya, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti Harcamalarında Vergi Erteleme”, *Yaklaşım*, Yıl: 11, Sayı: 126, Haziran 2003, s. 146.

²¹² Gürol Ürel, “Ar-Ge Harcamaları Dolayısıyla Gelir ve Kurumlar Vergisi Erteleme”, *Mükellefin Dergisi*, Şubat 2003, Sayı: 122, s. 20.

²¹³ GVK, m. 40/1.

²¹⁴ GVK, m. 57/1-8.

deniz taşıtları ile hava taşıtlarının giderleri indirilemez. Bunun nedeninin, fiskal olduğu, yani devletin gelir kaybetmeme kaygısı olduğu düşünülebilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda, ayrıca, her bir gelir türü (gelir unsuru) için indirilecek gider kalemleri tek tek sayılarak belirtilmiştir. Burada işletmede elde edilen kazançlar olan ticari ve zirai kazançlarda giderler ele alınacaktır.

Ticari kazancın safi tutarının tespit edilmesi için kazançtan aşağıdaki giderler indirilir²¹⁵:

- 1- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, gerçek giderlerine ek olarak, yurt dışı faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler);
- 2- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilâtında iâşe ve ibate (beslenme ve barınma) giderleri, tedavi ve ilâç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı;
- 3- İşle ilgili olmak şartıyla sözleşmeye veya ilâma veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar²¹⁶;
- 4- İşle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile uyumlu seyahat ve konaklama giderleri (seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla);
- 5- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri;
- 6- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlâk, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;
- 7- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar;
- 8- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz);
- 9- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları. (Katkı payları toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/1-3 maddesinde belirlenen oran ve tutarları aşmaması kaydıyla).

²¹⁵ GVK, m. 40.

²¹⁶ Hangi tazminatların gider olarak indirilebileceği hakkında bkz. Mehmet Maç, Tanık Jamali, "Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar", *Yaklaşım*, Yıl:8, Sayı: 96, Aralık 2000, s. 98- 107.

Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari ve zirai kazançla birlikte bütün diğer ilgili gelir unsurlarından indirilmesine izin verilen giderler de ayrıca belirtilmiştir²¹⁷. Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, bağışlar, Ar-Ge vergi erteleme, sakatlık indirimi ve eğitim ve sağlık harcamaları ile ilgili bu giderler şunlardır:

1- Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları:

Beyan edilen gelirin % 10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5'ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine göre ödenen katkı payları.

2- Bağışlar:

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatine yararlı derneklere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara, müzelere, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezlerine, Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanat organizasyonlarına gerçek ve tüzel kişiler tarafından makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların bir takvim yılında, o yıla ait beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10'unu) aşmayan kısmı.

Ancak yukarıda belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu (yurtlarda; genel olarak yüz yatak kapasitesinden, kalkınmada öncelikli yörelerde ise elli yatak kapasitesinden az olmamak şartıyla) inşası için yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü parasal ve ayni bağış ve yardımların tamamının ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmektedir²¹⁸.

3- Ar- Ge vergi erteleme:

Yukarıda, vergi erteleme başlığı altında incelenmiştir.

²¹⁷ GVK, m. 89/2.

²¹⁸ Bazı basın- yayın kuruluşlarının öncülüğünde okul ve öğrenci yurtlarının depreme karşı güçlendirilmesi kampanyasının başlamasını da teşvik eden bu tam indirim imkânı, 9.4.2003 tarihli ve 4842 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 10. maddesi ile getirilmiştir. Daha sonra, 7.8.2003 tarihli, 4962 sayılı kanunla sağlık tesislerine, yani hastaneler vb. ne yapılan bağış ve yardımlar da indirim kapsamına alınmıştır.

4- Sakatlık indirimi:

Mesleki faaliyette bulunan veya basit usulde vergilendirilenlerden tüccar ve ücretli durumuna girmeden yapılan imalât, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özürllülerin kazançlarına, hizmet erbabı (ücretli) özürllülerde olduğu gibi uygulanan sakatlık indirimi Bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu özürllü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücretliler için de uygulanır.

4- Eğitim ve sağlık harcamaları indirimi:

Beyan edilen gelirin % 5'ini aşmaması, Türkiye'de yapılması ve belgelenmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ait eğitim ve sağlık harcamaları da gider olarak indirilebilmektedir²¹⁹.

Ticari kazançtan indirilmesine izin verilmeyen giderler ise şu şekilde belirlenmiştir²²⁰:

- 1- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları diğer değerler;
- 2- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
- 3- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
- 4- Teşebbüs sahibinin eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
- 5- Para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (sözleşmelere ceza şartı olarak konulan tazminatlar cezai nitelikte tazminat sayılmamaktadır);
- 6- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilân ve reklâm giderlerinin % 50'si (Bu oran Bakanlar Kurulu tarafından % 0 olarak tespit edilmiş ve bu tür giderlerin tamamı indirilebilir hale gelmiştir);
- 7- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları;
- 8- Dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede

²¹⁹ Bu imkân da yukarıda belirtilen 4842 sayılı kanunla vergi mükelleflerine tanınmıştır. GVK, m. 89/4).

²²⁰ GVK, m. 41.

kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç), yeniden değerlendirme oranının ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesiyle hesaplanan indirim oranının uygulanması ile bulunacak tutarın % 25'i;

Finansman gideri kısıtlaması olarak adlandırılan bu hüküm, sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına uygulanmamaktadır.

9- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderleri.

Bütün gelir unsurlarından ve gelir vergisi matrahından indirilmesine izin verilmeyen giderler de Gelir Vergisi Kanunu'nda ayrıca belirtilmiştir²²¹:

Buna göre, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu'na göre ödenen gecikme faizleri, gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

Giderler konusunda, yukarıdaki kanun hükümlerinden hareketle aşağıdaki tespitler yapılabilir.

Öncelikle indirilecek olan, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderlerdir. Bu giderler, genel olarak şu kalemlerden oluşur²²²:

- Ücret giderleri;
- Isıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri;
- Kira giderleri;
- Temsil ve ağırlama giderleri;
- Sigorta giderleri;
- Finansman giderleri²²³;
- Reklâm giderleri;
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri;

²²¹ GVK, m. 90.

²²² Hasan Yalçın, Selçuk Yücel, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, İstanbul, 1996, s. xi-xiii.

Yurt dışı faaliyetlerde bulunan işletmelere tanınan götürü gider indirimi imkânı bir vergi avantajıdır. İhracat ve yurt dışı faaliyetlerden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşine kadar olan tutarın gider kaydedilebilmesi için, söz konusu dövizlerin Türkiye'ye getirilme şartı da bulunmamaktadır²²⁴. Bu belgesiz indirim fırsatı vergi planlaması sürecinde işletmeler tarafından dikkate alınabilecektir.

İşletme sahibinin kendisinin, eşinin veya çocuklarının takvim yılı başında işletmeden çektiği paraları bir yıl vadeli olarak bankaya yatırması, dönem başında işletmeden çekerek bankaya yatırdığı tutarı dönem sonunda bankadan çekerek ticari kazanca ilâve etmesi durumunda, elde edilen faiz gelirleri dolayısıyla ortaya çıkacak vergi yüklerinin karşılaştırılması yoluyla potansiyel vergi avantajlarının değerlendirilmesi bir başka vergi planlaması yöntemidir.

Yukarıda görüldüğü gibi, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurlarını tam olarak indirmelerine izin verilmemiştir. Bu tip giderler ve maliyet unsurları toplamına, yeniden değerlendirme oranının ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi ile bulunacak indirim oranının uygulanması ile bulunacak tutarın yüzde yirmi beşi kazançtan indirilemez²²⁵. Bu kısmi indirim düzenlemesi uygulamada “finansman gideri kısıtlaması” olarak adlandırılmaktadır.

Enflasyon, bir taraftan, bireylerin reel gelirlerini azaltarak satın alma güçlerini olumsuz yönde etkilerken; diğer taraftan, işletmelerin öz sermayelerini, kârlarını ve mali tablolarını ve tüm mali yapılarını erozyona uğratmaktadır. İşte, finansman gideri kısıtlaması uygulamasının ana nedeni enflasyon olgusudur denilebilir²²⁶. Enflasyon ortamında son giren ilk çıkar (LIFO) ve yeniden değerlendirme yöntemlerinin uygulanması sonucunda dönem kârları ve vergi matrahı küçülmektedir²²⁷.

Finansman gideri kısıtlamasının uygulanacağı mükellefler, son giren ilk çıkar (LIFO) stok değerlendirme yöntemi kullanarak veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutarak enflasyonun olumsuz etkilerinden yararlananlardır. Finansman

²²³ Finansman gideri, vadeli mal alımları ve borçlanma sonucunda oluşan faiz, kur farkı ve diğer giderler olarak tanımlanmaktadır. Bkz. a.g.e., s. 37.

²²⁴ Zihni Kartal, “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) yayın organı, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz, Ağustos, Eylül 2002, s. 78.

²²⁵ Bu düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin, 4008 sayılı kanunla eklenen ve 1.1.1996 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren, 8. bendinde yer almaktadır.

²²⁶ Nazmi Kayağdı, “Yargı Kararları Işığında GVK Md. 41/8 ve KVK Md. 15/13 Uyarınca Finansman Giderleri Kısıtlaması Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 18, Sayı: 207, Kasım 1998, s. 96.

²²⁷ Salih Özel, “Finansman Giderlerinde Kısıtlama”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 49, Ocak 1997, s. 5.

giderleri enflasyonun etkisiyle vergi matrahını aşındırdığından, enflasyondan yararlanan mükellefler sağladıkları yararın bir kısmını finansman gideri kısıtlaması yoluyla devlete geri vermiş olurlar. Ancak, enflasyon gelirlerinin vergi dışı bırakılmasını amaçlayan bu iki yöntemden en az birini uygulamayan mükellefler, söz konusu giderlerinin tamamını kazançlarından indirebilirler²²⁸.

Yine yukarıda belirtildiği gibi, taşıtların giderlerinin kazançtan indirilebilmesi için, taşıtın işletmeye dahil olması veya kiralama yoluyla edinilmiş bulunması ve işte kullanılması gerekmektedir²²⁹. Motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderlerinin (ve amortismanlarının) indirilmesi ise, ayrıca, bu taşıtların işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmalarına bağlıdır²³⁰.

Ayrıca, ticari kazanç dışındaki gelir unsurları için de geçerli olmak üzere, beyan edilen gelirin % 10'unu, bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için % 5'ini aşmayan şahıs sigorta primlerinin ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının indirilmesi, bireysel işletmelerin yanı sıra adi şirketler ile şahıs şirketlerinin vergi planlaması sürecinde gözönüne alınabilir.

Bağışlar da bir başka gider indirimi kalemini oluşturmaktadır. Kanunda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların bir takvim yılında beyan edilecek gelirin yani vergi matrahının % 5'ini aşmayan kısmı gider olarak indirilebilmektedir. Bu oran, kalkınmada öncelikli yörelerde % 10'dur. Bağış indirimi yoluyla, işletmeler topluma olan katkılarına ek olarak sıfır maliyetli reklâm imkânından da yararlanmış olmaktadır.

Bir diğer önemli gider kalemi “ar- ge vergi erteleme”dir. Adından da anlaşılacağı gibi, bu bir geçici indirim sayılabilir. Çünkü, işletmeler yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarına göre, ödeyecekleri gelir vergisinin bir kısmını üç yıl süre ile erteletebilmektedirler. Ertelenen vergi üç yıl içinde taksitler halinde ödendiğinden tam bir gider indirimi söz konusu olmamaktadır. Ancak, yine de ar- ge vergi erteleme, işletmeleri yeni teknoloji arayışlarına yönelterek teknoloji üretimine katkıda bulunabilecek; ayrıca, verginin faizsiz olarak ertelenmesi yoluyla da kaynak yaratabilecektir²³¹. İşletmeler, araştırma geliştirme harcamalarına ağırlık vererek önemli bir avantaj sağlayabilirler.

Zirai kazancın safî tutarının tespitinde de aşağıdaki giderlerin indirilmesine izin verilmiştir²³²:

²²⁸ A. Ercan Alptekin, “Finansman Giderleri Kısıtlaması”, *Yaklaşım*, Yıl: 8, Sayı: 88, Nisan 2000, s. 166.

²²⁹ GVK, m. 40-5.

²³⁰ GVK, m. 41-7.

²³¹ Recep Bıyık, Adnan Kıratlı, *a.g.e.*, s. 14.

²³² GVK, m. 57.

- 1- İşletme ile ilgili tohum, gübre, fide, yem, ilâç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;
- 2- Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;
- 3- İşletmede çalıştırılanlara ücret, prim ve diğer adlarla hizmet karşılığı yapılan ödemeler;
- 4- İşçilerin beslenme, tedavi ve ilâç giderleri ile sigorta primleri;
- 5- Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vs.) ve tamir giderleri;
- 6- Vergi Usul Kanunu'na göre ayrılan amortismanlar;
- 7- Kira ve ücret karşılığı kullanılan üretim araçları için yapılan ödemeler;
- 8- Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;
 - a- İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;
 - b- İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen aynî vergi, resim ve harçlar;
 - c- İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile uyumlu seyahat ve konaklama giderleri (seyahat amacının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla);
 - d- İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;
 - e- Genel nitelikteki diğer giderler;
- 9- İşletme ile ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye veya ilâma veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
- 10- Zirai üretimde kullanılan gayrimenkuller dışındaki amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde hesaplanan zararlar²³³;
- 11- İşletmeye dahil olup, aynı zamanda kişisel ve ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

Yetiştirilmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların yukarıda yazılı giderlerinin aktifleştirilen kısmı²³⁴, ağaçların satıldığı yıl hariç, her takvim yılı için yeniden değerlendirilmesinde artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınır. Bu hüküm, zirai işletmelerin vergi planlamasında etkili olacak bir faktör olarak kabul edilebilir.

Ticari kazançtan indirilmesine izin verilmeyen giderlerin zirai kazançtan da indirilmesine izin verilmemiştir. Ancak, zirai işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibi

²³³ Bu zararlar Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacaktır.

²³⁴ Bkz. VUK, m. 283 : Aktif geçici hesap kıymetleri.

ile eşi ve velâyet altındaki çocukları tarafından tüketilenlerin, ticari kazançtan farklı olarak gider olarak indirilmesine izin verilmektedir²³⁵.

3- GELİR VERGİSİNDE İSTİSNALAR

Gelir vergisinde vergi planlaması aracı olarak kullanılabilecek çeşitli istisnalara yer verilmiştir. Ancak, işletmeler için olanların sayısı sınırlıdır.

a)- Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi; bireysel işletmeler, adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisine tabi şirket ve kurumların yararlanabildiği önemli bir vergi istisnasıdır²³⁶. Yatırım indirimi, bir yandan kaynak dağılımını etkilerken, diğer yandan yatırımın net maliyetini düşürerek veya net kârlılığını arttırarak işletmelere vergi avantajı sağlamaktadır²³⁷. Bu istisna, 24.4.2003 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 4842 sayılı kanundan önce “indirim” olarak tanımlanmakta idi. Değişiklikten sonra, Gelir Vergisi Kanunu’nun istisna hükümleri arasında, “ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası” başlığı altında yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda, yatırım indirimi kurumunun indirim mi yoksa istisna mı olduğu yönündeki tartışmalar da sona ermiş olmaktadır²³⁸. Söz konusu değişiklikten önce, yatırım indirimi uygulamasında Maliye Bakanlığı’nın yanı sıra, Hazine Müsteşarlığı ve yatırım indiriminin kalkınma plan ve programları ile ilişkisi dolayısıyla da Devlet Planlama Teşkilatı yetkili kılınmışken, yeni düzenleme ile Maliye Bakanlığı dışındaki kurumların yatırım indirimi konusundaki yetkileri kaldırılmıştır²³⁹. Yapılan son düzenlemelerle yatırım indirimi istisnasının yatırım teşvik belgesi aranmaksızın daha kolay uygulanır hale getirilmesi, bölgelere ve sektörlere dayalı ayırımların ortadan kaldırılması ve uygulamanın daha basit ve etkin olmasının sağlanması amaçlanmaktadır²⁴⁰.

²³⁵ GVK, m. 58.

²³⁶ Bkz. Esra Ekmekçi, **Yatırım İndirimi ve Yatırım Finansman Fonu** (Mevzuat ve Uygulama), Kazancı Hukuk Yayınları, No: 54, İstanbul, 1986, s. 9.

²³⁷ Hasan Yalçın, **Yatırım İndirimi** (Uygulama Esasları), Kılavuz Yayınları, İstanbul, 1996, s. 64.

²³⁸ Bkz. Selahattin Tuncer, “Yatırım İndirimi İstisnasında Yeni Düzenlemeler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 127, Temmuz 2003, s. 50.

²³⁹ Osman Saraç, “Tüm Yönleriyle Yatırım İndirimi”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 126, Haziran 2003, s. 93.

²⁴⁰ Figen Sarkın, “Yatırım İndirimi İstisnasında 4842 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenlemeler- I”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 126, Haziran 2003, 136.

(1)- Yatırım İndiriminin Niteliği ve Kapsamı

Yatırım indirimi, ticari veya zirai kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ıdır. Mükellefler bu orana isabet eden tutarı ilgili kazançlarından indirirler. Gelir Vergisi Kanunu'na göre²⁴¹, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergilendirilen gerçek kişilerin yanı sıra, adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri olan anonim şirketler, eshamlı komandit şirketler, limited şirketler, yatırım fonları, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları da yatırım indiriminden yararlanabilirler. Bununla beraber, uygulamada, yatırım indiriminden esas olarak sermaye şirketleri ve özellikle de anonim şirketlerin yararlandığı belirtilmektedir²⁴².

(2)- Yatırım İndiriminin Şartları

Türkiye'de, 4842 sayılı kanunla değiştirilmeden önce, yatırım indiriminden faydalanacak işletmelerde Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen şu şartlar birlikte aranmakta idi²⁴³:

1- İndirimin uygulanacağı ticari ve zirai kazancın bilanço esasına göre tespit edilmiş olması;

2- Yatırımların, kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenler içinden Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından ortaklaşa seçilen sektörler veya konularda yapılması;

3- Yapılan yatırımın ticari ve sınai yatırımlar ile zirai yatırımlar bakımından ayrı ayrı belirlenen hadlere uygun olması²⁴⁴;

4- Yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı'na başvurularak gerekli bilgi ve belgelerin sunulmuş ve yukarıdaki şartların varlığı tasdik edilerek Yatırım Teşvik Belgesi verilmiş olması (teşvik belgesi aranmaksızın yatırım indirimi uygulanacak yatırımlar hariç²⁴⁵);

²⁴¹ GVK, m. 19/1.

²⁴² Yılmaz Özbalcı, a.g.e., s.258.

²⁴³ GVK, kaldırılan ek m. 2.

²⁴⁴ Bu hadler, Gelir Vergisi Kanunu 246 seri no.'lu Genel Tebliği ile (28.12.2002 tarihli ve 24977 sayılı Resmi Gazete) 1.1.2003 tarihinden geçerli olmak üzere, teşvik belgeli yatırımlar için, ticari ve sınai yatırımlarda en az 280 milyar lira, zirai yatırımlarda en az 57 milyar lira olarak belirlenmiştir. Kalkınmada öncelikli yörelerde hadlerin yarısı gözönüne alınır. Yatırım teşvik belgesi aranmaksızın yatırım indirimi uygulanacak yatırım türü veya miktarlarını, yukarıdaki hadleri aşmamak ve bunların yarısından aşağı olmamak üzere yöreler veya sektörler göre ayrı ayrı belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı müştereken yetkili kılınmıştır.

²⁴⁵ Teşvik belgesiz yatırımlarda yatırım indirimi uygulaması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı'nca ortaklaşa tespit edilen usul ve esaslar 195 seri no.'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile tespit edilmiştir (20.03.1996 tarihli ve 22586 sayılı Resmi Gazete).

5- Yatırımın tasdik edilmiş bulunan şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olması.

Belirtilen değişiklikten sonra, 24.4 2003 tarihinden itibaren ise kazancın bilanço esasına göre tespit edilmiş olması dışındaki diğer şartlar artık aranmamaktadır. Yatırım teşvik belgesinin yanısıra, yatırımların kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilenler içinde Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı'nca seçilen sektör ve konularda yapılma şartı da kaldırılmıştır. Aşağıda inceleneceği gibi, yatırım tutarlarına ilişkin sınırlar da 5 milyar liraya kadar düşmüş²⁴⁶, neredeyse kaldırılmıştır. .

(3)- Yatırım İndiriminin Konusu

Yatırım indiriminin konusunu amortisman tabii iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri oluşturmaktadır.

Yatırım indirimi hesaplanmayan harcamalar da vardır.

- Bedeli 5 milyar liradan düşük olan iktisadi kıymetler;
- Yurt içinde veya yurt dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç);
- Gayri maddi haklar (yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç);
- Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları;
- Bedelsiz olarak edinilen iktisadi kıymetler;
- Satın alınan veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç);
- Arazi veya arsalar;
- Binek otomobilleri veya benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç);
- Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler; için yatırım indirimi hesaplanmaz²⁴⁷.

²⁴⁶ Asgari yatırım tutarlarının, son olarak, ticari ve sınai yatırımlarda 280 milyar lira, zirai yatırımlarda ise 57 milyar lira olduğu düşünüldüğü zaman, 5 milyar liralık sınırın ne kadar düşük olduğu anlaşılmaktadır.

²⁴⁷ GVK, m. 19/4.

(4)- Yatırım İndiriminin Oranı

Yatırım indirimi oranı yatırım tutarının % 40'ıdır. 4842 sayılı kanunla Nisan 2003'de yapılan değişikliktten önce, bu oran organize sanayi bölgeleri ve kalkınmada öncelikli yöreler için % 100 olarak tespit edilmiş idi. Ayrıca, kanunda Bakanlar Kurulu'na da oran belirleme yetkisi verilmişti. Buna göre, Bakanlar Kurulu yatırım indirimi oranını, kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen yatırımlar için % 100'e, 250 milyon Amerikan Doları karşılığı Türk Lirası'nı aşan sınai yatırımlar için % 200'e kadar arttırmaya veya kanuni orandan az olmamak üzere yeniden belirlemeye yetkili kılınmıştı²⁴⁸. Ancak, Nisan 2003'den itibaren bütün bölgelerde yapılan her türlü yatırım için tek bir oran, % 40 oranı uygulanmakta olup, oran farklılaştırmasına son verilmiştir.

(5)- Yatırım İndiriminin Başlangıcı ve Uygulama Süresi

Yatırım indirimi uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşılincaya kadar devam olunur. Gelecek yıllara devreden yatırım indirimi bakiyelerinin enflasyon karşısında değer kaybetmesini önlemek üzere, uygulamada endeksleme (ya da indeksleme) denilen bir enflasyondan arındırma yöntemi kabul edilmiştir. Buna göre, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili yıl kazancından indirilemeyen istisna tutarı, izleyen yıllarda, Vergi Usul Kanunu'na göre o yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak gözönüne alınmaktadır²⁴⁹.

(6)- Yatırım İndirimine Konu Olan Aktif Değerlerin Satışı veya Devri

Yatırım indirimi istisnasına konu olan iktisadi kıymetleri aktife alındıkları tarihten itibaren iki yıl içinde elden çıkaran mükellefler, bu iktisadi kıymetlerle ilgili olarak yatırım indirimi istisnası uygulama haklarını kaybederler. Ancak, bu durumda daha önce yararlanılan yatırım indirimleri için herhangi bir işlem yapılmamakta, yani, geçmişe yönelik olarak bir vergi tarhı ve ceza uygulaması söz konusu olmamaktadır.

²⁴⁸ GVK, kaldırılan ek m. 3.

²⁴⁹ GVK, m. 19/3.

(7)- Yatırım İndiriminde Vergi Tevkifatı

Nisan 2003 değişikliğinden önce, kurumların yatırım indiriminden yararlanan kazançları, dağıtılsın dağıtılmasın, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaktaydı²⁵⁰. Son olarak, Bakanlar Kurulu tevkifat oranını % 18 olarak tespit etmişti. Gerçek kişilerin yararlandığı yatırım indirimi ise gelir vergisi tevkifatına tabi değildi. Bu durum, kurumlar vergisi mükellefleri dışında kalan işletmeler için önemli bir vergi avantajı sağlamaktaydı²⁵¹. Bugün, kurumların yatırım indirimi istisnasından faydalanan kazançları gelir vergisi tevkifatına tabi değildir. Eski hükümlere tabi olan yatırımcılar bakımından ise, % 19,8 oranında gelir vergisi tevkifatı uygulamasına devam edilmektedir. Ancak, bu yatırımcıların da, isterlerse, yeni hükümlere tabi olma hakları bulunmaktadır²⁵².

b)- PTT Acentalarında Kazanç İstisnası

PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançları gelir vergisi kapsamı dışında tutan bu istisna 1988 yılında kabul edilmiştir²⁵³. Pek çok istisna kapsamındaki kazançta olduğu gibi, burada da istisnaya rağmen vergi kesintisi yapılmaktadır. Bununla beraber, sadece vergi kesintisi ile yetinilmesi, kazanca artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmasını engellemekte ve yüksek kazanç düzeylerinde bir ölçüde vergi avantajı sağlamaktadır.

c)- Eğitim, Öğretim ve Staj Ödemeleri İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde;

i-Resmi ve özel kurumlar ve kişiler hesabına yabancı ülkelerde öğrenim gören veya staj yapan öğrenci ve memurlara verilen gider karşılıklarının;

ii- Resmi ve özel kurumlar ve kişiler hesabına Türkiye'de öğrenimde bulunan öğrenciye gıda, barınma ve öğrenim gideri olarak ödenen paraların;

iii- Öğretim kurumları veya öğrenim giderlerini üstlenenler tarafından öğrencilere verilen paraların;

²⁵⁰ GVK, m. 94-6/b-ii uyarınca.

²⁵¹ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, 2001, s. 75.

²⁵² GVK, geçici m. 61 (4842 sayılı kanunla eklenen madde).

²⁵³ GVK, mükerrer m. 18.

gelir vergisinden istisna edildiği belirtilmektedir. Bu istisnanın işletmeleri ilgilendiren tarafı, söz konusu ödemelerin işletmelerce gider kaydedilebilmesidir²⁵⁴. Bu da işletmelerin vergi planlaması stratejilerinin belirlenmesinde göz önüne alınacak bir başka vergi avantajıdır.

d)- Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar

İşletme sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında parasal sermaye veya para ile temsil edilebilir değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmaktadır²⁵⁵. Menkul sermaye iratları çeşitli istisnalardan ve yıllık beyannameye dahil edilmeme gibi vergi avantajlarından yararlanmaktadır. Bu istisna ve avantajlar kâr payları ve faiz gelirleri bakımından ayrı ayrı ele alınabilir.

➤ *Kâr paylarının vergilendirilmesi bakımından:*

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, kâr payları şu üç kategoriden meydana gelmektedir:

- ✓ Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (Kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları dahil);
- ✓ İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ve komanditerlerin kâr payları ile komanditerlerin dağıttıkları kazançlar bu gruba dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan kârların, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtımı kazanç dağıtımı sayılmaz);
- ✓ Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr payları.

24.4.2003 tarihinde, 4842 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmadan önce, kâr paylarının vergilendirilmesinde “vergi alacağı” uygulanmakta idi. Vergi alacağı, tam mükellef kurumlarca,

- Tam mükellef gerçek kişilere dağıtılan kâr paylarının,
- Adi ortaklıklara, kollektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarının,

²⁵⁴ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 79.

²⁵⁵ GVK, m. 75/1.

- Eshamalı komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından, bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın, 1/5'i olarak kabul edilmekteydi²⁵⁶. Buna göre, dağıtılan kâr payının 1/5'i vergi alacağı olarak kâr payına eklenmekte, sonra bu tutarın vergisi gelir vergisinin esas tarifesine göre hesaplanmakta, son olarak ise, vergi alacağı hesaplanan bu vergiye mahsup edilmekte idi²⁵⁷.

Vergi alacağı kurumu, gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuş kurum kazançlarının gerçek kişilere veya adi ortaklıklara veya şahıs şirketlerine dağıtıldığı zaman tekrar gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacak olması dolayısıyla ortaya çıkacak çifte vergilendirmeyi çözmek amacını taşımaktadır. Bu yönüyle de gerek tek şahıs işletmeleri, gerekse adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri için, vergi planlaması açısından önemli bir vergi avantajıdır. Ancak, yürürlükten kaldırılması ile bu vergi avantajı da ortadan kalkmıştır.

➤ *Faiz gelirlerinin vergilendirilmesi bakımından:*

Faiz, kâr payından farklı olarak sabit bir getiriye ifade eder. Bu nedenle de enflasyona karşı korunmasızdır. Faiz gelirlerinin enflasyona karşı korunmasını sağlamak amacıyla “indirim oranı” uygulanmaktadır²⁵⁸. Buna göre;

- Her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden ya da dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları menkul sermaye iradı sayılmamaktadır),
- Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil),
- Mevduat faizleri (Bankalara, bankarlara, tasarruf sandıklarına, , tevdiat kabul eden diğer kurumlara yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılmaktadır)

²⁵⁶ Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlükten kaldırılan mükerrer 75. maddesi.

²⁵⁷ Vergi alacağının mahsubu için bkz. Gelir Vergisi Kanunu, mükerrer m. 121.

²⁵⁸ GVK, m. 76/2.

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Her nevi tahvil ve hazine bonolarının; Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler²⁵⁹,
- Menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kâr payları,

“indirim oranı” uygulamasına tabi bulunmakta, uygulama sonucunda bulunacak tutar bu iratların beyanı sırasında “indirim” olarak göz önüne alınmaktadır. Ancak, indirim oranı uygulaması, bu iratlardan vergi kesintisi yapılmasına engel değildir.

İndirim oranının formülü şu şekildedir²⁶⁰:

$$\text{İndirim oranı} = \frac{\text{Yeniden Değerleme Oranı}}{\text{Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu İhalelerinde Oluşan Bileşik Ortalama Faiz Oranı}}$$

İndirim oranı her yıl Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilân edilmektedir. Bu oranın uygulanmasıyla, faiz gelirlerinin enflasyondan kaynaklanan kısmı tespit edilerek vergi dışı bırakılmakta, reel iratların vergilendirilmesi amaçlanmaktadır. İndirim oranı, gerçek kişilerin ticari işletmeler dışındaki faiz gelirlerine uygulanmakta, ticari işletmeye dahil olan gelirlere ise uygulanmamaktadır.

İlke olarak enflasyondan arındırmaya yani indirim oranı uygulamasına tabi olan yukarıdaki gelirlerin bir kısmı, 1.1.1999- 31.12.2003 tarihine kadar yıllık beyan dışında tutulduklarından, indirim oranı uygulanarak enflasyondan arındırılmalarına da gerek kalmamaktadır. Bu gelirler şunlardır²⁶¹:

²⁵⁹ Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri: V, No: 7 sayılı tebliğine göre (31.07.1992 tarihli, 21301 sayılı Resmi Gazete), menkul kıymetlerin geri alma taahhüdü ile satılmasına “**repo**”, geri satma taahhüdü ile alınmasına da “**ters repo**” denilmektedir. Repo işlemi ile menkul kıymet belli bir tarihte belli bir fiyattan geri alınmak amacıyla satılmaktadır. Repo konusu olan menkul kıymet teminat niteliği taşımakta, böylece, kısa vadeli bir borç verme veya teminata dayalı bir kaynak kullandırma söz konusu olmaktadır. Ters repoda ise, repo işlemi borç veren, bir başka deyişle, kaynak kullandıran veya mevduat sahibi bakımından ifade edilmektedir. Burada, repo konusu sermaye piyasası aracı geri satılmak üzere satın alınmaktadır. Menkul kıymeti alan kişi ya da kurum, aldığı kıymetleri sözleşme ile belirlenen tarihte faizi ile iade etmektedir. Bkz. Ahmet Erol, A. Ercan Yıldırım, “Repo ve Ters Repo İşlemlerinin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 110, Şubat: 2002, s. 62.

²⁶⁰ GVK, m. 76/2.

²⁶¹ GVK, geçici m. 55.

- Mevduat faizleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Her nevi tahvil ve hazine bonolarının; Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,
- Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kâr payları.

Devletin kaynak ihtiyacını karşılamak ve bu amaçla kamu borçlanmasını kolaylaştırmak üzere, bazı devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirleri için çok önemli bir istisna kabul edilmiştir. Özellikle 2001 yılının Şubat ayında başlayan ekonomik krizin, yürürlüğe konulmasında etkili olduğu bu istisna, 26.7.2001-31.12.2003 tarihleri arasında ihraç edilen ve edilecek olan devlet tahvilleri ve hazine bonolarının faiz gelirleri ve elden çıkarma kazançları toplamının 2001 yılında 50 milyar lirası, 2002 ve izleyen yıllarda ise bu tutarın veya arttırılmış tutarın her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmasıyla bulunacak miktara uygulanmaktadır²⁶². İstisnadan yararlanma süresi 31.12.2005 tarihine kadardır. İndirim oranında olduğu gibi, bu istisna da ticari işletmelere dahil olan devlet tahvili ve hazine bonusu gelirlerine uygulanmamaktadır. İhraç tarihi belirtilen tarihler dışında kalan devlet tahvilleri ve hazine bonolarının faiz gelirleri için bu istisna uygulanmamaktadır. Yine bu tarihler dışında kalan devlet tahvilleri ve hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları için ise 10 milyar lira tutarında bir istisna mevcuttur²⁶³. Beyana tabi olmayanlar dışında kalan faiz cinsinden olan tüm menkul sermaye iratlarında olduğu gibi, devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirlerinde de önce indirim oranı uygulanacak, istisna kapsamındakiler için, sonra istisna uygulanacak ve kalan tutar beyan sınırını aşıyorsa, yıllık beyanname verilecektir. Döviz, altına veya başka bir değere endeksli olan devlet tahvilleri ve hazine bonolarının gelirlerine indirim oranı uygulanmayacak, belirtilen tarihler içinde kalanlara istisna uygulanacak, kalan tutar beyan sınırını aşıyorsa, beyan edilecektir.

İndirim oranı, istisna ve beyan sınırı gibi avantajlardan ticari işletme bünyesinde elde edilen iratlar yararlanamayacağından, işletme sahip veya sahipleri ya da işletme ortakları parasal sermayelerinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dışında yatırılmasına yönelik bir

²⁶² GVK, geçici m. 59.

²⁶³ GVK, mükerrer m. 80.

vergi planlaması stratejisini benimsemelidirler. Böylece, bu önemli vergi avantajlarını değerlendirme fırsatını kaçırmamış olacaklardır.

e- Değer artış kazançlarında ve arızı kazançlarda istisnalar

➤ *Değer artış kazançlarında istisnalar:*

Değer artış kazançları²⁶⁴ gerçek kişilerin sermaye varlıklarındaki değer artışını paraya çevirdikleri zaman elde ettikleri kazançlara denilmektedir²⁶⁵. Gelir Vergisi Kanunu'na göre²⁶⁶;

- İvazsız olarak iktisap edilenler ile üç ay süreyle elde tutulan ve Türkiye'de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından²⁶⁷ sağlanan kazançlar;
- Arama, işletme ve imtiyaz haklarının ve ruhsatlarının, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantlarının; sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
- Telif hakları ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,
- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar;
- İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) voli mahalleri ve dalyanların, gayrimenkul olarak tescil edilen hakların ve gemi ve gemi paylarının, iktisap tarihinden başlayarak dört yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

değer artış kazancı sayılmaktadır.

Burada bir noktayı belirtmek gerekir. Hisse senetlerinin üç ay süreyle elde tutulduktan sonra satılması sonucunda elde edilen değer artış kazançları vergilendirilmeyeceğinden, bu hisse senetlerinin iktisap tarihlerinin bilinmesi gerekmektedir. İktisap tarihi, genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarihtir²⁶⁸.

²⁶⁴ Değer artış kazançlarına “sermaye kazançları” da denilmektedir.

²⁶⁵ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 176.

²⁶⁶ GVK, mükerrer m. 80.

²⁶⁷ “Elden çıkarma” deyiimi, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. Bkz. GVK, mükerrer m. 80/f. 2.

²⁶⁸ Ahmet Şanlı, “4783 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerle Değer Artışı Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2003, Sayı: 173, ss. 87-88.

Bir takvim yılı içinde elde edilen değer artış kazançlarının on milyar liralık kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir²⁶⁹.

Faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle yukarıda belirtilen hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ticari kazanç sayılmaktadır²⁷⁰. Bu durumda ise on milyar liralık istisna uygulanmayacaktır.

Aşağıda belirtilen hallerde değer artış kazancı hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir²⁷¹:

- Bireysel bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçıları tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması;
- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen bireysel bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen bireysel işletmenin sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması;
- Kollektif ve adi komandit şirketlerin yukarıdaki şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi.

➤ *Arızı kazançlarda istisnalar:*

Arızı kazançların ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradından farkı devamlılığının bulunmamasıdır. Gelir vergisine tabi arızı kazançlar şunlardır²⁷²:

- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar;
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat;
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar;
- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat;
- Terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen kazançlar.

²⁶⁹ GVK, mükerrer m. 80/f. 3.

²⁷⁰ GVK, mükerrer m. 80/f. 4.

²⁷¹ GVK, m. 81.

²⁷² GVK, m. 82.

İlk dört sırada belirtilen kazançlardan, henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar dışındakilerin on milyar liralık kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

4- GELİR VERGİSİNDE İNDİRİMLER

Gelir vergisindeki “özel indirim”²⁷³ işletmeler açısından değil, esas olarak bireyler açısından uygulanabilir olduğundan burada ele alınmayacaktır. Sakatlık indirimi, işletme sahibinin özürlü olması halinde çok küçük işletmelerde söz konusu olabilir. Bu indirim, çalışma gücünün belli bir kısmını kaybetmiş bulunan kimselerin bazı gelirlerine uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’na göre²⁷⁴, çalışma gücünün en az % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, en az % 60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, en az % 40’ını kaybetmiş olan hizmet erbabı üçüncü derece sakat sayılmaktadır. Aşağıdaki aylık sakatlık indirimi tutarları hizmet erbabının aylık ücretinden indirilir:

- Birinci derece sakatlar için aylık 440.000.000 lira,
- İkinci derece sakatlar için aylık 220.000.000 lira,
- Üçüncü derece sakatlar için aylık 110.000.000 lira.

Sakatlık indirimi önceleri sadece ücret geliri elde edenleri kapsarken, 1998 yılında yapılan değişiklikten sonra kapsamı genişletilmiştir. Buna göre, sakatlık indirimi, mesleki faaliyette (serbest meslek faaliyetinde) bulunan veya basit usulde vergilendirilenlerden tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özörlülerin gelirleri ile bakmakla yükümlü olduğu özörlü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücretlilerin gelirlerine de uygulanmaktadır²⁷⁵.

²⁷³ Ücret gelirlerine uygulanan “özel indirim”, yukarıda belirtilen 4842 sayılı kanun uyarınca, 1.1.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmış olacaktır.

²⁷⁴ GVK, m. 31.

²⁷⁵ GVK, m. 89/3. Bu bent, 89. maddeye 22.7.1998 tarihli, 4369 sayılı kanunla eklenmiştir.

5- GELİR VERGİSİNDE VERGİ TARİFELERİ

Vergi tutarının hesaplanması için matraha uygulanması gereken ölçülere “vergi tarifesı” denilmektedir²⁷⁶. Tarifeyi oluşturan iki unsurdan biri vergi oranı, diğeri ise vergi matrahıdır. Gelir vergisinin “esas tarife”si Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’üncü maddesinde yer almaktadır. Gelir vergisinde bu tarife dışında başka tarifeler de vardır. Örneğın, verginin kaynakta kesilerek alınması (tevkifat veya stopaj) usulünde, çeşitli ödemeler için farklı tevkifat oranları uygulanmaktadır. Verginin tevkifat usulü ile alındığı pek çok durumda, hak sahipleri ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olmadıklarından kaynakta kesilen vergi nihai vergi olmakta ve esas tarifede yer alan oranlar uygulanmamaktadır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu’na kara, deniz ve hava ulaştırma faaliyetinde bulunan ve götürü usulde vergilendirilen dar mükellefler için, bu tarifede yer alan vergi oranlarını ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirme veya bu vergi oranlarının bir katını geçmemek üzere yeni bir tarife tespit etme ve vergilendirmenin usul ve esaslarını belirleme yetkisi verilmiştir²⁷⁷. Ancak, Bakanlar Kurulu, uluslararası ulaştırma işi yapan mükelleflerle ilgili olarak bu yönde bir yetki kullanmamıştır.

²⁷⁶ Halil Nadaroğlu, a.g.e., s. 238; Salih Turhan, a.g.e., s. 52.

²⁷⁷ GVK, m. 103, 3319 sayılı kanunla eklenen fıkra.

BÖLÜM III

KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI

A- GENEL OLARAK

Kurumlar vergisi de gelir vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergiler grubunda yer almaktadır. Geçmişte, kurumların ortaklarının esasen gerçek kişiler olduğu, kurumların kazançlarının da gerçek kişi olan ortakların eline geçtiğinde gelir vergisine tabi tutulacak olması gerekçesiyle gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine ihtiyaç olmadığını savunanlar olmuştur²⁷⁸. Bugün de bu görüşü savunanlar vardır. Ancak, kurumların, kendilerini oluşturan gerçek kişilerin ödeme güçleri toplamından ayrı bir vergi ödeme gücüne sahip olmaları; ortakların sermaye payı miktarı ile sınırlı sorumluluğu, hisse senedi ve tahvil çıkararak sermaye piyasasından kaynak sağlayabilmeleri gibi hukuki ayrıcalıkları; kâr payı dağıtımından önce sermaye ve ücret gelirleri arasında ücret gelirleri lehine bir ayırıma gidilmesi düşüncesi ve son olarak tarh ve tahsilinin kolay olması, gelir vergisinin yanında ayrı bir kurumlar vergisinin de alınmasının gerekçeleri olmuştur. Kurumlar vergisi de bu gerekçelerle vergi sistemlerinin ve yarım yüzyılı aşkın bir süredir de Türk vergi sisteminin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Burada ilginç olan nokta, gerçek kişilerin kurumlar vergisine rağmen şirketleşmeye devam etmeleridir. Dünyada yapılan çeşitli ampirik araştırmalarla da kanıtlanan bu gelişmenin nedeni, bazı yazarlarca kurumlar vergisinin uzun vadede şirket ve şirket ortaklarının üzerinde kalmayarak ileriye, yani müşterilere yansıtılması ile²⁷⁹, diğer bazı yazarlarca ise, kurum statüsünün sağladığı ayrıcalıklarla²⁸⁰ açıklanmaktadır. Gerekçeleri ve varlığına ilişkin tartışmalar bir tarafa, kurumlar vergisi bir işletme vergisi olarak vardır ve işletmelerin vergi planlama stratejilerinde en önemli yeri almaktadır.

Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişiler iken, kurumlar vergisinin mükellefleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılan vergiye tabi kurumlardır. Yıllık safi kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödeyen bu kurumlar kurumlar şunlardır²⁸¹:

1- Sermaye şirketleri: Kurumlar vergisi esas olarak bir sermaye şirketi vergisidir. Diğer bazı kurumların da vergi kapsamına alınmasının nedeni, rekabet eşitliğini sağlama düşüncesidir²⁸². Bunlar, Türk Ticaret kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim,

²⁷⁸ Ayrıntılı tartışmalar için bkz. Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, *a.g.e.*, ss. 371-377.

²⁷⁹ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 259-260.

²⁸⁰ Özhan Uluatam, *a.g.e.*, s. 355.

²⁸¹ KVK, m. 1.

²⁸² Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 260.

eshamli komandit ve limited şirketler ile aynı nitelikteki yabancı kurumlardır. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında sermaye şirketi sayılmaktadır. Bunların yanı sıra, ilgili mercilerden izin alarak Türkiye'de sadece portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükellef yatırım fonları da vergi uygulaması bakımından, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulmuş yatırım fonu olarak kabul edilmektedir²⁸³.

2-*Kooperatifler*: Kooperatifler, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na ya da özel kanunlarına göre kurulan tüketim, üretim, kredi, satış, yapı ve diğer kooperatifler ile aynı nitelikteki yabancı kooperatiflerdir²⁸⁴.

3- *İktisadi kamu müesseseleri*: İktisadi kamu müesseseleri, Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idare ve müesseselerine ait veya bağlı olup, devamlı faaliyette bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir. İktisadi kamu müesseselerinin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilen bir görev olması, tüzel kişiliklerinin bulunmaması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez²⁸⁵.

4- *Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler*: Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup, iktisadi kamu müesseseleri ile ilgili şartları taşıyan işletmeler ve aynı nitelikteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir²⁸⁶.

5- *İş ortaklıkları*: Yukarıda belirtilen kurumların kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan vergi dairesinden bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenlerdir²⁸⁷. İş ortaklıkları adi şirket (adi ortaklık) mahiyetinde olup, tüzel kişilikleri bulunmamaktadır.

²⁸³ KVK, m. 2.

²⁸⁴ KVK, m. 3.

²⁸⁵ KVK, m. 4.

²⁸⁶ KVK, m. 5.

²⁸⁷ KVK, mükerrer m. 6.

B- KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ

1- KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ ERTELEMESİ YOLLARI

Kurumlar vergisinde vergi planlaması aracı olarak kullanılabilecek çeşitli vergi erteleme yolları bulunmaktadır. Bu yollar, finansman fonu, AR-GE vergi erteleme ve sigorta teknik ihtiyatlarına ilişkin geçici gider indirimi yollarıdır.

a)- Finansman Fonu

Finansman fonu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan mükerrer 8. maddesinde yer almakta idi. Bu madde yürürlükten kaldırılmış olmakla beraber, 1.1.1999 tarihinden önce yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırım harcamaları için finansman fonu uygulaması devam etmektedir.

Finansman fonu ile ilgili kanun hükümleri şöyledir:

“Sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanılmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla aşağıdaki şartlarla finansman fonu ayrılarak safi kurum kazancından indirebilirler.

- 1- Ayrılacak finansman fonu Kurumlar Vergisi matrahının % 25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.
- 2- Finansman fonunun T.C. Merkez Bankası'nda açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet tahvili hesabına yatırılması mecburidir.
- 3- T.C. Merkez Bankası'nda açılacak hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilâtı'nca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.
- 4- Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.”.

Görüldüğü gibi, finansman fonu sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yararlandığı bir vergi erteleme kurumudur. Finansman fonunun karşılığı kadar olan tutarın T.C. Merkez Bankası'na yatırılması nedeniyle, başlangıçta işletme için bir nakit sıkıntısı doğsa da, yatırım

yapıldıkça çekiş belgelerine dayanılarak çekiş yapılabileceğinden bu sorun aşılabilmekte ve finansman fonu yatırımların finansmanını sağlayan önemli bir kaynak oluşturmaktadır²⁸⁸.

Kanuna göre, anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler, yatırım fonları ve kooperatifler finansman fonu ayırabilmekte; bunların dışında kalan kurumların ise böyle bir hakkı bulunmamaktadır.

b)- AR-GE Vergi Ertelemesi

Gelir vergisinde olduğu gibi, kurumlar vergisine tabi işletmelerin de araştırma ve geliştirme harcamaları ile ilgili olarak bir vergi erteleme imkânından yararlanmaları mümkündür. Kurumlar vergisine tabi işletmeler, yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek şartıyla ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin % 20'sini üç yıl süre ile faizsiz olarak erteletebilmektedirler. Ertelenen bu vergi, üç yıl içinde kurumlar vergisinin taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir²⁸⁹.

AR- GE faaliyetlerinin teşviki için çıkarılan 4491 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda, üniversiteler, araştırma kuruluşları ve üretim sektörlerinin işbirliğinin sağlanması yoluyla ülke sanayiinin uluslararası düzeyde rekabet gücünün artırılması ve ihracata yönelik bir yapıya kavuşturulması; teknolojik bilgi üretiminin ve yeni üretim yöntemlerinin geliştirilmesi; ürün kalite ve standardının yükseltilmesi ve teknoloji yoğun üretimin ve girişimciliğin desteklenmesi amacıyla teknoloji geliştirme bölgelerinin kurulması öngörülmektedir. Teknoloji geliştirme bölgesinin işletilmesinden, anonim şirket olarak kurulan bir yönetici şirketin sorumlu olacağı aynı kanunun 3. maddesinde belirtilmektedir. Yine anılan kanuna göre, yönetici şirket kanun kapsamında yer alan faaliyetler dolayısıyla vergi, resim ve harçlardan muaftır. Teknoloji geliştirme bölgesinde yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan işletmelerin, bu bölgedeki yazılım ve AR- GE'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, faaliyete geçtikleri tarihten itibaren 5 yıl süreyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bakanlar kuruluna bu süreyi 10 yıla kadar çıkarma yetkisi verilmiştir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgesinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve diğer AR- GE çalışanlarının görevleri dolayısıyla aldıkları ücretler, bölgenin kuruluş tarihinden itibaren 10 yıl süre ile her türlü vergiden istisna edilmiştir²⁹⁰.

²⁸⁸ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 363.

²⁸⁹ KVK, m. 14/1-6-3.

²⁹⁰ Levent Gençyürek, "AR-GE Harcamalarında Bulunan Mükelleflere Sağlanan Yeni Kolaylıklar", *Yaklaşım*, Yıl: 9, Sayı: 106, Ekim 2001, s. 93- 94.

c)- Sigorta Teknik Karşılıkları

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıkların kazançtan gider olarak indirilmesi kabul edilmiştir. Ancak, hayat sigorta şirketlerinde, matematik karşılıklardan, temettü ve faizleri vergiden istisna edilmiş bulunan menkul kıymetlere yatırılan kısma ilişkin faizler gider olarak kabul edilmemektedir.

Sigorta teknik karşılıkları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda²⁹¹ indirilecek giderler arasında yer almakla beraber, bir bilanço döneminde ayrılan teknik karşılıkların ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmeleri zorunluluğunun bulunması, bu uygulamayı bir vergi erteleme kurumu haline dönüştürmektedir.

Muallâk hasar karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları ve hayat sigortaları matematik karşılıklarından oluşan sigorta teknik karşılıkları bilanço gününde geçici pasif hesaplara geçirilerek aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde hasılatlardan indirilir:

1- Muallâk hasar karşılıkları:

Bunlar, tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş fiili tazminat bedellerinden veya bu hesap yapılmamışsa tazminatın ve tazminat ile ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutardır.

Muallâk hasar karşılıkları cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş iki tür gider kaleminden oluşmaktadır. İlki, gerçekleşmiş ve tutarı kesin olarak tespit edilmiş hasarların giderleri; ikincisi ise, gerçekleşmiş ancak tutarı kesin olarak tespit edilememiş hasarların giderleri²⁹².

2- Kazanılmamış prim karşılıkları:

4962 sayılı kanunla, 7.8.2003 tarihinde değişmeden önceki adı “cari muhataralara mahsus ihtiyatlar” olan kazanılmamış prim karşılıkları, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden komisyonlar düşüldükten sonra bulunan tutarın, gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından reasürör payının düşülmesinden sonra kalan kısmıdır. Ancak bu tutar nakliyat emtea sigortalarında yıllık primin komisyon

²⁹¹ Sigorta teknik karşılıkları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin birinci fıkrasının 4 numaralı bendinde düzenlenmiştir. Bu bentte, 7.8.2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 16. maddesi ile bazı değişiklikler yapılmıştır. Değişiklikten önce, sigorta teknik ihtiyatları; “muallâk hasarlara mahsus tazminat karşılıkları”, “cari muhataralara mahsus ihtiyatlar” ve “hayat sigortaları riyazi ihtiyatları” şeklinde adlandırılmışken; sözkonusu kanun ile “muallâk hasar karşılıkları”, “kazanılmamış prim karşılıkları” ve “hayat sigortaları matematik karşılıkları” şeklinde yeniden adlandırılmışlardır. Ayrıca bent hükmünde de bazı değişiklikler yapılmıştır. Yukarıda yer alan açıklamalar değişiklikten sonraki durumu yansıtmaktadır.

²⁹² A. Bülent Kayacan, “Sigorta Teknik Karşılıklarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 17, Sayı: 194, Ekim 1997, s. 121.

düşüldükten sonra kalanının % 25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir. Sigorta şirketleri bir yıldan uzun süreli hayat sigortaları ile deprem teminatları dışındaki taahhütleri için cari rizikolar karşılığı ayırmak zorundadırlar²⁹³.

Kazanılmamış prim karşılıkları, sigorta poliçelerinin süreleri ile faaliyet dönemi süresinin birbirine uygun olmaması halinde ortaya çıkmaktadır. Sigorta işleminin yıl içinde herhangi bir günde yapılması halinde, bir sonraki yıla isabet eden süre nedeniyle primin bu süreye uygun kısmı diğer yıla sarkar ve ertesi yıla sarkan süreler için faaliyet dönemi içinde elde edilen prim tutarından belli bir kısmının, cari yıla değil, gelecek faaliyet dönemine ait olduğu kabul edilmektedir. İşte bu tutarın içinde bulunulan faaliyet dönemi sonunda karşılık olarak ayrılması kazanılmamış prim karşılığını²⁹⁴ meydana getirir²⁹⁵.

“Karşılık” olarak nitelendirilmesine rağmen yapılan işlem, esas olarak muhasebedeki dönemsellik ilkesine göre, gelecek hesap dönemine ait gelirin cari hesap dönemi gelirinden ayrılmasıdır. Bir başka deyişle, sigorta şirketlerinin alacak ve borçlarının değerlendirme günündeki değerlerine indirgenmesidir. Bu hesap kaleminin muhasebedeki karşılığı “gelecek dönem hasılatı”dır²⁹⁶.

3- Hayat sigortaları matematik karşılıkları:

Hayat sigortalarında matematik karşılıklar her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Hayat branşında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri, sigortalılara karşı gelecekteki yükümlülüklerinin bilanço tarihindeki peşin değerini gösteren hayat sigortaları matematik karşılıklarını, Hazine Müsteşarlığı'na uygun görülen aktüerya hesaplarına göre, yürürlükte olan poliçeler üzerinden hesaplamak zorundadırlar²⁹⁷.

Ayrıca, 28.3.2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nun geçici 1. maddesinde, bu kanunun yayımı tarihinden önce, hayat branşında faaliyet gösteren ve yeni poliçe akdetme yetkisi olan sigorta şirketlerinin, kanunun yayımı tarihinden itibaren beş yıl içinde başvurmak ve öngörülen şartları yerine getirmekle emeklilik şirketine dönüşecekleri belirtilmektedir. Bu durumda, hayat sigorta şirketleri “sigorta şirketi” statüsünden “ emeklilik şirketi” statüsüne geçmiş olacaktırlar.

²⁹³ 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu'nun 25. maddesi hükmü ve Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Kuruluş ve Çalışma Esasları Yönetmeliği'nin 23. maddesi hükmü uyarınca.

²⁹⁴ Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, 7.8.2003 tarihli, 4962 sayılı kanunla değişmeden önce, “kazanılmamış prim karşılığı” yerine “cari muhataralara (risklere) mahsus ihtiyat” deyimi yer almakta idi.

²⁹⁵ A. Ercan Alptekin, “Sigorta Teknik İhtiyatları”, **Yaklaşım**, Yıl:10, Sayı: 109, Ocak 2002, s. 64.

²⁹⁶ A. Bülent Kayacan, “Sigorta Teknik Karşılıklarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, s. 120.

²⁹⁷ A. Ercan Alptekin, **a.g.e.**, s. 65.

2- KURUMLAR VERGİSİNDE GİDER İNDİRİMLERİ

Kurum kazancının vergiye esas olacak safi tutarı hesaplanırken öncelikle ticari kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun indirilmesine izin verdiği, yukarıda belirtilen giderler indirilir²⁹⁸. Daha sonra, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde sayılan kurumlara özgü giderler ayrıca indirilir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, kurum kazancının safi tutarının hesaplanmasında indirilmesine izin verdiği bu giderler şunlardır:

1- Hisse senetleri ve tahvillerin ihraç giderleri:

Bu giderler, hisse senetleri ve tahvillerin kâğıt ve basım giderlerini; mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini; damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen diğer harç ve resimleri; ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları; hisse senetleri ve tahvillerin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzeyen diğer her türlü giderleri kapsamaktadır.

2- Kuruluş ve örgütlenme giderleri:

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, Vergi Usul Kanunu'nun 282. maddesinde, kurumun tesis olunması, yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı şekilde genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet elde edilmeyen giderler olarak tanımlanmaktadır.

Kuruluş ve örgütlenme giderleri, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 24.04.1974 tarih ve 182/214-2 sayılı kararında ayrıntılı olarak sınıflandırılmıştır. Anılan karara göre bu giderler şunlardır²⁹⁹:

➤ İşletmenin kuruluşu sırasında yapılan kuruluş giderleri:

- İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporunun hazırlanması ile ilgili giderler;
- Şirket esas sözleşmesinin düzenlenmesi için yapılan giderler;
- Kuruluş için yapılan seyahat giderleri;
- Ayni sermaye konulması halinde, ilgili iktisadi kıymetlerin ekspertizine ait giderler;
- Kuruluş genel kurulu toplantısı için yapılan giderler;
- Hisse senedi ihraç giderleri:
 - ✓ Hisse senedi basımı giderleri;
 - ✓ Mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderleri;
 - ✓ Damga vergisi;
 - ✓ İhraç dolayısıyla ödenen harç ve resimler;
 - ✓ Açıklama ve broşür giderleri, ilan ve reklam giderleri;
 - ✓ Hisse senetlerinin satışı için ödenen komisyonlar;

²⁹⁸ Bu giderler, yukarıda da belirtildiği gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun, 40. maddesinde sayılmıştır.

²⁹⁹ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, ss. 653-655.

- ✓ Hisse senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderler.
- Diğer kuruluş giderleri.
- *İşletmenin faaliyeti sırasında yapılan kuruluş giderleri:*
 - Esas sermayenin arttırılması için yapılan giderler (hisse senedi ihraç giderleri dahil);
 - Tahvil ihraç giderleri:
 - ✓ Tahvil ihracına karar vermek için yapılan genel kurul toplantısı giderleri;
 - ✓ Genel kurul kararının tescil ve tasdik giderleri;
 - ✓ Tahvillerin kâğıt ve basım giderleri;
 - ✓ Tahviller için ödenen damga vergisi;
 - ✓ Açıklama, broşür ve reklâm giderleri;
 - ✓ Bankalara ödenen satış komisyonları;
 - ✓ Tahvil sahipleri genel kurulu toplantısı giderleri;
 - ✓ Başabaşın altında satış halinde verilen primler.
 - Açılan yeni şubeler için yapılan giderler;
 - Faaliyetin genişletilmesi veya değiştirilmesi için yapılan giderler.
- *Örgütlenme giderleri:*
 - İşletmenin hukuki kuruluşunu tamamlamasından normal faaliyetine başlamasına kadar yapılan genel yönetim gideri niteliğindeki giderler;
 - İşçi ve personelin sağlanması ve eğitimi için yapılan giderler;
 - Tecrübe imâlatı giderleri;
 - Reklam ve tanıtım giderleri,
 - Kuruluş döneminde yapılan genel yönetim giderleri niteliğindeki giderler.

İşletmeler, kuruluş ve örgütlenme giderlerini yapıldığı yılda zarar yazabilecekleri gibi, bu yolu tercih etmeyip aktifleştirebilirler de. İkinci yol, yani aktifleştirme tercih edilirse, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin tamamının aktifleştirilmesi zorunludur³⁰⁰. Bununla birlikte, ilk kuruluş sırasında, faaliyete geçmeden önce yapılan genel yönetim giderlerinin aktifleştirilebileceğinin idarece kabul edilmesi halinde, bu giderlerle diğer kuruluş ve örgütlenme giderlerinin ayrı olarak dikkate alınması uygun olacaktır. Bir başka deyişle, bir işletme ilk kuruluş sırasında genel yönetim giderlerini zarar yazmasına rağmen, diğer kuruluş ve örgütlenme giderlerini dilediği takdirde aktifleştirebilmelidir³⁰¹. Ayrıca, yıllar

³⁰⁰ A.e., s. 655.

³⁰¹ Bu görüş için bkz. Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1997, s. 315.

bakımından da farklı bir tercih yapılamaz ve aktifleştirme yolu seçildiği zaman, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin normal itfa süresi olan beş yıl içinde eşit tutarlarla zarar yazılması gerekir. Giderlerin aktifleştirilmesinden sonra bu usulden geri dönülerek kalan kısmın bir defada zarar yazılması da mümkün değildir³⁰².

3- Genel kurul toplantıları için yapılan giderlerle birleşme, fesih ve tasfiye giderleri:

Genel kurul, belli şartlarda, resmi memur gözetiminde toplanarak belli kararlar alabilen, bütün ortakların katılabildiği organ olarak tanımlanabilir. İşte, genel kurul toplantıları için yapılan, ortak ve hissedarların toplantıya çağrılmaları ile ilgili posta ve ilan giderleri, toplantı salonunun kira gideri ve benzeri giderler kurum kazancından gider olarak indirilebilmektedir³⁰³.

Birleşme ve devir hallerinde, gerek birleşen (devrolan), gerekse birleşilen (devralan) işletmeler çeşitli giderler yapmaktadırlar. Bu giderlerden, birleşilen (devralan) işletme tarafından yapılanlar kuruluş ve örgütlenme gideri sayılır. Bu durumda, birleşme ve devir giderleri, birleşme ve devir nedeniyle infisah eden işletmelerdeki giderlerden ibaret olmaktadır³⁰⁴.

4- Sigorta teknik karşılıkları

Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait karşılıklar, sadece sigorta şirketlerinin kurum kazançlarından indirilebilen giderlerdir. Bu giderlerin niteliği ve diğer hususlar yukarıda “vergi ertelemesi” kapsamında incelenmiştir.

5- Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı:

Eshamlı komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından komandite ortaklara düşen pay çıkarıldıktan sonra kalan tutardır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesine göre, komandite ortakların şirket kazancından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi olmamaları gerekir³⁰⁵.

6- Bağış ve yardımlar:

Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar tarafından;

-Genel bütçeye dahil dairelere,

-Katma bütçeli idarelere,

-İl özel idarelerine,

³⁰² A.e., s. 315.

³⁰³ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 2, s. 1333.

³⁰⁴ Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 317.

³⁰⁵ A.e., s. 320.

- Belediyelere ve köylere,
 - Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
 - Kamuya yararlı sayılan derneklere,
 - Bilimsel araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara,
- makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımları toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı gider olarak indirilebilmektedir.

Ancak yukarıda belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu (yurtlarda; genel olarak yüz yatak kapasitesinden, kalkınmada öncelikli yörelerde ise elli yatak kapasitesinden az olmamak şartıyla) inşası için yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü parasal ve ayni bağış ve yardımların tamamının ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmektedir³⁰⁶.

7- Geçmiş yıl zararları:

Gelir vergisinde olduğu gibi, kurumlar vergisinde de geçmiş yıl zararlarının mahsubuna izin verilmektedir. Geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar, her yılın zararı kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir.

Mahsup imkânı sadece yurt içi zararlara değil, yurt dışı zararlara da tanınmıştır. Kanunda belirtilen şartlara³⁰⁷ uyulması halinde, bu imkândan yararlanılabilmektedir.

8- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları:

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarının, bazı islâm ülkeleri tarafından finanse edilen krediler karşılığında bu kuruluşlara ödenen kâr paylarını kapsadığı, Kanun gerekçesinde ve 20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilmektedir. Daha sonra, Maliye Bakanlığı, çıkardığı 22 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği³⁰⁸ ile bu hükmün uygulama alanını daha geniş yorumlamış ve anonim şirketler tarafından çıkarılacak kâr ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr paylarının da gider yazılmasını kabul etmiştir³⁰⁹.

³⁰⁶ Yukarıda, gelir vergisinde vergi planlaması araçlarının incelenmesi sırasında belirtildiği gibi, bazı basın-yayın kuruluşlarının öncülüğünde okul ve öğrenci yurtlarının depreme karşı güçlendirilmesi kampanyasının başlamasını da teşvik eden bu tam indirim imkânı, 9.4.2003 tarihli ve 4842 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"un 10. maddesi ile tanınmıştır. Daha sonra, 7.8.2003 tarihli, 4962 sayılı kanunla sağlık tesislerine, yani hastaneler vb. ne yapılan bağış ve yardımlar da indirim kapsamına alınmıştır.

³⁰⁷ Bu şartlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin, birinci fıkrasının, 7. bendinin, 2., 3. ve 4. fıkralarında yer almaktadır.

³⁰⁸ Bu tebliğ, 25. 7. 1981 tarihli ve 17411 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰⁹ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 2, s. 1410.

Son olarak, 1. 1. 1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan bir kanun değişikliği ile³¹⁰ özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları da kurum kazancından indirilecek giderler kapsamına alınmıştır. Düzenlemenin amacı, özellikle islâm ülkeleri kurum ve vatandaşlarının özel finans kurumlarında hesap açtırmalarını teşvik etmek ve böylece Türkiye’ye döviz kazandırmaktır³¹¹.

Kurum kazancının tespitinde indirilecek giderlerin iyi bilinmesi kadar, hangi giderlerin indirilemeyeceğinin de doğru tespit edilmesi, işletmelerde etkin bir vergi planlaması açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü, kanunen kabul edilmeyen gider indirimi, vergi ziyana yol açması dolayısıyla vergi suçu oluşturan, bu nedenle de vergi planlaması kapsamına girmeyen bir işlemdir. Bu bakımdan, vergi planlamasının oluşturulmasında ve uygulanmasında, birer vergi avantajı olan indirilecek giderler kadar, deyim yerinde ise, bir “negatif avantaj” niteliğindeki kanunen kabul edilmeyen giderlerin de göz önüne alınması zorunludur.

Kurum kazancından indirilmesine izin verilmeyen giderler şunlardır³¹²:

1- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler:

Öz sermaye aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktır³¹³. İhtiyatlar ve kâr da öz sermayenin unsurlarıdır. 1 No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan ayrıntılı bilançonun “III ÖZ KAYNAKLAR” başlıklı bölümünde öz sermaye unsurları şu şekilde gösterilmektedir:

A- Ödenmiş Sermaye

- 1- Sermaye
- 2- Ödenmemiş Sermaye (-)

B- Sermaye Yedekleri

- 1- Hisse Senedi İhraç Primleri
- 2- Hisse Senedi İptal Kârları
- 3- M.D.V. Yeniden Değerleme Artışları
- 4- İştirakler Yeniden Değerleme Artışları
- 5- Sermaye Yedekleri

C- Kâr Yedekleri

- 1- Yasal Yedekler
- 2- Statü Yedekleri

³¹⁰ 3239 Sayılı Kanun.

³¹¹ Şükrü Kızılot, a.g.e., s. 1411.

³¹² KVK, m. 15.

³¹³ Vergi Usul Kanunu’nun 192. maddesinin 4. fıkrasına göre, “aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (öz sermayeyi) teşkil eder”.

3- Olağanüstü Yedekler

4- Diğer Kâr Yedekleri

5- Özel Fonlar

D- Geçmiş Yıllar Kârları

E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)

F- Dönem Net Kârı (Zararı)

Kanun, bu öz sermaye unsurları üzerinden faiz ödenmesini veya hesaplanmasını yasaklamaktadır. Eğer bu öz sermaye kalemlerinin herhangi biri üzerinden faiz ödenir veya hesaplanır ve bu faiz gider kaydedilirse, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmesi gerekecektir.

Genel kurul, cari dönem kârının ya da geçmiş yıllara ait olağanüstü ihtiyatların dağıtılmasına karar vermiş olsa ve dağıtım için tarih belirlese bile, dağıtımın bu tarihte yapılmaması, yine de faiz hesaplanmasını gerektirmemektedir. Bununla beraber, dağıtımın yapılması gereken tarih itibarıyla temettü alacaklarının ortak cari hesaplarına virman edilmesinin, bu alacakları öz sermaye unsuru olmaktan çıkararak borç haline getireceği ve örtülü sermaye şartlarının bulunmaması kaydıyla, bu borçlara emsaller düzeyinde yürütülecek faizin gider kaydedilebileceği ifade edilmektedir³¹⁴.

2- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, yasal işlem ve sözleşmelerin kötüye kullanılması yoluyla yapılan ve kanuna karşı hilenin bir türü olan peçeleme işlem ve sözleşmelerinin³¹⁵ iki özel örneğine yer verilmiştir. Bunlardan biri "örtülü sermaye" diğeri ise "örtülü kazanç dağıtımı"dır.

Örtülü sermaye, şirketin öz sermayeye dahil olması gereken kaynakları, ortaklardan ya da devamlı ve sıkı bir iktisadi ilişki içinde bulunduğu gerçek veya tüzel kişilerden alınmış borç gibi göstererek, bunlar üzerinden ödediği veya hesapladığı faizleri kurum kazancından gider olarak indirmesi halinde söz konusu olmaktadır³¹⁶.

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için kaynaklara ihtiyaç duydukları bilinmektedir. Bu kaynaklar, öz kaynaklar olabildiği gibi, yabancı kaynaklar da olabilir. İşte, örtülü sermaye kaynak kullanım tercihinin yabancı kaynak, yani borçlanmadan yana kullanıldığı noktada ortaya çıkar.

³¹⁴ Bu görüş için bkz. Mehmet Maç, a.g.e., s. 614.

³¹⁵ Peçeleme işlem ve sözleşmelerinden yukarıda Bölüm I, A'da söz edilmiştir.

³¹⁶ Mualla Öncel, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü yayını, Ankara, 1978, s. 173.

İşletmeler, kendilerine borç veren gerçek ve tüzel kişilere yaptıkları faiz, vade farkı, kur farkı ödemeleri ile diğer bazı giderleri kazançlarından indirebilirler. İşletme, hukuki yapısı uygun olduğu takdirde, sadece üçüncü kişilerden değil, kendi ortaklarından da borçlanabilir. Kurumun ortağından sermaye almak yerine borç almayı tercih etmesinin nedeni, faizler üzerindeki vergi yükünün kurum kazançları üzerindeki vergi yükünden daha az olduğu düşüncesidir³¹⁷. Örneğin, anonim şirket, limited şirket gibi sermaye şirketlerinde durum böyledir. Ancak, işletme öz sermayeye dahil olması gereken fonları ortaklarından aldığı borç gibi gösterdiğinde bu borçlara “örtülü sermaye” denir. Bu nedenle, öz sermayenin cüzü sayılan bu borçlar üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kazançtan gider olarak indirilmesi de kabul edilmemektedir³¹⁸. Başka bir deyişle, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler indirilecek gider olarak kabul edilmediği için, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler de indirilecek gider olarak kabul edilmemektedir³¹⁹.

Türk Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15. maddesinin 2. bendinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancından gider olarak indirilemeyeceği belirtildikten sonra, 16. maddede de “örtülü sermaye” kavramının tanımı yapılmıştır. Bu maddeye göre;

“Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkûr istikrazlar örtülü sermaye sayılır”.

Bu durumda, işletmenin aldığı borçların örtülü sermaye sayılması şu şartlara bağlıdır:

- Borç alan işletme ile borç veren gerçek veya tüzel kişi arasında dolaysız yani doğrudan veya dolaylı bir şirket (ortaklık) ilişkisinin, böyle bir şirket ilişkisi yoksa, devamlı ve sıkı bir ekonomik ilişkinin varlığı;
- Alınan borçların işletmede devamlı olarak kullanılması. (Borçların uzun vadeli olması devamlılığın göstergelerindendir.);
- Alınan borçlarla işletmenin öz sermayesi arasındaki oranın emsali kurumlarınkine göre bariz bir fazlalık göstermesi.

³¹⁷ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001, s. 321.

³¹⁸ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, s. 456. Örtülü sermaye kavramının karşılığı olarak İngilizce’de “**thin capitalisation**” (zayıf kapitalizasyon) kavramı kullanılmaktadır. Bkz. a.e., s. 35; 102 ve David W. Williams, **EC Tax Law**, s. 161.

³¹⁹ H. Hüseyin Savaş, “Örtülü Sermayede Borçlanma, Kur Farkı, Tahvil İhracı ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 77, Mayıs 1999, s. 156.

Örtülü sermayeden söz edilebilmesi için bu şartların topluca varlığı zorunlu olmakla birlikte, örtülü sermayenin kanunen kabul edilmeyen gider olması için, üzerinden faiz hesaplanarak kazançtan indirilmiş olması zorunludur.

Bu konu ile ilgili olarak değinilmesi gereken diğer bir konu kur farklarının örtülü sermaye ile ilişkisidir. Bir görüşe göre, yukarıda belirtilenlere döviz cinsinden borçlanan bir işletme, bu borçlar üzerinden faiz hesaplamasa bile, milli para değerindeki düşüşler nedeniyle borç verenler kur farkı kadar bir gelir elde etmiş olduklarından bu kur farkı da faiz olarak kabul edilmeli ve gider kaydedilmesine izin verilmemelidir. Daha makul görünen bir başka görüş ise, kanun hükmünün açık olduğu, örtülü sermaye ile ilgili maddelerde “faiz” kelimesi açıkça ifade edildiği halde, “kur farkı” deyimine hiç yer verilmemesi nedeniyle kur farklarının örtülü sermaye kapsamı dışında tutulduğu yönündedir³²⁰.

İşletmeler, vergi planlama stratejileri çerçevesinde, yabancı kaynaklara başvururken bu durumu gözönüne alarak döviz cinsinden borçlanır ve borçlar üzerinden ayrıca faiz hesaplamazlarsa, bir vergi avantajından yararlanmış olacaklardır.

3- Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançlar:

Şirketlerin varlığının ana nedeni, sağladıkları kazançları ortak veya sahiplerine dağıtmaktır. Bir başka deyişle, kazancın ortaklara aktarılması esastır³²¹. Ancak, şirketler zaman zaman, şirket bünyesinde kalması gereken bir kazancı da, vergi matrahının azalmasına yol açacak şekilde, şirketin ilişkide bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere aktarabilmektedirler. Peçeleme işlemlerinin örtülü sermaye gibi bir başka türü olan bu işlem, literatürde, “örtülü kazanç dağıtımı” olarak adlandırılmaktadır³²². Türk Kurumlar Vergisi Kanunu kurum

³²⁰ Kur farkları ve örtülü sermaye ilişkisi konusunda, kur farklarının faiz olarak kabul edilemeyeceği görüşü yönünde bkz. Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, s. 548- 549; Mehmet Maç, “Ortağın Şirkete Dövizli Borç Vermesi (Kur Farklarının Örtülü Sermaye Faizi Sayılmayacağı), **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 11, Sayı: 56, Temmuz- Ağustos- Eylül 2001, s. 141- 147; Mehmet Maç, “Ortağın Şirkete Dövizli Borç Vermesi Hakkında Detaylı Bir Mukteza ve Görüşlerimiz”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 245, Ocak 2002, s. 19- 23; Mesut Koyuncu, “Yabancı Para Cinsinden Borçlanmalar ve Örtülü Sermaye”, **Mükelefin Dergisi**, Sayı: 109, Ocak 2002, s. 37- 41; Mesut Koyuncu, “Kur Farkı Faiz Değildir Ancak Örtülü Sermaye Niteliğindeki Borçlanmalarla İlgili Kur Farkları Gider ve Maliyet Unsuru Olarak Kabul Edilemez”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002, s. 81- 85; F. Rıfat Ortaç, “Örtülü Sermaye Uygulaması Bakımından, Kur Farkının Faiz Sayılmayacağı ve Gider Yazılabileceği”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 111, Mart 2002, s. 12- 15; Mahmut Sekdur, “Kur Farkı ve Örtülü Sermaye Tartışmasında Farklı Bir Boyut”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 107, Kasım 2001, s. 206- 210.

Kur farklarının örtülü sermaye oluşumunda faiz olarak kabul edilmesi gerektiği görüşü yönünde bkz. Yafes Pehlivan, “Kur Farkları ve Örtülü Sermaye İlişkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 170, Kasım 2002, s. 102- 109; Eren Yeşilyurt, “Kurumların Örtülü Sermaye Niteliğindeki Dövizli Borçlanmalarında Hesaplanan Kur Farkları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 157, Ekim 2001, s. 74- 78; Hasan Yalçın, “Ödünç Para Verme İşlemlerinin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından İncelenmesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 49, Ocak 1997, s. 89- 91; Muhittin Gündoğdu, “Örtülü Sermaye Müessesesi, Borçlanmanın Döviz Üzerinden Yapılması Durumunda Ortaya Çıkan Kur Farkına İlişkin Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 15, Sayı: 100, Ocak 1997, s. 78- 84.

³²¹ Yılmaz Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1997, s. 372.

³²² Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, s. 184.

kazancının tespitinde sermaye şirketlerince yapılan ve kanunun “örtülü kazanç dağıtımı” olarak nitelendirdiği ödemelerin de kurum kazancına dahil olduğunu kabul etmektedir. Sermaye şirketlerinin elde ettiği kazançların, önce kurumlar vergisine, ortaklara dağıtıldıkları zaman da ayrıca gelir vergisine tabi tutulması kurum kazançları üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır. Şirketlerin bu yükü azaltmak üzere başvurdukları yollardan biri de hayali bazı giderler yaratarak kazancın bir kısmını vergisiz yoldan ortaklara aktarmak, yani örtülü kazanç dağıtmaktır³²³.

Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların, kanunen kabul edilmeyen gider sayılmasının temel dayanağı, şirketin mal varlığı ile ortakların mal varlığının birbirinden ayrı olmasıdır. İşte, örtülü kazanç dağıtıldığında, şirketin mal varlığından ortakların mal varlıklarına haksız bir transfer yapılmış olmaktadır³²⁴.

Örtülü kazanç dağıtımı konusu, “transfer fiyatlaması” kavramı ile ilişkilidir. Hatta Batı ülkelerinde örtülü kazanç ile ilgili düzenlemeler “transfer fiyatlaması” (“**transfer pricing**”) adı altında yapılmakta; örtülü kazanç da “emsallere uygunluk ilkesi” (“**arm’s length principle**”) olarak ifade edilmektedir³²⁵.

İktisat, siyaset bilimi, işletme, muhasebe ve vergicilik disiplinlerinin alanına giren çok boyutlu bir kavram olan transfer fiyatlaması³²⁶, bir ticari işletmenin bölümleri arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyatlama politikasını ifade etmektedir³²⁷. Bir diğer tanıma göre ise, “transfer fiyatlaması, bağlı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların serbest piyasada aynı veya benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında karşılaştırılabilir fiyatlarla göre önemli derecede farklılık göstermesidir”³²⁸. Transfer fiyatlaması örtülü kazanç dağıtımı yollarından sadece biridir³²⁹. Başka bir deyişle, transfer

³²³ Mualla Öncel, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, s. 1.

³²⁴ Mehmet Korkusuz, “Son Düzenlemeler Işığında Örtülü Kazanç Aktarımının Yeniden Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 78, Haziran 1999, s. 52.

³²⁵ Kavramların İngilizce karşılıkları için bkz. Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, s. 35; David W. Williams, **EC Tax Law**, s. 147; J.A. Kay, M.A. King, **The British Tax System**, Fifth Edition, Oxford University Press, 1991, s. 205; Michael Smith, “Ex Ante and Ex Post Discretion over Arm’s Length Transfer Prices”, **The Accounting Review**, Vol. 77, No. 1, January 2002, p. 161- 184; “**Arm’s length principle**” karşılığı olarak “emsallere uygunluk ilkesi” deyimini kullanımı için bkz. Tuncay Kapusuzoğlu, **Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003, s. 164- 170.

³²⁶ Yenal Öncel, “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Kırkbirinci Seri, Yıl: 2002, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, İstanbul, 2003, s. 2.

³²⁷ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Nedir ?”, **Vergi Dünyası**, Yıl:18, Sayı: 205, Eylül 1998, s. 55.

³²⁸ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul 1995, s. 292.

³²⁹ Selçuk Yücel, Hayrettin Turan, **Dar Mükellef Kurumlar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, (t.y.), s. 124.

fıyatlandırması örtülü kazanç dağıtımının özel bir türü olarak ortaya çıkmıştır. Bu konu ileride, uluslararası vergi planlaması sorunları kapsamında incelenecektir..

Örtülü kazanç dağıtımı, sermaye şirketlerinin bünyelerinde oluşan kârları vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde, alım- satım bedeli, faiz, kira, komisyon, ücret ve benzeri adlar altında ortaklarına, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişilere, yönetimi, denetimi veya sermayesi bakımlarından bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişilere aktarmaları olarak tanımlanmaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili yasal düzenlemenin amacı, kurum kazancının çeşitli yollarla aşındırılmasının önlenmesidir³³⁰.

Türk Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 3. bendinde, sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların gider olarak indirilemeyeceği belirtildikten sonra, kanunun 17. maddesinde “örtülü kazanç” kavramı açıklanmıştır. Bu maddeye göre;

“Aşağıdaki hallerde, kazanç tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılır:

- 1- Şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa;
- 2- Şirket, 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük bedeller üzerinden kiralama veya kiraya verme muamelelerinde bulunursa;
- 3- Şirket, 1 numaralı fıkra yazılı kimselerle olan münasebetlerinde emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek veya düşük faiz ve komisyonlarla ödünç para alır veya verirse;
- 4- Şirket, ortaklarından veya bunların eşleri ile usul ve furuundan ve 3'üncü dereceye kadar (dahil) kan ve sıhri hısımlarından şirketin idare meclisi başkan veya üyesi, müdürü veya yüksek memuru durumunda bulunanlara emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek aylık, ikramiye, ücret verir veya benzeri ödemelerde bulunursa.”.

Örtülü kazanç dağıtımı konusunda tartışmalı olan bir konu, örtülü kazanç dağıtımının, sermaye şirketleri dışındaki şirketlerde, örneğin kolektif ve adi komandit şirketler gibi şahıs

³³⁰ H. Hüseyin Savaş, “Aynı Holding Bünyesinde Yapılan Borçlanma İşlemlerinde Örtülü Kazanç Dağıtımı”, *Mükellef Dergisi*, Sayı: 82, Ekim 1999, s. 27.

şirketlerinde veya adi şirketlerde ortaya çıkıp çıkmayacağı konusudur. Bir görüşe göre, örtülü kazanç dağıtımı sadece, anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler gibi sermaye şirketlerinde değil, aynı zamanda diğer şirketlerde de söz konusu olabilir. Bu görüş, şirketin mal varlığı ile şirket ortak veya sahiplerinin mal varlıklarının ayırımı ilkesine dayandırılmaktadır³³¹. Bu görüşe karşı olan bir diğer görüş ise, örtülü kazanç dağıtımının kanunun 15. maddesinin 3. bendinde açık olarak belirtildiği gibi, sadece sermaye şirketlerinde söz konusu olabileceği şeklindedir³³². İkinci görüş kabul edildiğinde, sermaye şirketleri dışındaki şirket ve kurumlar için, örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılan çeşitli ödemeler örtülü kazanç dağıtımı sayılmayacak, aksine, bir vergi planlaması aracı olacaklardır.

Örtülü kazanç ile ilgili bir başka tartışmalı konu, örtülü kazançtan söz edilebilmesi için hazine zararının aranıp aranmayacağı konusudur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda belirtilen 17. maddesinde yer alan şartların varlığı, işletmeler açısından herhangi bir yaptırım doğurmamaktadır. Yaptırım ancak, örtülü kazanç dağıtımı sonucunda kurumlar vergisi matrahının azaltılması ya da aşındırılması durumunda ortaya çıkacaktır³³³. Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir³³⁴. Ancak, bu konuda aksi yönde görüşler de ileri sürülmektedir. Buna göre, devlet hazinesi açısından bir kayıp olmasa bile, bir kâr transferi söz konusu olduğuna göre, örtülü kazanç dağıtımının varlığını kabul etmek gereklidir. Dolayısıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç kurum kazancından gider olarak indirilmese dahi, bu görüşü savunanlara göre kazanç örtülü olarak dağıtılmış olur³³⁵.

4- Her ne şekilde ve ad altında olursa olsun ayrılan yedek akçeler:

İşletmede elde edilen kazancın dağıtılmayarak işletmede alıkonulan kısmı olan yedek akçeler kârdan ayrılır. Yedek akçe ayırmanın amacı, işletmenin mali bünyesini sağlam tutarak ileride doğabilecek riskleri karşılamaktır. Bu özellikleri nedeniyle, yedek akçelerin vergi

³³¹ Bu görüşte bkz. Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 373.

³³² Bu görüşte bkz. Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s. 324, Veysi Seviğ, "Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 119, Kasım 2002, s. 29; Musa Örmeci, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Esasları**, İstanbul, 1995, s. 563; Şükrü Kızılot, "Örtülü Kazanç Müessesesinin Yalnızca Sermaye Şirketleri İçin Uygulanabileceği", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 111, Mart 2002, s. 10- 11.

³³³ Şükrü Kızılot, "Örtülü Kazançta, Vergi Kaybının Somut Biçimde Ortaya Konması Gerektiği", **Yaklaşım**, Yıl: 4, Sayı: 47, Kasım 1996, s. 37- 41; Mesut Koyuncu, "Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinde Zamanaşımı", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 91; Oğuz Çetinkaya, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır- I", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 111, Mart 2002, s. 217- 222; Oğuz Çetinkaya, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Hazine Zararı Aranması Doğru Yaklaşımdır- II", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 112, Nisan 2002, s. 249- 254; Neslihan İçten, "Örtülü Kazanç Dağıtımında Özellik Arz Eden Bazı Hususlar", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 112, Nisan 2002, s. 255- 258.

³³⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin E. 1999/2897, K. 2000/1182, 28.03.2000 tarihli kararına göre, "örtülü kazançtan söz edebilmek için yapılan işlemler sonunda bir vergi kaybına neden olduğunun, somut olarak ortaya konulması gerekir". Bkz. Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özetler (Muktezalar)**, Cilt: 6, Ankara, 2002, s. 525.

³³⁵ Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, "Örtülü Kazanç Dağıtımı Hazine Kaybı İlişkisi", **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 107, Kasım 2001, s. 175; Levent Gençyürek, "Örtülü Kazanç Dağıtımı", **Vergi Sorunları**, Yıl: 23, Sayı: 143, Ağustos 2000, s. s. 76.

matrahından indirilmesi söz konusu olamaz³³⁶. Nitekim, Kurumlar vergisi Kanunu'nda, her ne şekilde ve isimle olursa olsun ayrılan ihtiyat akçelerinin gider olarak kurum kazancından indirilemeyeceği açık olarak belirtilmiştir.

5- Dar mükellef kurumlarda indirilemeyecek bazı giderler:

Kanuni merkezi ve iş merkezi³³⁷ Türkiye'de bulunmayan, ancak, Türkiye'de kazanç elde eden kurumlar dar mükellef kurumlardır. Bu kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler. Dar mükellef kurumların Türkiye dışında bulunan merkezleri ve diğer şubeleriyle ilişkileri çerçevesinde yaptıkları bazı giderlerin kurum kazancından indirilmesi sınırlandırılmıştır. Bu giderler şunlardır³³⁸:

- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım- satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere ödedikleri faizler, komisyonlar ve benzerleri;
- Dar mükelleflerin, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayırdıkları hisseler (ancak, Türkiye'deki dar mükellef kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderleri indirilebilir)³³⁹.

6- Kurumlar vergisi ile para cezaları, vergi cezaları, gecikme zamları ve gecikme faizleri:

Kurum kazancından kurumlar vergisinin; kamu alacağı kapsamına girmeleri nedeniyle gecikme zam ve faizlerinin; caydırıcılık görevini yerine getirebilmeleri için de cezaların indirilmesine izin verilmemiştir.

7- Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar ve benzeri giderler:

Bu hüküm, sadece tahvil ve finansman bonosu gibi kıymetler ihraç eden şirketlerle ilgili olup, itibari değerleri ile değerlenmesi gereken bu kıymetlerin itibari değerlerinin altında satılarak aradaki farkın gider kaydedilmesini önlemeyi amaçlamaktadır. Hüküm aynı zamanda, satışın itibari değerle yapılmış gibi gösterilerek, komisyon adı altında yapılacak ödemelerle ihraç bedelinin düşürülmesini de önlemektedir³⁴⁰. Bu tür gerçek giderler ticari

³³⁶ Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 333.

³³⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, "**kanuni merkez**", vergiye tabi kurumların esas nizamname veya sözleşmelerinde veya teşkilât kanunlarında gösterilen merkez; "**iş merkezi**" ise, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve idare edildiği merkezdir (Bkz. KVK, m. 10).

³³⁸ KVK, m. 15/5.

³³⁹ Bkz. Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s. 328.

³⁴⁰ Bkz. Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s. 334- 335.

bilanço karını azalttıklarından, kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilgili dönem matrahına eklenerek vergilendirilirler³⁴¹.

8- Alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilân ve reklâm giderleri:

İlk bakışta, bu başlıktan söz konusu giderlerin kazançtan indirilemeyeceği şeklinde yanıltıcı bir sonuç çıkmakla beraber, gelir vergisinde ticari kazancın tespitinde olduğu gibi, gerçekte bu giderlerin tamamı kurum kazancından indirilebilmektedir. Başka bir deyişle, bu giderlerin indirilecek giderler arasında yer almasının daha doğru olduğu söylenebilir. Aslında bu hüküm³⁴², kanunda, bu tip giderlerin % 50'sinin indirilmesine imkân veren bir gider kısıtlaması hükmü olarak yer almaktayken, bakanlar kuruluna verilen düzenleme yetkisinin kısıtlama oranının % 0 olarak belirlenmesi yönünde kullanılması sonucunda, bu tür giderleri yapan kurumlara vergi planlaması stratejilerinin oluşturulmasında gözönüne alabilecekleri bir tam indirim imkânı sağlanmıştır.

9- Motorlu deniz taşıtları ile hava taşıtlarının gider ve amortismanları:

Gelir vergisinde olduğu gibi (GVK, m. 41/7), kurumlar vergisinde de, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarıyla uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanlarının kazançtan indirilmesi kabul edilmemiştir (KVK, m. 15/12).

10- Finansman gideri kısıtlaması:

Gelir vergisi mükellefi gerçek kişilerde olduğu gibi (GVK, m. 41/8), vergiye tabi kurumların yaptıkları finansman giderlerinin bir kısmının kazançtan indirilmesine izin verilmemektedir (KVK, m. 15/13). Gider kısıtlaması kapsamındaki kurumlar şunlardır:

- Dönem sonu stoklarını “son giren ilk çıkar” (LIFO) yöntemine göre değerleyen kurumlar veya
- Amortismanı tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlar.

Bu şartları taşıyalar da finansman gideri kısıtlamasına tabi olmayan kurumlar da bulunmaktadır. Bunlar;

- Bankalar,
- Sigorta şirketleri
- ve

³⁴¹ Musa Örmeci, a.g.e., s. 547.

³⁴² KVK m. 15/ 11'e göre, “Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si” indirilemez. Bakanlar kurulu, % 50 oranını % 0 olarak belirlemiştir.

➤ Finans kurumlarıdır³⁴³.

11- Basın- yayın ve radyo- televizyon yayınları dolayısıyla ödenen tazminatlar:

Sözleşmeye, mahkeme kararına veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazançtan, dolayısıyla kurum kazancından indirilmesine izin verildiği halde, bu konuda 2002 yılının Mayıs ayında bir sınırlama yapılmıştır. Buna göre, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin, gelir vergisinde ticari kazançtan indirilmesine izin verilmediği gibi (GVK, m. 41/9), kurumlar vergisi bakımından da bu giderlerin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemiştir (KVK, m. 15/14).

Yukarıda belirtilen gider indirimleri, vergi kanunlarının izin verdiği çerçevede uygulandıkları takdirde, işletmenin vergi planlaması stratejisinin önemli bir parçasını oluşturacaklardır. Bunun sağlanabilmesi için, giderlerle ilgili hükümlerin doğru analiz edilmesi, indirilebilir giderlerin tam olarak belirlenmesi ve gözönüne alınması, ancak, bu yapılırken kanunen kabul edilmeyen giderlerin kazançtan indirilmesine yol açılmaması gereklidir.

3- KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNALAR

Kurumlar vergisine tabi işletmelerin kazançlarının tamamı veya bir kısmı belli şartlar dahilinde kurumlar vergisi dışında bırakılmıştır. Bu istisnalar, iştirak kazançları istisnasında olduğu gibi, çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı veya çoğunlukla olduğu gibi belli faaliyetleri veya doğrudan kurumlaşmayı teşvik amaçlıdır. Kurumlar vergisi mükellefi olan işletmeler vergi planlarını oluştururken bu istisnaları gözönüne alarak faaliyetlerini buna göre yönlendirdikleri takdirde, önemli ölçüde vergi tasarrufu sağlayabileceklerdir. Söz konusu istisnaların başlıcaları şunlardır:

- a- Yatırım indirimi istisnası,
- b- İştirak kazançları istisnası,
- c- Kooperatiflerde risturn istisnası,
- d- Yatırım fon ve ortaklıklarında kazanç istisnası,
- e- Rüçhan hakkı kuponları satış kazancı ve emisyon primleri istisnası,

³⁴³ Finans kurumları; “özel finans kurumları”, Ödünç Para Verme İşleri Kanunu’nun 3. maddesine göre kurulan “finansman şirketleri” ve “faktoring şirketleri”dir. Borsa aracı kurumları, menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları gibi ana faaliyet konusu işletmelere finansman sağlamak olmayan kurumlar gider kısıtlaması uygulamasında finans kurumu sayılmadıklarından gider kısıtlamasına tabidirler. Bkz. Naci Arıkan, “Finansman Giderleri Kısıtlamasına İlişkin Bazı Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 18, Sayı: 208, Aralık 1998, s. 180.

f- Yurt dışında yapılan bazı işlerden sağlanan kazançlar istisnası,

g- İştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı istisnası.

Yukarıda sayılanlardan ilk istisna olan yatırım indirimi istisnası Gelir Vergisi Kanunu'nda, sonraki beş istisna Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde, sonuncu istisna ise, yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28. maddesinde yer almaktadır.

a)- Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi istisnası, aynı zamanda gelir vergisinde de uygulandığından yukarıda gelir vergisi istisnaları arasında incelenmiştir.

b)- İştirak Kazançları İstisnası

Genel olarak iştirak kazancı bir işletmenin bir başka işletmenin sermayesine iştirakinden elde ettiği kazançtır. Çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, kurumlar vergisinde iştirak kazançlarının, belli şartlar altında, kurumlar vergisinin dışında bırakılmasına “iştirak kazançları istisnası” denilmektedir.

İştirak kazançları istisnası, özellikle anonim şirketlere, başka şirketlerin denetimini iştirak yoluyla ele geçirme ve onların kârlarını vergisiz olarak kendi bilançolarına aktarma imkânını sağlamaktadır. İştirak kazançları istisnası hiç olmasaydı, işletmeler ana faaliyet konuları dışındaki alanlarda faaliyette bulunacakları zaman, bunu kendi bünyeleri içinde gerçekleştirme yoluna gideceklerdi. Almanya'da “konzern”ler, Amerika Birleşik Devletleri'nde “conglomerate”ler farklı faaliyetlerin aynı işletme bünyesinde toplanması sonucunda doğmuşlardır³⁴⁴.

İştirak kazançları istisnasına ilişkin yasal düzenleme, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. bendinde şu şekilde yer almaktadır:

“Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar (yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç)” kurumlar vergisinden müstesnadır.

Kanuna göre, iştirak kazançları istisnasından tam mükellef bir kurumun sermayesine iştirak eden tam mükellef veya dar mükellef kurumlar yararlanmaktadır³⁴⁵. Başka bir deyişle,

³⁴⁴ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 279.

³⁴⁵ ³⁴⁵ Gelir vergisi ile kurumlar vergisinde tam ve dar mükellefiyet kavramları, uluslararası vergileme ile ilgili kavramlardır. Tam mükellefiyet (“full liability”) Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde edilen gelirlerin

kâr payı dağıtan kurumun tam mükellef olması zorunlu olduğu halde, kâr payını elde eden kurumun tam veya dar mükellef olmasının istisnadan yararlanma açısından önemi yoktur. Bir dar mükellef kurum da istisnadan yararlanabilmektedir.

Ayrıca, iştirakin oranı ve süresi³⁴⁶, tam mükellef kurumdan alınan kâr payının iştirak edilen kurumda vergilendirilme düzeyi, bu kâr payının çeşitli istisnalar veya yatırım indirimi nedenleriyle vergi dışı kalmış olup olmaması gibi faktörler de iştirak kazançları istisnasından yararlanılmasını etkilememektedir³⁴⁷.

Kurumların yurt dışından elde ettikleri kâr payları iştirak kazançları istisnası kapsamı içinde yer almamaktadır. Söz konusu kârlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler ise Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden indirilecektir³⁴⁸. Ancak, indirilemeyen yani mahsup edilemeyen kurumlar vergisinin gider kaydedilmesi mümkün değildir³⁴⁹.

c)- Kooperatiflerde Risturn İstisnası

Bu istisna sadece kooperatiflerde uygulanmaktadır. Kooperatifler kâr amacıyla değil, karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet amaçlarıyla hareket ederler. Kooperatiflerin temel amacı ortakların çıkarlarını korumak ve ihtiyaçlarını karşılamak olduğu halde, sadece kendi üyeleriyle iş yapan kooperatiflerin oranı fazla değildir. Sadece kendi ortaklarıyla iş yapan ve kazanç dağıtmayan kooperatifler, diğer bazı şartlarla zaten kurumlar vergisinden muaftırlar³⁵⁰.

Kooperatif üyelerinin kooperatifle yaptıkları yıllık iş hacmine göre aldıkları kazanç iadesine “risturn” denilmektedir. Başka bir deyişle, “risturn” kooperatiflerin kendi üyeleri ile

tamamının Türkiye’de vergilendirilmesi; dar mükellefiyet (“**limited liability**”) ise, sadece Türkiye’de elde edilen gelirlerin Türkiye’de vergilendirilmesi anlamını taşır. Kurumlar vergisinde tam mükellefiyet, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumların (işletmelerin) Türkiye içindeki ve Türkiye dışındaki kazançlarının toplamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilmesini ifade etmektedir (KVK, m. 9). Dar mükellefiyet ise, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden Türkiye’de vergilendirilmeleri demektir (KVK, m. 11). Burada geçen “kanuni merkez” kurumların esas nizamname veya esas sözleşmelerinde veya teşkilât kanunlarında gösterilen merkezini; “iş merkezi” de iş bakımından muamelelerin fiilen toplandığı ve idare edildiği merkezi ifade eder (KVK, m. 10).

³⁴⁶ 1.1.1981 tarihinden önce, iştirak kazançları istisnasından yararlanacak kurumların, iştirak edilen kurumun sermayesinin en az % 10’una sahip olma ve kazancı kuruluş anında veya bilanço tarihinden en az bir yıl önce elde etme koşullarını beraberce sağlamaları zorunlu idi. Sermaye büyüdükçe, özellikle % 10 oranına ulaşılması zorlaştığından çifte vergilendirme ortaya çıkıyordu.. Bu sınırlamalar, 1981 yılı başından itibaren yürürlüğe giren 2362 sayılı kanunla kaldırılarak kurumlaşmayı olumsuz yönde etkilemeleri önlenmiştir.. Bkz. Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul 1984, s. 288.

³⁴⁷ A. Bumin Doğrusöz, “1996 Yılı Kurum Kazancının Saptanması Açısından Kurumlar Vergisi İstisnalarına Toplu Bir Bakış”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 52, Nisan 1997, s. 78.

³⁴⁸ KVK, m. 43’e göre.

³⁴⁹ Recep Karapınar, “Kurumların İştirak Hissesi Alımında Kullandıkları Kredilerin Faiz ve Kur Farkları Matrahtan Gider Olarak İndirilebilir mi?”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 15, Sayı: 103, Nisan 1997, s. 72.

³⁵⁰ Bkz. KVK, m. 7/16.

yaptıkları işlerden elde ettikleri kârları üyelere alışverişleri oranında dağıtmalarıdır³⁵¹. Kooperatif üyeleri, kooperatiftan aldıklarını kendi ihtiyaçlarında kullanmak yerine satarlarsa, risturn istisnasından yararlanamazlar. Şu risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir³⁵²:

- Tüketim kooperatiflerinde; ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar;
- Üretim kooperatiflerinde; ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiftan üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar;
- Kredi kooperatiflerinde; ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar;
- Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar.

Ortaklar dışındaki kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar risturn istisnası kapsamında değildir³⁵³. Bu risturnlar gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmadığı gibi, bunların ortaklara dağıtımı da kâr dağıtımı sayılmamaktadır³⁵⁴.

d)- Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Kazanç İstisnası

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının sadece portföy işletmeciliğinden elde ettikleri kazançlar (döviz yatırım fonları hariç); gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile emeklilik yatırım fonlarının ise tüm kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir³⁵⁵.

e)- Rüçhan Hakkı Kuponları Satış Kazancı ve Emisyon Primleri İstisnası

Kurumların rüçhan hakkı³⁵⁶ kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar ile anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini arttırdıkları zaman çıkardıkları hisse senetlerinin

³⁵¹ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s. 284; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul, 1982, s. 213.

³⁵² KVK, m. 8/2.

³⁵³ KVK, m. 8/2-2.

³⁵⁴ KVK, m. 8/2-3.

³⁵⁵ KVK, m.8/4.

³⁵⁶ Bkz. Bumin Doğrusöz, Mehmet Somer, **Ticaret Şirketleri Uygulama Rehberi Cilt: 1- Anonim Şirketler**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 4, İstanbul, 1992, s. 125.

itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir³⁵⁷.

Rüçhan hakkı Türk Ticaret Kanunu'nun 394. maddesinde "yeni pay alma hakkı" olarak düzenlenmiştir. Anonim şirketin sermayesinin arttırılması halinde, pay sahiplerinin her birinin yeni hisse senetlerinden şirket sermayesindeki payı ile orantılı miktarda satın alma hakkına "rüçhan hakkı" (yeni pay alma hakkı) denir. Bununla beraber, genel kurul alacağı bir kararla bu hakkı sınırlandırabileceği gibi, tamamen de ortadan kaldırabilir³⁵⁸.

Hissedarlara mali ve kişisel haklar sağlayan rüçhan hakkının devri mümkündür. Rüçhan hakkı kâr payı kuponlarında olduğu gibi, kıymetli evrak niteliğine sahip kuponlara da bağlanabilir³⁵⁹. Rüçhan hakkı kuponları çıkarılması zorunlu olmayan belgelerdir. Rüçhan hakkı kuponunun çıkarılmadığı hallerde, rüçhan hakkı kullanılabilir, ancak, vergi borcu doğmaz. Kupon çıkarılan hallerde ise, kuponların elden çıkarılması dolayısıyla sağlanan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergiye tabi olur³⁶⁰.

Anonim şirketlerin, hisse senetlerini itibari değerlerinden daha yüksek bir bedelle ihraç etmeleri halinde, elden çıkarma değeri ile itibari değer arasındaki farka "emisyon primi" denilmektedir³⁶¹. Bir başka deyişle, emisyon primi hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerindeki bir bedelle satılmaları halinde, itibari değeri aşan tutardır³⁶². Emisyon primi Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendinde yedek akçe³⁶³ olarak

³⁵⁷ KVK, m. 8/5.

³⁵⁸ Bkz. Bumin Doğrusöz, Mehmet Somer, **Ticaret Şirketleri Uygulama Rehberi Cilt: 1- Anonim Şirketler**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 4, İstanbul, 1992, s. 125.

³⁵⁹ Nesimi Yaşar, "Rüçhan Hakları II", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 99, Mart 2001, s. 68.

³⁶⁰ A.e., s. 74- 75.

³⁶¹ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 1, s. 657.

³⁶² M. Tahir Ufuk, "Emisyon Primleri ve Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası", **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan 2003, s. 97.

³⁶³ Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesine göre;

I- Kanuni Yedek Akçe

"Her yıl safi kârın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması mecburidir.

Kanuni haddini bulduktan sonra dahi bu akçeye aşağıdaki paralar eklenir:

1. Hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın itfalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı;

2. İptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hasılat noksanı kapatıldıktan sonra, artan kısmı;

3. Safi kârdan, birinci fıkrada yazılı yedek akçeden başka pay sahipleri için % 5 kâr payı ayrıldıktan sonra, pay sahipleriyle kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılması kararlaştırılmış olan kısmın onda biri.

Umumi yedek akçe esas sermayenin yarısını geçmedikçe, münhasıran zararların kapatılmasına yahut işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi idameye, işsizliğin önüne geçmeye veya neticelerini hafifletmeye elverişli tedbirler alınması için sarf olunabilir.

İkinci fıkranın 3 numaralı bendi ve üçüncü fıkra hükümleri, gayesi esas itibariyle başka işletmelerle iştiraktan ibaret olan "Holding" şirketleri hakkında cari değildir.

Hususi kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçeleri hakkındaki hükümler mahfuzdur".

Kanunun 477. maddesine göre ise;

II- İhtiyari Yedek Akçe

nitelendirilmekte olup, kanuni yedek akçelerle ilgili hükümlere tabidir³⁶⁴. Bu hükümlere göre, halka açık olanlar da dahil, anonim şirketler çıkardıkları hisse senetlerinin satılmasından elde ettikleri emisyon primlerini dağıtmayarak kanuni yedek akçelerine ilâve edeceklerdir. Başka bir deyişle, Türk Ticaret Kanunu açısından, emisyon primleri pay sahiplerine dağıtılmayıp şirkette muhafaza edilen bir tür kanuni yedek akçe olarak kabul edilmiştir³⁶⁵. Emisyon primi ortaklar tarafından işletmeye ilâve olunan değer sayılır. Bu nedenle de dönem kârının tespitinde, dönem sonu öz sermaye- dönem başı öz sermaye farkından çıkarılması, yani vergi dışı kalması gerekmektedir³⁶⁶. Emisyon priminin esas amacı, eski hissedarlarla yani hissedarlar arasında denge sağlamaktır. Yeni hisselerin primli olarak çıkarılması, eski hissedarların elindeki hisselerin şirketin toplam mal varlığı içindeki payının azalmasını ve eski hissedarların zarara uğramalarını önlemiş olmaktadır³⁶⁷.

f)- Yurt Dışında Yapılan Bazı İşlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir³⁶⁸.

g)- İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası

Belli bir süre uygulanmak üzere kabul edilen, bu nedenle de geçici maddelerde düzenlenen bu istisna ilk olarak 1984 yılında geçici 10. madde ile Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenmiş, sonraki yıllarda da yürürlük süresi sık sık uzatılarak bugüne kadar varlığını korumuştur. Son olarak, 7.1. 2003 tarihli, 4783 sayılı kanunla, uygulanma süresi 31.12.2003 tarihine kadar yeniden uzatılmıştır. İştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı

Yedek akçeye safi kârın yirmide birinden fazla bir meblağın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş olan esas sermayenin beşte birini aşabileceği hakkında esas mukaveleye hüküm konabilir.

³⁶⁴ M. Emin Akyol, “Emisyon Primleri”, *Yaklaşım*, Yıl: 10, Sayı: 114, Haziran 2002, s. 44- 45; Ali Haydar Yıldırım, Olcay Kolotoğlu, “Emisyon Primi, Muhasebeleştirilmesi ve Gelir Yazılmaması”, *Vergi Sorunları*, Sayı: 176, Mayıs 2003, s. 76.

³⁶⁵ Emisyon primine “**agio**” da denilmektedir. Bkz. Yavuz Akbulak, “Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Yedek Akçeler”, *Vergi Dünyası*, Yıl: 20, Sayı: 241, Eylül 2001, s. 153.

³⁶⁶ Mahmut Sekdur, “Emisyon Primleri ve Rüçhan Haklarının Satışından Doğan Kazançların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım*, Yıl: 10, Sayı: 109, Ocak 2002, s. 130- 131; ayrıca, bkz.. Hüseyin Aksan, Ümit Peçen, “Emisyon Primlerinin BSMV Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası*, Yıl: 18, Sayı: 216, Ağustos 1999, s. 89.

³⁶⁷ Şükrü Kızılot, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Cilt :1, s. 658.

³⁶⁸ Daha önce, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun Geçici 24. maddesinde yer alan bu istisna, 9.4.2003 tarihli, 4842 sayılı kanunla kurumlar vergisi istisnalarına eklenerek sürekli hale getirilmiştir (KVK, m. 8/7).

istisnasının temel amacı, ekonomik koşullar dolayısıyla finansman güçlüğüne düşen şirketlerin mali yapılarının güçlendirilmesidir³⁶⁹. İstisnanın uygulanması ile, tam mükellef kurumların aktifinde bulunan gayrimenkul ve iştirak hissesi gibi atıl durumdaki kıymetlerin enflasyon nedeniyle kazandıkları değerin işletmeye aktarılması ve serbest kalan öz kaynakların ticari ve sınai faaliyette kullanılması sağlanmış olacaktır³⁷⁰.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnanın yer aldığı geçici 28. maddesinin birinci fıkrasına göre;

"1.1.1999- 31.12.2003 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır".

Görüldüğü gibi, iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanacak kurumların öncelikle tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Dar mükellef kurumlar bu istisnadan yararlanamazlar. İstisnadan yararlanmanın diğer koşulları ise;

- "Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır" (fıkra 4) hükmü dolayısıyla, iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin kurumun bilançosunda en az iki tam yıl süreyle yer alması;
- Gayrimenkul satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmesi;
- Sermaye arttırımının koşullara uygun olarak gerçekleştirilmesidir³⁷¹.

Maddede geçen "iştirak hisseleri" ile kastedilen, menkul kıymetler portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarıdır. Bunlar;

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil);
- Limited şirketlere ait iştirak payları;
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları;
- İş ortaklıkları ve adi ortaklıklara ait ortaklık paylarıdır³⁷².

Gayrimenkul (taşınmaz) kavramı 4721 sayılı yeni Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde şöyle ifade edilmiştir:

"Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

³⁶⁹ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**, s. 299.

³⁷⁰ Ercan Durgun, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4503 Sayılı Kanunla Değişik Geçici 28/a Maddesinde Düzenlenen İstisnanın Uygulanması ve Özellikli Noktalar", **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 233, Ocak 2001, s. 78.

³⁷¹ Necati Perçin, "Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancının Sermayeye Eklenmesine İlişkin İstisna Hükmünü Düzenleyen K.V.K. Geç. 28 Maddesine İlişkin Açıklamalar", **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) Yayın Organı, Yıl: 13, Sayı: 62, Ocak- Şubat- Mart 2003, s. 28.

³⁷² Bkz. 49 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 10.02.1995 tarihli, 22198 sayılı Resmi Gazete.

- 1- Arazi,
- 2- Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve süreli haklar,
- 3- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler”.

İstisnadan yararlanan kurumlar vergi planlaması bakımından büyük önem taşıyan şu vergi avantajlarını elde edeceklerdir³⁷³.

- Kazançları kurumlar vergisinden müstesnadır; sadece, % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı uygulanır);
- Gayrimenkulü satın alan % 18 oranındaki katma değer vergisini ödemeyecektir;
- Gayrimenkulü alan ve satan şirketlerin yaptırdığı tapu siciline tescil işlemleri tapu ve kadastro harcından istisna edilmiştir;
- Alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmiştir.
- Üretim ve turizm tesislerinin veya bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının yeni kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve bu maddeye göre vergiden istisna edilen kazançlar gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmamaktadır.

Bu vergi avantajlarına karşılık, bu istisnadan yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 38. maddesinin son fıkrasında düzenlenen maliyet bedeli arttırımı imkânından (eskalasyon uygulaması) yararlanmalarına izin verilmemiştir³⁷⁴. İşletmelere çifte avantajı sağlanmaması yaklaşımının bunda etkili olduğu düşünülebilir.

İstisnanın daha önce düzenlendiği, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1995 yılında kabul edilen geçici 23. maddesinde yer alan “bu kazançların sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz” cümlesine, kanunun 1999 yılında kabul edilen geçici 28. maddesinde yer verilmemesi, aynı cümlemin Gelir Vergisi Kanunu’nun “vergi tevkifatı” başlıklı 94. maddesinin 6/b- i bendinde yer almasına rağmen, bazı tartışmalara neden olmuştur.

Bir görüşe göre, “karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz” hükmünün Gelir Vergisi Kanunu’nun vergi tevkifatı ile ilgili 94. maddesinde yer almasının anlamı, karın sermayeye ilavesi halinde vergi tevkifatı (stopajı) yapılmayacağıdır. Bu çerçevede, karın sermayeye ilavesi nedeniyle ortakların elde edecekleri bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse

³⁷³ Bkz. Necati Perçin, a.g.e., s. 34.

³⁷⁴ Gelir Vergisi Kanunu’nun 38. maddesinin son fıkrasına göre;

“Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanı tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü’nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir”.

senetleri menkul sermaye iradı, yani kar payı olarak vergilendirilmelidir³⁷⁵. Aksi yöndeki görüşü savunanlara göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan “karın sermayeye ilavesi kar dağıtımı sayılmaz” hükmünden, sadece vergi tevkifatı yapılmayacağını değil, şirket ortaklarına verilen bedelsiz hisse senetleri veya iştirak hisselerinden doğan kazançların sermayeye ilavesi halinde kâr dağıtımından söz edilemeyeceğini de anlamak gerekir³⁷⁶.

³⁷⁵ Bu görüş için bkz. Garip Ayaz, Erdal Sönmez, “ ‘Karın Sermayeye İlavesi Kar Dağıtımı Sayılmaz’ Ne Anlama Gelmemektedir ?”, *Yaklaşım*, Yıl: 7, Sayı: 83, Kasım 1999, s. 115- 125.

³⁷⁶ Bu görüş için bkz. Sakıp Şeker, “ ‘Karın Sermayeye İlavesi Kar Dağıtımı Sayılmaz’ Ne Anlama Gelmemektedir ?”, *Yaklaşım*, Yıl: 7, Sayı: 82, Ekim 1999, s. 127- 132.

BÖLÜM IV

KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI

A- GENEL OLARAK

Gelir vergisi ve kurumlar vergisinin gelir üzerinden ödenen dolaysız vergiler olmalarına karşılık, katma değer vergisi işlemler üzerinden ödenen bir dolaylı harcama vergisi türüdür. Katma değer vergisi, üretimden tüketime kadar olan ekonomik sürecin her bir aşamasında mal ve hizmetlere eklenen değer üzerinden alınır³⁷⁷. Her aşamada ürünün değeri artar ve satış fiyatı da bu oranda yükselir. Fiyattaki her artış, o aşamada ürüne eklenen değeri, yani katma değeri gösterir³⁷⁸. Katma değer, bir işletmenin ürettiği ürünün değeri ile bu ürünü üretmek için başka işletmelerden satın aldığı girdilerin maliyeti arasındaki farktır³⁷⁹. Bir başka deyişle, bu vergi vergi mükellefiyetini yaratılan katma değere göre ekonomik sürecin çeşitli aşamalarına dağıtmaktadır³⁸⁰. Katma değer vergisi harcama vergileri alanında ulaşılmış en ileri aşamayı yansıtan, modern bir vergilendirme tekniğine sahip, üretimden tüketime kadar olan ekonomik sürecin her aşamasında alınan yayılı, ancak kümülatif olmayan bir genel tüketim vergisidir³⁸¹. Bu verginin, 20. yüzyılın ikinci yarısının vergileme alanındaki en önemli olayı olduğu kabul edilmektedir³⁸². Dünyada ilk olarak Fransa'nın öncülüğünde Almanya, İtalya ve Benelüks ülkeleri tarafından uygulanmasına başlanan, bugün ise, tüm Avrupa Birliği ülkelerinin yanısıra Türkiye'nin de içinde bulunduğu diğer Avrupa ülkeleri ve Arjantin'den Brezilya ve Paraguay'a, El Salvador'dan Meksika ve Jamaika'ya, Çin ve Japonya'dan Filipinler'e, Kazakistan, Kırgızistan, Türkmenistan, Tacikistan ve Azerbaycan'dan Rusya Federasyonu ve Ukrayna'ya, Kamerun ve Kenya'dan Senegal, Zambiya ve Togo'ya kadar 100'ü aşkın ülkede uygulanmaktadır³⁸³. Katma değer vergisinin mükellefi, ekonomik sürecin her bir aşamasında yer alan işletmelerdir. Vergiye tabi işlemleri yapma ödevi bulunmayan, yani, mal teslim etmeyen, hizmet ifa etmeyen, ithalat yapmayan; ancak kendisine mal teslim

³⁷⁷ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s. 344.

³⁷⁸ Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, **a.g.e.**, s. 400.

³⁷⁹ Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, s. 348.

³⁸⁰ Michael A. Schuyler, **Consumption Taxes: Promises & Problems**, Fiscal Issues 4, IRET, Institute for Research on the Economics of Taxation, Washington, D.C., 1984, s. 97.

³⁸¹ **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, (t.y.), s. 3- 4.

³⁸² Subren Cnossen, "Global Trends and Issues in Value Added Taxation", **International Tax and Public Finance**, Vol. 5, No. 1, February 1998, s. 399.

³⁸³ David W. Williams, **EC Tax Law**, Longman, London and New York, 1998, s. 79. Ayrıca, katma değer vergisini uygulayan ülkelerin tam listesi ve uygulamanın başlangıç yılı, vergi oranları, verginin gayrisafi milli hasıla içindeki payı gibi bazı bilgiler için bkz. Subren Cnossen, **a.g.e.**, s. 415-423.

edilen, hizmet ifa edilen nihai tüketici, katma değer vergisinin mükellefi değil “taşıyıcısı”dır³⁸⁴. Katma değer vergisi Türk vergi sistemine 25.10.1984 tarihli, 3065 sayılı kanunla girmiş ve 1.1.1985 tarihinden itibaren uygulanmasına başlanmıştır.

B- KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ

Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde olduğu gibi, katma değer vergisinde de çeşitli vergi planlaması araçları bulunmaktadır. Bunların başlıcaları;

- İstisnalar,
 - İstisnadan vazgeçme,
 - Mal ve hizmet alış ve satış zamanları ile vergi ödeme zamanlarının planlanması ve vergi fonlarının değerlendirilmesi,
 - Komisyoncu aracılığı ile veya konsinyasyon yoluyla satış yapılması,
 - Promosyon ürünleri teslimi,
 - İhraç kaydıyla mal teslimi ve vergi erteleme (tecil- terkin),
 - Şahıs işletmelerinin sermaye şirketlerine devri ve dönüştürülmesi,
 - Serbest bölgelerde faaliyet,
- olarak belirtilebilir.

1- İSTİSNALAR

Katma değer vergisinde de diğer vergilerde olduğu gibi istisnalara rastlanır. Ancak, bazı mal teslimleri ve hizmet ifaları ile mal ve hizmet ithalatının vergi dışı bırakılması, vergilendirme zincirini kırması nedeniyle katma değer vergisinin yapısına uymamaktadır³⁸⁵. Bununla birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu’nda ihracat istisnası, araçlar ve petrol aramaları istisnası, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, kültür ve eğitim amaçlı istisnalar, sosyal amaçlı istisnalar, askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar olmak üzere çeşitli istisnalara yer verildiği görülmektedir.

³⁸⁴ Vergi teorisinde; kanun koyucunun iradesine göre vergi yükünü sonuç itibarıyla taşıması gereken kişiye “kanuni vergi taşıyıcısı”; vergi yükünü gerçekten üzerine almak zorunda olan kişiye de “gerçek vergi taşıyıcısı” denilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Salih Turhan, **a.g.e.**, s.49.

³⁸⁵ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **a.g.e.**, s. 413.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri katma değer vergisi bakımından geçersizdir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak üzere, katma değer vergisi ile ilgili istisna ve muafiyetler ancak bu kanunda yapılacak düzenlemelerle konulabilmekte, değiştirilebilmekte veya kaldırılabilir³⁸⁶..

Katma değer vergisi istisnaları, teslim edilen mallar ile ifa edilen hizmetlerin, bazen de malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği kişilerin özellikleri dolayısıyla katma değer vergisi hesaplanmamasını ve tahsil edilmemesini ifade eder. Katma değer vergisinde tam ve kısmi istisnalar olmak üzere iki grup istisna bulunmaktadır. “Tam istisna”, teslim edilen mallar ve ifa edilen hizmetlerden vergi alınmamasının yanı sıra, bunların bünyelerinde bulunan katma değer vergisinin de mal teslim eden veya hizmet ifa edenler (mükellef) tarafından indirilmesi demektir. Tam istisna uygulamasında indirilmeyen katma değer vergileri iade edilmektedir (KDVK, m. 32). “Kısmi istisna” ise, mal teslimleri veya hizmet ifaları dolayısıyla katma değer vergisi alınmamasıdır. Tam istisnadan farklı olarak, kısmi istisnada mal ve hizmetlerin daha önceki aşamalarda yüklendiği katma değer vergileri indirilemez³⁸⁷. İndirilemeyen katma değer vergisi gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının hesaplanmasında indirilecek gider olarak gözönüne alınabilir³⁸⁸.

İhracat istisnası; araçlar ve petrol aramaları istisnası; taşımacılık istisnası; diplomatik istisnalar ve uluslararası kuruluşlarla ilgili istisnalar tam istisna niteliğine sahiptir. Diğer istisnalar ise kısmi istisnalardır³⁸⁹. Özellikle ekonomik açıdan öncelik taşıyan sektörlerle ilgili istisnaların tam istisna niteliğine sahip olduğu görülmektedir. Bu sektörlerde faaliyet gösteren işletmelere indirim ve iade hakkı tanınarak katma değer vergisi yükleri tamamen kaldırılmıştır. Kısmi istisna kapsamındaki işlemleri yapan işletmelerin, yüklendikleri katma değer vergisini sadece gider kaydetme hakları bulunduğu hatırlandığında, tam istisna kapsamındaki işlemleri yapanların, kısmi istisna kapsamında yer alan işlemleri yapanlara kıyasla daha büyük bir vergi avantajına sahip oldukları anlaşılır³⁹⁰.

³⁸⁶ KDVK, m. 19.

³⁸⁷ Doğan Şenyüz, a.g.e., s. 413- 414.

³⁸⁸ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 473- 474.

³⁸⁹ Cem Tekin, “İhracat İstisnası ile İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV İadelerinde Mahsup Kolaylığı”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 24, Sayı: 153, Haziran 2001, s. 89; Fazıl Aydın, “Katma Değer Vergisinin Türkiye ve Avrupa Topluluğu Açısından Karşılaştırmalı İncelemesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı: 10, Ekim 1993, s. 82.

³⁹⁰ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 474.

a)- İhracat İstisnası

Türk katma katma değer vergisinin konusu, Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılan mal teslimi, hizmet ifası, mal ve hizmet ithalatı ile kanunda sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler oluşturmaktadır³⁹¹. Diğer faaliyetler ise, posta, telefon vb hizmetler; radyo ve televizyon hizmetleri; Spor Toto oynanması, piyango düzenlenmesi (Milli Piyango) dahil, at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarının düzenlenmesi, gösterilmesi; profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar düzenlenmesi, gösterilmesi; Hazine tarafından yapılan taşınmaz mal satışları hariç, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar; boru hattı ile ham petrol gaz ve bunların ürünlerinin taşınması; arazi, bina ve diğer bazı mal ve hakların kiralanması ve rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyet tesis edilmesi sonucunda vergilendirilecek mal teslimleri ve hizmet ifaları olarak sayılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun verginin konusunu tanımlayan maddeleri incelendiğinde ihracatın vergi konusu içinde yer almadığı görülmektedir. Bunun nedeni, dünyada uluslararası ticarete, katma değer vergisinin de içinde bulunduğu dolaylı vergiler bakımından “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi”nin (“**destination principle**”); gelir ve kurumlar vergisinin içinde bulunduğu dolaysız vergiler bakımından ise “çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesi”nin (“**origin principle**”) kabul edilmiş olmasıdır³⁹². Bunun sonucu olarak da, katma değer vergisinde, verginin masraf ve fiyat unsuru olarak etki yapmasını önlemeye yönelik varış ülkesi ilkesine uyulması, mal ve hizmetlerin uluslararası pazarlarda rekabet edebilmesi için kaçınılmaz olmaktadır. Başka bir deyişle, katma değer vergisi bir maliyet unsuru olmadığından ihraç konusu mal ve hizmetlerin vergiden arındırılması gerekir³⁹³. Nitekim, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun birinci maddesinin birinci cümlesi “Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir” şeklindedir. Kanun sadece ithalat gibi “Türkiye’de yapılan” işlemleri kapsamakta, ihracat gibi Türkiye dışında yapılan işlemleri ise, kapsamı dışında bırakmaktadır. Ancak, ihracatın vergi dışında bırakılması, ihraç konusu

³⁹¹ KDVK, m. 1.

³⁹² Bununla beraber, Avrupa Birliği’nin bir süredir katma değer vergisinin de içinde bulunduğu dolaylı vergilerde çıkış ülkesinde vergilendirme ya da orijin ilkesinin kabul edilmesi konusunu tartıştığı da bilinmektedir. Varış ülkesinde vergilendirme ilkesinden çıkış ülkesinde vergilendirme ilkesine geçişin muhtemel ekonomik sonuçları için bkz. Hans Fehr, “From Destination- to Origin Based Consumption Taxation: A Dynamic CGE Analysis”, **International Tax and Public Finance**, Vol. 7, No.1, February 2000. Ayrıca, katma değer vergisinde ayrı ayrı her iki ilkenin uygulanabilirliğinin teorik analizi konusunda bkz. Carl S. Shoup, **Public Finance**, 2 nd printing Aldine Publishing Company, Chicago, 1970, s. 262- 263.

³⁹³ Abdurrahman Akdoğan, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi** (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), Gazi Üniverstesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Üniversite Yayın No: 165, Fakülte Yayın No: 54, Ankara, 1991, s. 476.

malların üzerindeki vergi yükünün hesaplanarak iadesini gerektirmektedir. İşte ihracat istisnasının görevi budur.

İhracat istisnası ile ilgili hükümler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12. maddelerinde yer almaktadır. Bu hükümlere göre aşağıdaki teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir:

1-İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri;

2-Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilir. Ancak, gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazı ile tahsil edilen katma değer vergisi iade olunur.

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisi, karşılıklı olmak kaydıyla iade edilir.

3- İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen, ancak, ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur³⁹⁴.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın şartlara uygun olarak yapılmaması halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da belirtilen gecikme zammı ile tahsil edilir³⁹⁵. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların mücbir sebepler dolayısıyla ihraç edilmemesi halinde, tecil olunan vergi tecil edildiği tarihten itibaren tecil faizi ile birlikte tahsil edilir³⁹⁶. Tecil veya terkin edilen bu katma değer vergileri için indirim ve iade hükümleri uygulanmaz.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle 3 ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde

³⁹⁴ İlgili vergilendirme döneminde ödenmesi gereken vergi olmaması halinde, katma değer vergisi tecili de sözkonusu olmayacaktır. Böyle bir durumda, tecil edilebilir verginin tamamı ihracatın gerçekleştiği dönemde iade edilecektir. Bkz. Murat Özden, "İhracat İstisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi Ertelemesi", **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 77, Mayıs 1999, s. 92.

³⁹⁵ Kanunun 51. maddesine göre, gecikme zammı oranı halen aylık % 7'dir.

³⁹⁶ Tecil faizi oranı halen yıllık % 60'dır.

başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığı'na veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince 3 aya kadar ek süre verilebilir.

Bir teslimin “ihracat teslimi” sayılması şu şartlara bağlanmıştır³⁹⁷:

- 1- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalıdır;
- 2- Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye³⁹⁸ ulaşmalı ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

“Yurt dışındaki müşteri” deyimi, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında kendi adına bağımsız olarak hareket eden şubelerini ifade etmektedir. Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunan firmaların yurt dışında iş yapmak için açtıkları şube, büro, temsilcilik, acentalık ve benzeri yerlerde kullanmak veya satmak için yurt dışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimler de ihracat sayılmaktadır. İhracat istisnasından yararlanmanın bir diğer temel koşulu, malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük sınırını geçerek bir dış ülkeye ulaşmasıdır. Bu hüküm, malın gümrük hattını geçmesi şeklinde anlaşılmalıdır. Mal dış gümrükten çıktıktan sonra, bir başka ülkeye ulaşmamış bile olsa iade hakkı doğmaktadır. Nitekim, malların sevki ile ilgili işlemlerin tamamlandığı ve gümrük çıkış beyannamesinin kapatıldığı tarihi gösteren intaç tarihinde, mal henüz gümrük hattından geçmediğinden, ihracat istisnasının beyanı bakımından intaç tarihinin değil, malın yurt dışına çıktığını gösteren ve gümrük beyannamesinde yer alan fiili ihraç tarihinin gözönüne alınması gerekmektedir³⁹⁹. Hatta, mal henüz yurt dışına çıkmadığı halde, gümrük beyannamesine malların yurt dışına gönderildiğini gösteren şerh konulsa bile, bu şerh geçerli sayılmayarak, beyannamede yazılı fiili ihracatın yapılma tarihi dikkate alınacaktır⁴⁰⁰.

Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için şu şartların yerine getirilmesi gerekir⁴⁰¹:

- 1-Hizmet yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır;
- 2-Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

³⁹⁷ KDVK, m. 12/1.

³⁹⁸ “Serbest bölge” deyimi maddeye 9.4.2003 tarihli ve 4842 sayılı kanunla eklenmiştir. Böylece, sadece dış ülkelere değil serbest bölgelere de yapılan teslimler ihracat teslimi sayılmıştır. Bu konu ileride serbest bölgeler- katma değer vergisi ilişkisi incelenirken tekrar ele alınacaktır.

³⁹⁹ Ömer Duman, “Mal İhracatında KDV İstisnası”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 222, Şubat 2000, s.97.

⁴⁰⁰ Talha Apak, “İhracat İstisnası İşlemlerinde Beyan- K.D.V. İadesi ve İhracat Hesaplarının Kapatılmasına İlişkin Uygulamalar (Fatura- G.Ç.B. – D.A.B.)”, *Vergi Dünyası*, Yıl: 20, Sayı: 241, Eylül 2001, s 158.

⁴⁰¹ KDVK, m. 12/2.

Bir tanıma göre, hizmetten yurt dışında faydalanılması, yurt dışındaki müşteriler için verilen hizmetin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmaması, hizmetin sonuçlarının yurt dışında ortaya çıkması demektir⁴⁰². Hizmetten yurt dışında faydalanılması kavramı Maliye Bakanlığı'nın çeşitli genel tebliğlerinde de açıklanmıştır⁴⁰³.

Bu açıklamalar çerçevesinde hizmetten yurt dışında faydalanılması şu şartlara bağlanabilir:

- Fatura ve benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması,
- Hizmet bedelinin ilgili mevzuat hükümlerine göre bu müşteriler tarafından gönderilmiş olması,
- Yurt dışındaki müşteriler için verilen hizmetlerin bu müşterilerin Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması,
- Hizmet bedelinin döviz olarak yurda getirilmesi.

b)- Araçlar, Petrol Aramaları ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna

Araçlarla ilgili istisna ile deniz, hava ve demiryolu ulaşım ağının geliştirilmesi ve uluslararası rekabet gücünün artırılması; petrol aramalarında istisna ile petrol arama faaliyetlerinin teşvik edilmesi; teşvik belgeli yatırımlarda⁴⁰⁴ istisna ile ise yatırımların teşvik edilmesi amaçlanmaktadır⁴⁰⁵.

Araçlar ve petrol aramaları ile ilgili olarak aşağıdaki teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir⁴⁰⁶:

- Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi faaliyetinde bulunanlara bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimi; bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı hizmetleri;
- Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler;
- Petrol Kanunu hükümlerine göre, petrol arama faaliyetlerine ilişkin olarak bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ve mal teslimleri;

⁴⁰² Ömer Duman, "Hizmet İhracatı KDV İstisnasında Genel Esaslar", **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 86, Şubat 2000, s. 117- 118.

⁴⁰³ 17, 26 ve 30 seri numaralı Katma Değer Vergisi genel tebliğleri.

⁴⁰⁴ 9.4.2003 tarihli, 4842 sayılı kanunla yatırım teşvik belgesi kaldırılmış olmakla birlikte, değişiklikten önce alınan belgeler bakımından bu hükmün geçerliliği devam etmektedir.

⁴⁰⁵ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, s. 881.

⁴⁰⁶ KDVK, m. 13.

- Yatırım teşvik belgesi sahibi olanlara belge kapsamında yapılan makina ve teçhizat teslimleri.

c)- Taşımacılık İstisnası

Taşımacılık istisnasının temel amacı, Türk taşımacılık işletmelerinin uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunmalarını teşvik ederek taşımacılık sektörünün gelişimine katkıda bulunmaktır. Ayrıca, istisnanın amacı Türk taşımacılık işletmelerinin taşımacılık faaliyetine katılımını özendirmek olduğundan, bu istisna ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkelerle karşılıklı olmak kaydıyla tanınmıştır⁴⁰⁷. Böylece, Türk firmalarının rekabet imkânlarını sınırlandıran ülkelerin taşımacılık firmalarının da Türkiye’deki rekabet imkânları sınırlandırılarak Türk firmalarının uluslararası rekabet güçleri korunmak istenmiştir⁴⁰⁸.

Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek olan taşıma işleri vergiden müstesnadır⁴⁰⁹. Bakanlar Kurulu 24.12.1984 tarihli, 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu istisnadan yararlanacak taşımacılık işlerini belirlemiştir. Bu kararname uyarınca, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında, deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Taşımanın başladığı veya bittiği yerin serbest bölge olması halinde de istisnanın uygulanması gerekir. Çünkü, serbest bölgeler ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber mali sınırları dışında kaldıklarından, vergilendirme yönünden yurt dışı sayılırlar. Bu nedenle, Türkiye’den serbest bölgelere tapılan taşımacılık işleri ile serbest bölgelerden Türkiye’ye yapılan taşımacılık işlerinin de taşımacılık istisnası kapsamında düşünülmesi yerinde olur⁴¹⁰.

d)- Diplomatik İstisnalar

Karşılıklı olmak koşuluyla, yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası anlaşmalar uyarınca vergi muafiyeti tanınan uluslararası

⁴⁰⁷ KDVK, m. 14/2.

⁴⁰⁸ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 1, s. 925.

⁴⁰⁹ KDVK, m.14/1.

⁴¹⁰ Gürol Ürel, “KDV Uygulamasında Taşımacılık İstisnası”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 107, Kasım 2001, s. 18-19.

kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir⁴¹¹.

e)- İthalat İstisnası

Katma değer vergisinde, varış ülkesinde vergilendirme ilkesinin uygulanmasının sonucu olarak, ithalat verginin konusu içinde yer almaktadır. İthal edilen mal ve hizmetlerle yurt içinde üretilen mal ve hizmetler arasında rekabet eşitliğinin ve tarafsızlığın sağlanması, katma değer vergisinin en önemli özelliklerinden biridir⁴¹². Bu nedenle, ithalat bütünüyle katma değer vergisi kapsamına alınmış olup, varış ülkesinde vergilendirme ilkesi gereği Türkiye’de vergilendirilmektedir. Bununla birlikte, bir kısım ithalat vergiden istisna edilmiştir. İthalat istisnası kapsamındaki işlemler şunlardır⁴¹³:

- Katma değer vergisinden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali⁴¹⁴;
- Gümrük Kanunu’na göre, gümrük vergisinden istisna edilen bazı eşyanın ithali;
- Transit ve gümrük antreposu rejimleri⁴¹⁵ ile serbest bölgeler, geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler.

f)- Kültür, Eğitim, Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalar İle Diğer İstisnalar

(1) Kültür ve Eğitim Amaçlı İstisnalar

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların oluşturdukları birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar,

⁴¹¹ KDVK, m. 15.

⁴¹² Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori- Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001, s.298.

⁴¹³ KDVK, m. 16.

⁴¹⁴ Bu istisnanın mantığı, dahilde alınan katma değer vergisinden istisna edilen bir mal veya hizmetin, eşitlik ilkesi uyarınca, ithalde alınan katma değer vergisinden de istisna edilmesi gerektiği şeklinde açıklanmaktadır. Bkz. Selahattin Tuncer, “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:96, Aralık 2000, s. 102.

⁴¹⁵ **Transit rejimi**, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmayan serbest dolaşıma girmemiş eşya ile ihracatla ilgili gümrük işlemleri tamamlanmış eşyanın, gümrük gözetimi altında Türkiye Gümrük Bölgesi içinde bir noktadan diğerine taşınmasıdır(GK, m. 84).

Gümrük antreposu rejimi, ithalat vergilerine ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmamış ve serbest dolaşıma girmemiş eşya ile gümrük antreposuna alınması halinde ihracata ilişkin önlemlerden yararlanabilecek ihraç eşyasının bir gümrük antreposuna konulmasıdır.

Gümrük antreposu, gümrük gözetimi altında bulunan eşyanın konulması amacıyla kurulan yerdir.

kanunla kurulan ve tüzel kişiliği bulunan emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların bilim, güzel sanatlar ve tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler ile tiyatro, konser ve konferans salonu, kütüphane, sergi ve okuma salonları ve spor tesisleri işletmeleri veya yönetmeleri dolayısıyla yaptıkları teslim ve hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır⁴¹⁶.

(2) Sosyal Amaçlı İstisnalar

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci yurtları, yetiştirme yurtları, huzurevleri, parasız fukara aşevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle kuruluş amaçlarına uygun nitelikteki teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir⁴¹⁷.

Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıdaki kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları da istisna kapsamındadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesinde yer alan bu hüküm bazı tereddütlere yol açmaktadır. Bir görüşe göre, sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimleri ile hizmet ifalarının sosyal amaçlı kabul edilerek katma değer vergisinden istisna edilmesi gerekir⁴¹⁸. Bir başka görüşe göre, sayılan kurum ve kuruluşlara yapıldığı zaman istisnadan yararlanması öngörülen bedelsiz teslim ve hizmetler (bağış ve yardımlar) sosyal amaç taşıyan istisnalar arasında yer aldığından, ancak, sosyal amaç taşıyan bedelsiz teslim ve hizmetler bu istisnadan yararlanabilecektir. Bir diğer görüşe göre ise, kanun hükmünün uygulanmasında başlıkla bağlı kalınması zorunluluğu bulunmadığından, söz konusu istisna kültür ve eğitim amacı taşıyan bağış ve yardımlar için de geçerli olmalıdır⁴¹⁹. Vergi planlaması açısından doğru ve etkin bir strateji belirlenebilmesi için, kanunun çizdiği sınırlar içinde en geniş çerçeveli seçenek dikkate alınmalıdır⁴²⁰.

⁴¹⁶ KDVK, m. 17/1.

⁴¹⁷ KDVK, m. 17/2- a.

⁴¹⁸ Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 583.

⁴¹⁹ Bu konudaki tartışmalar için bkz. Kadir Demirbilek, "KDVK'nun 17/1'inci Maddesinde Sayılan Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağışların KDV Karşısındaki Durumu", **Vergi Sorunları**, Yıl: 23, Sayı: 147, Aralık 2000, s. 106- 107.

⁴²⁰ Burada (ve vergi planlaması sürecinin çeşitli aşamalarında) yapılması gereken, tahdit altında maksimizasyon probleminin çözülmesidir.

Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri ile yabancı hayır ve yardım kurumlarının, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetler de katma değer vergisinden müstesnadır⁴²¹.

(3) Askeri Amaçlı İstisnalar

Katma değer vergisi istisnalarından bir başkası da askeri fabrika, tersane ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetlere tanınan istisnadır⁴²². Bu istisnanın uygulanmasının beraberce aranacak iki temel koşulu bulunmaktadır. İlki, ilgili kuruluşun askeri bir kuruluş olması, ikincisi, teslim veya hizmetin kuruluş amacına uygun olmasıdır⁴²³.

(4) Diğer İstisnalar

Kültür, eğitim, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar kapsamında yer almayan çeşitli istisnalar Katma Değer Vergisi Kanunu'nda diğer istisnalar başlığı altında sayılmıştır⁴²⁴.

i- Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf esnaf ile basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler;

ii- Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler;

iii- Gelir Vergisi Kanunu'nun 81. maddesinde belirtilen işlemler⁴²⁵ ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme işlemleri⁴²⁶;

iv- İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri;

⁴²¹ KDVK, m. 17/2-c.

⁴²² KDVK, m. 17/3.

⁴²³ Bkz. Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 1, s. 1067.

⁴²⁴ KDVK, m. 17/4.

⁴²⁵ Gelir Vergisi Kanunu'nun "vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları" başlıklı 81. maddesinde belirtilen işlemler şunlardır:

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

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

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

⁴²⁶ Devir ve bölünmeden doğan kârların kurumlar vergisinden de istisna edildiği hatırlanmalıdır. Bkz. yukarıdaki ilgili bölüm ve KVK, m. 37, 38 ve 39.

v- Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil, sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7 maddesinin 24. bendinde belirtilen kurumların⁴²⁷ kredi teminatı sağlama işlemleri;

vi- Darphane ve Damga Matbaası tarafından yapılan teslim ve hizmetler;

vii- Külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kâğıtlar, taşıt pulu, hisse senedi ve tahvil teslimleri;

viii- Zirai sulama amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri, kamu kuruluşları, tarımsal kooperatifler, ve çiftçi birliklerince yapılan arazi ıslahına ait hizmetler;

ix- Boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri;

x- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri ile konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri;

xi- 30.1.2002 tarihli, 4743 sayılı kanuna göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi ile aynı kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların teslimi;

xii- 18.6.1999 tarihli, 4389 sayılı Bankalar Kanunu'na göre Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'na intikal eden mal ve hakların teslimi ve kiralanması.

2- İSTİSNADAN VAZGEÇME

İstisnadan vazgeçme konusu, şüphesiz ki istisnalar konusunun bir alt başlığını oluşturmaktadır. Bu nedenle de istisnalardan ayrı bir başlık altında incelenmesi ilk bakışta yadırgatıcı görünebilir. Ancak, konunun özel önemi dolayısıyla burada bu yöntem tercih edilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisinde mükelleflerin kanunla verilmiş olan istisnadan yararlanma haklarından vazgeçmeleri düşünülemez bile. Çünkü, firmalar iktisat biliminin genel kabul görmüş ilkelerinden biri olan rasyonelliğin gereği olarak kârlarını maksimum, giderlerini de minimum kılma çabası içindedirler. Vergi istisnaları vergi konularının bir kısmının veya

⁴²⁷ Bu kurumlar;

“Yabancı ülkeler ve uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar”dır (KVK, m. 7/24).

tamamının vergi dışında kalmasını sağladıkları için kârları (ya da gelirleri) arttırıcı etki yaparlar. Bununla beraber, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde her zaman vergi mükelleflerine yarar sağlayan istisnalar, katma değer vergisinde katma değer vergisi indiriminden yararlanılmasını engellediği ölçüde mükellefin aleyhine olabilir. Nitekim, bazı istisnalardan (kısmi istisnalar) yararlanan mükelleflerin, yüklendikleri katma değer vergilerini indirim tabi tutmaları mümkün değildir. İşte bu mükelleflerin, diledikleri takdirde, indirim hakkını elde edebilmeleri için yararlandıkları istisnalardan vazgeçebilmelerine imkân tanınmıştır. Bu uygulamanın nedeni rekabet eşitsizliğinin ortadan kaldırılmasıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre⁴²⁸, vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar, isterlerse vergi dairesine yazılı olarak başvurarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmamalarını talep edebilirler. Bu talebin mükellefin istisnaya dahil olan işlemlerinin tamamını kapsamı zorunludur. Bu şekilde kurulan mükellefiyet devam eden işlemleri kapsamaz. İstisnadan vazgeçme talebinden önce başlamış işler tamamlanıncaya kadar istisna kapsamında kalacaktır.

Bir örnekle konu daha iyi açıklanabilir⁴²⁹:

“Konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt işi yapmakta olan bir müteahhit vergi dairesine başvurarak bu işlemler dolayısıyla istisnadan vazgeçtiğini bildirerek vergiye tabi tutulmasını isteyebilir. Müteahhidin bu talepten sonra konut yapı kooperatiflerine verdiği bütün inşaat taahhüt işleri vergiye tabi olacaktır. Müteahhidin bu işlerin bir kısmı için istisna hükümlerine göre işlem yapması, diğer bir kısmı için vergi uygulaması mümkün değildir. Ancak müteahhidin talep tarihinden önce başladığı inşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak istisnadan vazgeçmesi söz konusu olamayacaktır. Bu müteahhit talep tarihinden sonra başladığı inşaat taahhüt işlerinde vergi uygulayacak, talep tarihinden önce başlanan işlerde ise istisna hükümlerine göre işlem yapacaktır. Ancak istisnadan vazgeçen müteahhit, işi almadan önce kendisinin katma değer vergisi karşısındaki durumunu, yani istisnadan vazgeçtiğini müşterilerine yazı ile bildirecek ve yapılan mukavelenameye de bu husus kaydedilecektir.”.

İstisnadan vazgeçme yolu bazı istisnalar için uygulanmamaktadır. Vazgeçilemeyecek bu istisnalar şunlardır⁴³⁰:

- Kültür ve eğitim amaçlı istisnalar,
- Sosyal amaçlı istisnalar,

⁴²⁸ KDVK, m. 18/1.

⁴²⁹ Örnek Katma Değer Vergisi 23 Seri Numaralı Genel Tebliği'nin G bendinden alınmıştır (18 Temmuz 1986 tarihli, 19168 sayılı Resmi Gazete).

⁴³⁰ KDVK, m. 18/2.

- Askeri fabrika ve atölyelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetlere ilişkin istisna,
- Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu oluşturan işlemler ile sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerine tanınan istisna,
- Kredi teminatı sağlama işlemlerine tanınan istisna.

Mükelleflerin istisnadan vazgeçme başvurusu üzerine, başvuru tarihinden

geçerli olmak üzere ilgili vergi dairesince mükellefiyet tesis edilir. İstisnadan vazgeçerek mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmazlarsa, mükellefiyetleri yeniden üç yıl süreyle uzamış olur⁴³¹.

3- MAL VE HİZMET ALIŞ VE SATIŞ ZAMANLARI İLE VERGİ ÖDEME ZAMANLARININ PLANLANMASI VE VERGİ FONLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Katma değer vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılının birer aylık süreleridir. Mükellefler bu birer aylık süreler içinde alışları dolayısıyla katma değer vergisi öderken, satışları (mal teslimi ve hizmet ifaları) dolayısıyla tahsil ettikleri vergilerin indirimden kalan kısmını da, izleyen ayın 23'üncü günü akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

Bu aşamada, işletme alışlarını yapacağı zamanları ve katma değer vergisini ödeyeceği zamanı planlayarak önemli vergi tasarrufları sağlayabilir. Örneğin, işletme satışlarını ayın ilk günlerinde, alışlarını da son günlerinde yapma yoluna giderse, bir likidite fazlası yaratılmış olur. Bu likidite fazlası kâra dönüştürülebildiği ölçüde de işletmeye avantaj sağlamış olacaktır. Bir başka vergi avantajı, vergiye tabi işlemlerin yapıldığı aya isabet eden katma değer vergisinin izleyen ayın başından 23. günü akşamına kadar ödenebilmesi imkânı ile doğmaktadır. Böylece oluşan kasa fazlası işletme açısından bir kısa vadeli kaynak olarak değerlendirilebilir⁴³².

⁴³¹ KDVK, m. 18/3.

⁴³² Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 487.

4- KOMİSYONCU ARACILIĞI İLE VEYA KONSİNYASYON YOLUYLA SATIŞ YAPILMASI

Komisyoncu, bir bedel karşılığında kendi adına ve vekili olduğu kişi hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım satımını üstlenen kimse olarak tanımlanabilir⁴³³. Konsinyasyon yoluyla satış ise, malın satıcı tarafından doğrudan alıcıya gönderilmek yerine, aracı durumundaki bir üçüncü kişinin deposuna, umumi mağazalara veya gümrük antrepolarına gönderilmesi suretiyle yapılan satışlardır. Emanet usulünün uygulandığı bu tür satışlarda malı gönderen tüccar veya işletmeye “konsinyatör” (“**consignor**”), malı alıcıya satmak üzere teslim alan tüccar veya işletmeye de “konsinyi” (“**consignee**”) denilmektedir. Konsinye kelimesinin anlamı, malların, mülkiyeti devredilmeksizin satış sorumluluğunu üstlenen bir kişiye (konsinyiye) gönderilmesidir. Konsinye satışta, mallar gönderenin (konsinyatör) belirleyeceği fiyatlardan müşterilere satılmak üzere ve satılmayanların iadesi kaydıyla gönderilenin (konsinyinin) zilyetliğine bırakılır⁴³⁴. Malın konsinyiye gönderilmesi satış sözleşmesine dayanmadığından malın mülkiyeti değil, sadece zilyetliği devredilmekte⁴³⁵, mülkiyet konsinyatörün üzerinde kalmaktadır. Konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, konsinyi malı kendi nam ve hesabına satmakta, konsinyatörle anlaştığı fiyatın üzerinde satarsa kâr elde etmektedir⁴³⁶.

Komisyoncular aracılığı ile veya konsinyasyon yoluyla yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların konsinyatör tarafından konsinyiye teslimi anında değil, konsinyi tarafından alıcıya teslimi anında meydana gelmektedir⁴³⁷. Komisyoncular aracılığı ile veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, satışa ilişkin katma değer vergisi komisyoncu veya konsinyi tarafından satışın yapıldığı aya ait beyannamenin veriliş tarihine kadar ertelenmiş olacaktır. Bu uygulama, özellikle bayilik sistemi ile çalışan işletmeler bakımından önemli bir vergi avantajı sunmaktadır⁴³⁸.

⁴³³ Borçlar Kanunu’nun 416. maddesinin birinci fıkrasında komisyoncu şöyle tanımlanmıştır:

“Alım ve satım işlerinde komisyoncu, ücret mukabilinde kendi namına ve müvekkili hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım ve satımını deruhte eden kimsedir”.

⁴³⁴ Talha Apak, “Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos- Eylül 2002, s. 68.

⁴³⁵ Ancak, burada Türk Medeni Kanunu’nun 764. maddesindeki anlamda bir “mülkiyrtin saklı tutulması” (“mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış”) söz konusu değildir. Çünkü ortada bir sözleşme yoktur. Bu nedenle, KDVK, m. 3/c’de belirtildiği şekilde zilyetliğin konsinyiye devri sonucunda teslim sayılan bir hal meydana gelmez, dolayısıyla katma değer vergisi borcu doğmaz.

⁴³⁶ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 1, s. 638- 639.

⁴³⁷ KDVK, m. 10/d.

⁴³⁸ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, **a.g.e.**, s. 473.

5- PROMOSYON ÜRÜNLERİ TESLİMİ

İşletmelerin, satışlarını arttırmak amacıyla, sattıkları malların yanında bedelsiz olarak verdikleri mallara “promosyon” denilmektedir⁴³⁹. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “teslim sayılan haller” başlıklı 3. maddesinin (a) bendine göre, “vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi” teslim sayılmakta, dolayısıyla katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu hükmün promosyon ürünlerini de kapsayıp kapsamadığı konusunda ortaya çıkan tereddütler 50 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile giderilmeye çalışılmıştır⁴⁴⁰. Anılan tebliğde özetle, işletmelerce bedelsiz promosyon ürünleri verilmesinin bir pazarlama tekniği olduğu; bedelsiz teslimler katma değer vergisine tabi olmakla birlikte, firmaların iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, satışını yaptıkları mala olan talebin artmasını sağlama amaçlarıyla bir malın yanında başka bir mal vermelerinde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslimin söz konusu olmadığı belirtilerek, bu promosyon ürünlerinin işletmeler açısından bir pazarlama gideri niteliğini taşıdığı ifade edilmektedir.

Maliye Bakanlığı’nın da yukarıda belirtilen genel tebliğ ile katıldığı, promosyon ürünlerinin pazarlama gideri olarak değerlendirilmesi ve katma değer vergisine tabi tutulmaması yönündeki görüşlere⁴⁴¹ çeşitli itirazlar yöneltmiştir⁴⁴². Özellikle, promosyon ürünü ile ana ürünün farklı katma değer vergisi oranlarına tabi olmalarının promosyon ürünü dağıtan firmalar ile, aynı promosyon ürününün ticaretini yapan firmalar arasında, birinciler lehine bir haksız rekabete yol açacağı belirtilmektedir. Ayrıca, mevcut uygulamanın, asıl malla birlikte verilen promosyon ürününün asıl mala, asıl malın ise promosyon ürününe dönüşmesine yol açacağı; örneğin, gazetenin yanında promosyon ürünü verilmesi yerine, promosyon ürünü yanında gazete verilmesi gibi bir durumun ortaya çıkacağı ifade edilmiştir⁴⁴³.

⁴³⁹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 1, s. 388.

⁴⁴⁰ Katma Değer Vergisi 50 Seri Numaralı Genel Tebliği, (25 Aralık 1995 tarihli, 22504 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır).

⁴⁴¹ Promosyon ürünlerine ilişkin katma değer vergisinin tamamının indirilebileceği yönündeki görüş için bkz. Ahmet Kavak, “Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonlara İlişkin Katma Değer Vergisinin Tamamı İndirim Konusu Yapılmalıdır”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 166, Temmuz 2002, s. 17- 22.

⁴⁴² Promosyon ürünlerinin vergilendirilmesi konusundaki çeşitli görüşler için bkz. V. Arif Şimşek, “Firmalarca Bedelsiz Verilen Promosyon Ürünlerinde Vergileme”, **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı: 5, Mayıs 1993, s. 27- 29.

⁴⁴³ Mevcut uygulamanın ayrıntılı bir eleştirisi için bkz. Mehmet Koç, “Promosyon Ürünlerinin KDV Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 81, Eylül 1999, s. 44- 52; ayrıca, Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, **a.g.e.**, s. 470- 471..

Haklılık payı bulunan karşıt görüşlere rağmen, Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı çerçevesinde, promosyon ürünleri dağıtımı, sağladığı önemli vergi avantajı dolayısıyla ilgili işletmelerin vergi planlaması süreçlerinde gözönüne alınmalıdır.

6- İHRAÇ KAYDIYLA MAL TESLİMİ VE VERGİ ERTELEMESİ (TECİL- TERKİN)

İhraç kaydıyla mal teslimi ihracat istisnasının içinde yer alan bir konu olmakla beraber, önemi dolayısıyla ayrı ve bağımsız bir başlık altında incelenecektir. Yukarıda belirtildiği gibi, ihraç etmeleri şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ilişkin katma değer vergileri ihracatçılar tarafından ödenmemekte; bu malları teslim eden ve söz konusu vergilerin mükellefi olan imalatçılar tarafından ihracatçılardan tahsil edilmedikleri halde matrahlarıyla birlikte beyan edilen bu vergiler, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunmaktadır. Malların, ihracatçıya teslimi tarihini izleyen ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunmaktadır. İhracatın mücbir sebepler⁴⁴⁴ veya beklenmedik durumlar⁴⁴⁵ nedeniyle üç ay içinde yapılamaması halinde, üç aylık sürenin bitiminden itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara Maliye Bakanlığı'nca üç aya kadar ek süre verilebilmektedir⁴⁴⁶.

İhraç kayıtlı teslim nedeniyle hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisinin tamamen tecil edilememesi durumunda, tecil edilemeyen vergi mükellefe iade edilmektedir. İade edilecek katma değer vergisi tutarı, mükellefin beyannamesine göre ihraç kayıtlı teslimler nedeniyle tahsil edilmeyen vergi tutarının, ödenmesi gereken (tecil edilecek) katma değer vergisi tutarından çıkarılması ile bulunan müspet farktır. İmalâtçı firma tecil ve terkin edilecek vergi tutarları ile iade edilecek katma değer vergisi tutarını doğru hesaplamadığı takdirde, vergi

⁴⁴⁴ Mücbir sebepler Vergi Usul Kanunu'nun 13. maddesinde şu şekilde sayılmaktadır:

“Mücbir sebepler;

1-Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2-Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı, su basması gibi afetler;

3- Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;

4- Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elinden çıkmış bulunması; gibi hallerdir”.

“Gibi” edatının kullanılmasından anlaşılabacağı üzere, bu hallere benzer başka olaylar da mücbir sebep olarak Kabul edilmektedir.

⁴⁴⁵ Mücbir sebep kavramı eskiden beri bilinen ve kanunlarda yer alan bir kavram olmakla beraber, “beklenmedik durum” kavramı, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-c maddesine, 9.4.2003 tarihli, 4842 sayılı kanunla eklenen yeni bir durumdur. Kanunda açıkça belirtilmemiş olmakla beraber, “beklenmedik durum”, sosyal, ekonomik ve mali konularda ortaya çıkan öngörülemez olay ve gelişmeler şeklinde tanımlanabilir. Beklenmedik durumun mücbir sebebin özel bir şekli olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Levent Gençyürek, Erkan Gürboğa,,”4842 Sayılı Kanun İle Katma Değer Vergisi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler-I, Yaklaşım, Yıl: 11, Sayı: 128, Ağustos 2003, s. 71- 72.

⁴⁴⁶ KDVK, m. 11/1- c.

ziyayı meydana gelmiş sayılacak ve haksız olarak alınan iadeler idareye cezası ile birlikte geri ödenecektir⁴⁴⁷.

İhraç kaydıyla teslim dolayısıyla yapılan tecil ve terkin işlemleri, bu ilişkide katma değer vergisinin mükellefi olan imalatçılar veya diğer satıcıları ilgilendirmektedir. Verginin mükellefi yani borçlusu ihracatçı değil, imalatçı veya satıcılar olduğundan iade edilecek katma değer vergisi doğması halinde de iadenin muhatabı yine onlar olacaktır⁴⁴⁸.

7- ŞAHİS İŞLETMELERİNİN VE ŞAHİS ŞİRKETLERİNİN⁴⁴⁹ SERMAYE ŞİRKETLERİNE DEVİRİ VE DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

Yukarıda, katma değer vergisinin diğer istisnaları arasında değinilen şahıs işletmelerinin ve şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine devir ve dönüşümüne ilişkin istisnanın temel amacı kurumlaşmanın teşvikidir. Gelir ve kurumlar vergisi bakımından, ortaya çıkacak değer artışı kazançları vergilendirilmemekte⁴⁵⁰; katma değer vergisi bakımından ise devir ve dönüşüm işlemleri vergiden istisna edilmektedir⁴⁵¹. Böylece, devir ve dönüşüm yollarıyla sermaye şirketi şeklinde kurulan işletmelere bir vergi avantajı sağlanmış olmaktadır⁴⁵².

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun söz konusu istisnanın uygulanması yönünden atıf yaptığı, Gelir Vergisi Kanunu'nun "vergilendirilmeyecek değer artışı kazançları" başlıklı 81. maddesinde belirtilen devir ve dönüşüm işlemleri şunlardır:

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

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

⁴⁴⁷ Fatih Karagöz, "İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle İade Edilen KDV'lerinin İdareye Geri Ödenmesi Durumu", **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003, s. 157; 160- 161.

⁴⁴⁸ Murat Özden, **a.g.e.**, s. 91.

⁴⁴⁹ Şahıs şirketlerinin, kollektif ve adi komandit şirketler olduğu birinci bölümde belirtilmişti.

⁴⁵⁰ GVK, m. 81.

⁴⁵¹ KDVK, m. 17/4-c.

⁴⁵² Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, **a.g.e.**, s. 480.

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

Bu hükümlere göre, istisnadan yararlanma koşulları şunlar olmaktadır:

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

Yukarıdaki koşulları sağlayan şahıs şirketlerinin nev'i değiştirerek sermaye şirketine dönüşmeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre yapılan devir ve bölünme⁴⁵³ işlemleri de katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

8- SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET

Bir ülkenin siyasi sınırlarının içinde ancak, mali sınırlarının dışındaki kısımları olan serbest bölgelerin çeşitli tanımları yapılmıştır. Bir tanıma göre, "serbest bölgeler bir ülkenin toprakları üzerinde uluslararası bir deniz veya hava limanı yakınında, yabancı parasal sermaye, makina, teçhizat, aksam ve parçalar, hammadde vs.'nin gümrük ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine tabi tutulmadan girebildiği alanlardır"⁴⁵⁴. Bir başka tanıma göre ise, "ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler"dir⁴⁵⁵.

⁴⁵³ İşletmelerin sona ermesi ve yeniden yapılanmasında devir ve bölünme işlemleri ve bu işlemler sonucunda doğacak kârların vergilendirilmesi konusunda tezin birinci bölümüne bakılabilir.

⁴⁵⁴ Ömer Köroğlu, "Serbest Bölge", *Yaklaşım*, Yıl: 7, Sayı: 73, Ocak 1999, s. 67.

⁴⁵⁵ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, *a.g.e.*, s. 169.

Serbest bölgeler; ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, ülkeye yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde sağlamak, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak amaçlarıyla kurulmaktadır⁴⁵⁶. Bu bölgelerde vergi, resim harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyeti ile ilgili mevzuat hükümlerinin uygulanmaması⁴⁵⁷ serbest bölgelerin vergi planlaması açısından önemini arttırmaktadır.

Serbest bölgelerin katma değer vergisi ile ilişkisi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinin birinci bendinin (c) alt bendine dayanmaktadır. Bu bende göre, "transit ve gümrük antreposu rejimleri ile serbest bölgeler, geçici depolama yerleri ve gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarla ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler" ithalat istisnası kapsamında katma değer vergisinden müstesnadır. Başka bir deyişle, serbest bölgelerde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarında katma değer vergisi uygulanmamaktadır. 39 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde⁴⁵⁸, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1-b maddesinde yer alan, 'malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması' ifadesinden malın gümrük hattını geçmesinin anlaşılması gerektiği yorumuna dayanılarak, serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifalarının, gerekli şartların sağlanması halinde, ihracat istisnası hükümlerine göre katma değer vergisinden istisna edileceği belirtilmektedir. Bu çerçevede;

1- Türkiye'den serbest bölgelere yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları ihracat sayılarak katma değer vergisinden istisna edilecektir.

2-Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları ise ithalat sayılarak katma değer vergisine tabi olacaktır.

3- Serbest bölge içinde yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilecektir.

Ancak, 4842 sayılı kanunla yapılan değişiklikten önce, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda açık olarak serbest bölgelere yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağı belirtilmemiş olduğundan, Maliye Bakanlığı'nın genel tebliğ ile yaptığı bu yorum sonucunda serbest bölgeleri de madde kapsamında değerlendirmesi, çeşitli tartışmalara neden olmuştu. 9.4.2003 tarihli, 4842 sayılı kanunla, serbest bölgelerin de madde metnine dahil edilmesiyle bu tereddüt ve tartışmaların sona ermesi beklenebilir.

⁴⁵⁶ Bkz. SBK, m. 1.

⁴⁵⁷ SBK, m. 6/2.

⁴⁵⁸ 39 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 12.3.1992 tarihli, 21169 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Görüldüğü gibi, serbest bölgeler içinde faaliyette bulunan işletmeler çok önemli bir katma değer vergisi avantajı elde etmektedirler. Örneğin başka ülkelerden serbest bölgeye ithal edilen mallar, serbest bölgeden de bir diğer ülkeye ihraç edilecek olursa, serbest bölgede faaliyet gösteren işletme katma değer vergisi yükünden tamamen kurtulmuş olacağından, Türkiye’de faaliyette bulunan benzer bir işletmeye göre avantajlı duruma gelecektir⁴⁵⁹.

⁴⁵⁹ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 483.

BÖLÜM V

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI

A - GENEL OLARAK

Özel tüketim vergisi, katma değer vergisinden farklı olarak, sadece belirli mallar üzerine, değişik oranlarda uygulanan bir harcama vergisi türüdür⁴⁶⁰. Gümrük vergisi ile birlikte en eski vergilerden olan özel tüketim vergisi daha çok talebin fiyat elastikiyeti düşük olan tütün, alkollü içkiler gibi alışkanlık yapan mallarla lüks mallar ve sürümü yüksek olan sanayi mallarından (petrol gibi) alınmaktadır⁴⁶¹. Örneğin, Avrupa Birliği ülkelerinin tümünde özel tüketim vergileri en azından tütün mamulleri, alkollü içkiler, ve madeni yağlara uygulanmaktadır. Üye devletlerin çoğu başka bazı mal ve hizmetleri de özel tüketim vergisine tabi tutmaktadırlar⁴⁶². Katma değer vergisi gibi, dolaylı bir vergi olan özel tüketim vergisi, kanunda belirtilen mallar üzerinden, üretimden tüketime kadar olan ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya tek bir aşamasında alınır⁴⁶³.

Türkiye’de çeşitli adlar altında özel tüketim vergileri uygulanmıştır. Akaryakıt tüketim vergisi, taşıt alım vergisi, motorlu taşıtların kayıt, tescil ve devirlerinde alınan özel işlem vergisi, eğitim, gençlik ve spor ve sağlık hizmetleri vergisi, Katma Değer Vergisi kapsamında yer alan ek vergi bunlardan birkaçıdır. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun⁴⁶⁴ 1.8.2002 tarihinde yürürlüğe girmesiyle birlikte, ayrı ayrı adlar taşıyan, özel tüketim vergisi nitelikli bu vergiler ile Savunma Sanayii Destekleme Fonu, Çevre Kirliliğini Önleme Fonu, Toplu Konut Fonu gibi fonlar ve Eğitime Katkı Payı, Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı, Şehit, Malûl Dul ve Yetimleri Payı, Mera Payı, Federasyonlar Payı, Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu Payı gibi paylar da yürürlükten kalkmıştır.

Türk Özel Tüketim Vergisi’nin konusu; kanuna ekli;

- a- (I) sayılı listedeki malların (*petrol ürünleri*) ithalatçıları veya rafineriler dahil imalatçıları tarafından teslimi,
- b- (II) sayılı listedeki mallardan (*motorlu taşıtlar*) kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı,

⁴⁶⁰ Carl S. Shoup, *a.g.e.*, s. 271.

⁴⁶¹ Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomisine Giriş*, s. 359; Richard A. Musgrave, Peggy B. Musgrave, *a.g.e.*, s. 403.

⁴⁶² David W. Williams, *E C Tax Law*, s. 93; Michael A. Schuyler, *a.g.e.*, s. 80.

⁴⁶³ *Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul 2002, s. 16.

⁴⁶⁴ Kanunun Kabul tarihi 6.6.2002..

c- (II) sayılı listedeki mallardan (*motorlu taşıtlar*) kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) sayılı liste (*tütün mamulleri, alkollü ve kolalı içecekler*) ve (IV) sayılı listedeki malların (*lüks mallar*) ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışıdır⁴⁶⁵.

Özel tüketim vergisi bu mallardan⁴⁶⁶ bir defaya mahsus olarak üzere alınmaktadır.

Verginin mükellefi ise⁴⁶⁷, kanuna ekli;

a- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa ve ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını yapanlar,

b- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satanlardır.

B - ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ

Özel tüketim vergisinin de büyük bir bölümü katma değer vergisi ile benzerlik gösteren vergi planlaması araçları bulunmaktadır. Bu vergi planlaması araçlarının başlıcaları şunlardır:

- İstisnalar,
- Mal alış ve satış zamanları ile vergi ödeme zamanlarının planlanması ve vergi fonlarının değerlendirilmesi,
- Komisyoncu aracılığı ile veya konsinyasyon yoluyla satış yapılması,
- Promosyon ürünleri teslimi,
- İhraç kaydıyla mal teslimi ve vergi erteleme (tecil-terkin),
- Serbest bölgelerde faaliyet.

⁴⁶⁵ ÖTVK, m. 1.

⁴⁶⁶ Türk Özel Tüketim Vergisinin Kanuna ekli dört listede yer alan toplam 210 civarında mal üzerinden alınmaktadır. Bkz. Uğur Doğan, “Özel Tüketim Vergisi’nde İhracat İstisnası ve İadesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 176, Mayıs 2003, s. 106.

⁴⁶⁷ Türk Özel Tüketim Vergisi’nin 1500 civarında mükellefi olduğu ifade edilmektedir. Bkz. Ahmet Kavak, “Özel Tüketim Vergisi Uygulamasına İlişkin Sorunlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 174, Mart 2003, s. 13; ayrıca, Uğur Doğan, “Özel Tüketim Vergisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 174, Mart 2003, s. 22.

1- İSTİSNALAR

İşletmelerin vergi planlaması uygulamalarında gözönüne alınabilecek bazı istisnalar özel tüketim vergisinde de bulunmaktadır Üç başlık altında toplanan bu istisnalar ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalardır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre, özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanunda yapılacak düzenlemelerle konulabilmekte veya kaldırılabilir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklı kalmak üzere, diğer kanunlarda yer alan istisna ve muafiyet hükümleri özel tüketim vergisi bakımından geçersizdir⁴⁶⁸.

a)- İhracat İstisnası

Katma değer vergisinde kabul edilen “varış ülkesinde vergilendirme ilkesi” bi dolaylı vergi olan özel tüketim vergisinde de geçerli olduğundan, ihracat vergiden istisna edilmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerde yer alan bütün mallar ihracat istisnasından yararlanmaktadır. İhracat istisnasından yararlanma şartları şunlardır⁴⁶⁹:

- 1- Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmış olmalıdır;
- 2- Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkmış olmalıdır.
- 3- Teslim konusu mal, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde sayılan mallardan olmalıdır.

“Yurt dışındaki müşteri” deyimini, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. Mal ihraç edilmeden önce, yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek amacıyla yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz. Bu nedenle de bu işlem ihracat istisnası kapsamına girmemektedir. İhracat gerçekleştiği zaman, ihraç edilen malların fatura ve benzeri belgeleri üzerinde gösterilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilecektir⁴⁷⁰.

Burada bir noktayı belirtmekte yarar vardır. 9.4.2003 tarihli, 4842 sayılı kanunla yapılan düzenlemeden önce, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1-c maddesinde yer alan “teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl

⁴⁶⁸ ÖTVK, m. 10.

⁴⁶⁹ ÖTVK, m. 5/1.

⁴⁷⁰ ÖTVK, m. 5/2.

olmalıdır...” hükmünün serbest bölgelere yapılan ihracatı da kapsayıp kapsamadığı konusunda yaşanan tereddütler dikkate alınarak, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda sadece, “gümrük bölgesinden çıkma” şartı yeterli görülmüş ve “bir dış ülkeye vasıl olma” ifadesine hiç yer verilmemiştir. Bu durumda, gümrük bölgesinden çıkan mal ister bir başka ülkeye, ister serbest bölgeye gitsin ihracat istisnasından yararlanacaktır. Bununla beraber, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun yukarıda belirtilen maddesinde, 4842 sayılı kanunla yapılan değişikliğe paralel olarak burada da “serbest bölge” ibaresinin kanuna eklenmesi daha doğru olabilirdi. Bunun yerine, “diğer istisnalar” başlıklı 7. maddenin 7. bendinde, “4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar”ın vergiden istisna edildiği hükmüne yer verilmiştir.

b)- Diplomatik İstisna

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (I) sayılı listede yer alan petrol ürünlerinin, (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtların ve (III) sayılı listede yer alan tütün mamulleri ve alkollü içkilerin yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların diplomatik muaflıklardan yararlanan mensuplarına kişisel ihtiyaçları için teslimi, bu malların bu kişi ve kurumlarca ithali veya ilk iktisabı karşılıklı olmak kaydıyla özel tüketim vergisinden müstesnadır⁴⁷¹.

c)- Diğer İstisnalar

Özel tüketim vergisinde bir başka istisna, daha doğrusu istisnalar grubu diğer istisnalar başlığı altında toplanmıştır: Bu grupta şu istisnalara yer verilmiştir:

1- (I) sayılı listede yer alan malların (benzin, motorin, gazyağı, likid petrol gazı, doğal gaz ve bunların türevleri);

a-Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı’nın ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bu kuruluşlar adına akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi,

b- 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve üretim faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi.

⁴⁷¹ ÖTVK, m. 6.

c- 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi.⁴⁷²

2- (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan (binek otomobilleri, karavanlar, motosikletler, uçaklar, helikopterler, yatlar, kotralar vb.), sakatlığa uygun tertibatı bulunanların, malûl ve sakatlar tarafından 5 yılda bir defaya mahsus olarak sakatlarca bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı.

3- (II) sayılı listede yer alan mallardan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı.

4- (IV) sayılı listedeki 9302.00⁴⁷³ ve 93.03⁴⁷⁴ tarife pozisyonunda yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne teslimi veya bunlar tarafından ithali,

5- (IV) sayılı listede yer alan malların (beyaz ve kahverengi eşya, silahlar, kürkler, değerli taşlar, cep telefonları vb) genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların oluşturdukları birliklere bedelsiz teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz ithali.

6- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşya ile ilgili 167. maddesi uyarınca (maddenin 5/a ve 7 numaralı bentleri hariç) ve geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşya hakkındaki hükümleri çerçevesinde gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali.

7- 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi olanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar.

⁴⁷² (c)'de yer alan bu istisna, 7.8.2003 tarihli, 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 7. maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 1. bendine eklenmiştir.

⁴⁷³ Bu gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında revolverler ve tabancalar yer almaktadır.

⁴⁷⁴ Bu gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında av tüfekleri, tüfekler, işaret ve manevra fişegi atmaya yarayan tabancalar, ok atar tüfekler vb bulunmaktadır.

2- MAL ALIŞ VE SATIŞ ZAMANLARI İLE VERGİ ÖDEME ZAMANLARININ PLANLANMASI VE VERGİ FONLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu konuda yukarıda katma değer vergisi için söylenenler büyük ölçüde burada da geçerlidir. Ancak, özel tüketim vergisinde katma değer vergisindeki türde bir “indirim mekanizması” bulunmamaktadır. Özel tüketim vergisinde uygulanan sınırlı indirimin amacı, daha önce özel tüketim vergisi ödenmiş olan bir malın, yer aldığı listede bulunan başka bir malın imalinde girdi olarak kullanılması durumunda, ödenen verginin ödenecek vergiden indirilmesidir⁴⁷⁵.

Özel tüketim vergisinde vergilendirme dönemi özellik gösterir. Gümrükte alınan özel tüketim vergisi dışında üç ayrı vergilendirme dönemi kabul edilmiştir. Bu vergilendirme dönemleri şöyle açıklanabilir⁴⁷⁶:

1- Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (I) sayılı listedeki mallar (petrol ürünleri) için her bir ayın birinci ve ikinci 15 günlük kısımlarından oluşan iki ayrı vergilendirme dönemi öngörülmüştür. Buna göre, her ayın 1. günü ile 15. günü arasındaki süre ilk vergilendirme dönemi, 15. gününden sonraki süre ise 2. vergilendirme dönemi olmaktadır.. Özel tüketim vergisi bu dönemleri izleyen 10. günün akşamına kadar beyan edilir ve vergi de beyanname verme süresi içinde ödenir.

2- (III)⁴⁷⁷ ve (IV) sayılı⁴⁷⁸ listelerdeki malar ile (II) sayılı listedeki mallardan⁴⁷⁹ kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi faaliyette bulunan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Özel tüketim vergisi beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi bakımından bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir vergi de aynı süre içinde ödenir.

3- (II) sayılı listede yer alan motorlu araçlardan kayıt ve tescile tabi olanlara ait özel tüketim vergisi beyannamesi kayıt ve tescil işlemlerinin yapıldığı yerin vergi dairesine, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verilir ve vergi de aynı gün içinde ödenir.

Bu aşamada, işletme katma değer vergisinde olduğu gibi, alışlarını yapacağı zamanları ve özel tüketim vergisini ödeyeceği zamanı planlayarak önemli vergi tasarrufları sağlayabilir. Örneğin, işletme satışlarını ayın ilk günlerinde, alışlarını da son günlerinde yapma yoluna giderse, bir likidite fazlası yaratılmış olur. Bu likidite fazlası kâra dönüştürülebildiği

⁴⁷⁵ ÖTVK, m. 9.

⁴⁷⁶ ÖTVK, m. 14; ayrıca bkz. **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, s. 131- 132.

⁴⁷⁷ Tütün mamulleri, alkollü ve kolalı içecekler.

⁴⁷⁸ Lüks mallar.

⁴⁷⁹ Motorlu taşıtlar.

takdirde de işletmeye avantaj sağlamış olacaktır. Bir başka vergi avantajı, vergiye tabi işlemlerin yapıldığı döneme isabet eden özel tüketim vergisinin vergilendirme dönemi sonundan itibaren 10 veya 15 gün içinde ödenebilmesi imkânı ile doğmaktadır. Böylece oluşan kasa fazlası katma değer vergisindeki kadar olmasa da işletme açısından bir kısa vadeli kaynak olarak değerlendirilebilir.

3- KOMİSYONCU ARACILIĞI İLE VEYA KONSİNYASYON YOLUYLA SATIŞ YAPILMASI

Katma değer vergisinde olduğu gibi, özel tüketim vergisinde de komisyoncular aracılığı ile veya konsinyasyon yoluyla yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay, malların konsinyatör tarafından konsinyiye teslimi anında değil, konsinyi tarafından alıcıya teslimi anında meydana gelmektedir⁴⁸⁰. Komisyoncular aracılığı ile veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, satışa ilişkin özel tüketim vergisi komisyoncu veya konsinyi tarafından satışın yapıldığı döneme ait beyannamenin verilmiş tarihine kadar ertelenmiş olacaktır. Bu uygulama, katma değer vergisinde olduğu gibi, özellikle bayilik sistemi ile çalışan işletmeler bakımından önemli bir vergi avantajı sağlamaktadır⁴⁸¹.

4- PROMOSYON ÜRÜNLERİ TESLİMİ

İşletmelerin, satışlarını arttırmak amacıyla, sattıkları malların yanında bedelsiz olarak verdikleri mallara “promosyon” denildiği yukarıda belirtilmişti.. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “teslim sayılan haller” başlıklı 3. maddesinin (a) bendi hükmüne paralel olarak, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun “tanımlar, teslim ve teslim sayılan haller” başlıklı 2. maddesinin 3/a bendine göre, “vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi” teslim sayılmakta, dolayısıyla özel tüketim vergisine tabi bulunmaktadır.

Promosyon ürünlerinin katma değer vergisi açısından durumuna açıklık getirmek üzere Maliye Bakanlığı’nca çıkarılan 50 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile idarenin ortaya koyduğu görüşü özel tüketim vergisi bakımından da koruması beklenebilir⁴⁸².

⁴⁸⁰ ÖTVK, m. 3/d..

⁴⁸¹ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 473.

⁴⁸² Bkz. Katma Değer Vergisi 50 Seri Numaralı Genel Tebliği, 25 Aralık 1995 tarihli, 22504 sayılı Resmi Gazete.

Bu tebliğde, işletmelerce bedelsiz promosyon ürünleri verilmesinin bir pazarlama tekniği olduğu; bedelsiz teslimler katma değer vergisine tabi olmakla birlikte, firmaların iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, satışını yaptıkları mala olan talebin artmasını sağlama amaçlarıyla bir malın yanında başka bir mal vermelerinde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslimin söz konusu olmadığı ve promosyon ürünlerinin işletmeler açısından bir pazarlama gideri niteliğini taşıdığı hususlarının ifade edildiği, katma değer vergisinde vergi planlaması aracı olarak promosyon ürünleri incelenirken belirtilmişti.

Yine aynı şekilde, Maliye Bakanlığı'nın da yukarıda belirtilen genel tebliğ ile katıldığı, promosyon ürünlerinin pazarlama gideri olarak değerlendirilmesi ve katma değer vergisine tabi tutulmaması yönündeki görüşlere karşı yöneltilen itirazların özel tüketim vergisi ile ilgili olarak da ileri sürülmesi beklenmelidir.⁴⁸³

Sonuç olarak, Maliye Bakanlığı'nın katma değer vergisi bakımından ortaya koyduğu ve özel tüketim vergisine de genelleştirilmesi muhtemel olan pozitif yaklaşımı çerçevesinde, promosyon ürünleri dağıtımı, sağladığı vergi avantajı dolayısıyla ilgili işletmelerin vergi planlaması süreçlerinde önemli bir yere sahip olacaktır.

5- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE VERGİ ERTELEMESİ (TECİL – TERKİN)

Özel tüketim vergisinde tecil ve terkin iki ayrı durum için öngörülmüştür:

- a- (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini,
- b- İhraç Kayıtlı Teslimlerde Verginin Tecili ve Terkini.

- a)- (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetveli, üzerindeki vergi yükünün çok düşük olması dolayısıyla akaryakıt ürünlerine yasal olmayan şekilde katılabilen ve genel olarak “solvent” denilen maddelere yer vermektedir⁴⁸⁴. Bu yolla haksız kazanç sağlanmasının ve taşıtların zarar görmesinin önlenmesi için solvent adı verilen bu malların vergi tutarları yükseltilerek, içine katılabilecekleri akaryakıt ürünlerinin vergi tutarları ile eşitlenmiştir. Ancak, bu maddeleri girdi olarak kullanan imalatçılara da ek bir vergi yükü

⁴⁸³ Promosyon ürünlerinin vergilendirilmesi konusundaki çeşitli görüşler için bkz. V. Arif Şimşek, “Firmalarca Bedelsiz Verilen Promosyon Ürünlerinde Vergileme”, s. 27- 29.

⁴⁸⁴ (I) sayılı listenin (B) cetvelinde benzol (benzen), toluol (toluen), hekzan, heptan gibi maddeler de yer almaktadır.

yüklememek amacıyla tecil- terkin uygulaması kabul edilmiştir. Böylece, solvent türü malları, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların üretiminde girdi olarak kullanan imalatçıların, Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek tutar dışında, özel tüketim vergisi ödememeleri sağlanmış olmaktadır⁴⁸⁵.

(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan solvent türü malların, tecil tarihini izleyen aybaşından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların üretiminde kullanılması halinde tecil edilen vergi terkin olunmaktadır. Ancak, bu zorunluluğa uyulmadığı takdirde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi vergiden daha önce tahsil edilen verginin indirilmesi (mahsubu) sonucunda kalan tutar, vade tarihinden itibaren uygulanacak gecikme zammı ile beraber alıcıdan tahsil edilecektir. Tecil edilen verginin mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde ise, bu vergi tecil edildiği tarihten itibaren hesaplanacak tecil faizi ile tahsil edilir⁴⁸⁶.

Maliye Bakanlığı tecil ve terkin uygulamasından yararlanma koşullarını şu şekilde belirlemiştir⁴⁸⁷:

1- Tecil-terkin uygulamasından “sanayi sicil belgesi”ne sahip imalatçılar yararlanacaktır.

2- Özel tüketim vergisi mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulu'nun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği tutara göre özel tüketim vergisi hesaplayarak beyannamelerinde beyan edeceklerdir.

3- Tecil edilen tutar için tecil faizi hesaplanmayacaktır.

4- Vergisi tecil edilerek satın alınan malların, satın alma tarihinden itibaren 12 ay içinde imalatçı tarafından (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların üretiminde kullanıldığının, 12 aylık süreyi izleyen 6 ay içinde yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen üretim raporu ile belgelenmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecek ve teminat çözülecektir.

5- (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların ithalinin doğrudan imalatçılar tarafından yapılması ve imalatçıların bu ürünleri (I) sayılı listedeki malar dışındaki malların imalinde kullanacağını yazılı olarak beyan etmesi halinde, gümrük idaresi tarafından, Bakanlar Kurulu'nun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği özel tüketim vergisi tutarı kadar teminat alınacaktır.

⁴⁸⁵ Bkz. **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, s. 82.

⁴⁸⁶ ÖTVK, m. 8.

⁴⁸⁷ 1 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği (30.7.2002 tarihli, 24831 sayılı Resmi Gazete).

6- Tecil- terkin kapsamında satın alınan veya ithal edilen malların 12 ay içinde imalatı kullanıldığının kanıtlanamaması halinde, teslim veya ithal tarihinde bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen kısmın mahsubundan sonra kalan tutar gecikme zammı ile beraber alıcı veya ithalatçıdan tahsil edilecektir. Ancak, tecil edilen verginin mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde, yukarıdaki şekilde hesaplanan vergi tutarı, tecil işleminin yapıldığı tarihten itibaren tecil faiziyle beraber tahsil edilir.

Yukarıdaki açıklamalardan görüleceği gibi, tecil – terkin uygulaması sanayi sicili belgesi bulunan imalatçı işletmeler için sağladığı bu vergi avantajıyla önemli bir vergi planlaması aracıdır.

b)- İhraç Kaydıyla Teslimlerde Verginin Tecili ve Terkini

Özel tüketim vergisinde bir diğer tecil-terkin uygulaması, katma değer vergisinde olduğu gibi, ihraç kaydıyla teslimlerde söz konusu olmaktadır. Özel tüketim vergisi kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara teslimi dolayısıyla hesaplanan özel tüketim vergisinin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükellefin talep etmesi halinde tecili mümkündür. Ancak, bu imkân ihracatçının doğrudan özel tüketim vergisi mükelleflerinden satın aldıkları mallar için tanınmıştır⁴⁸⁸. Tecil- terkin uygulamasından yararlanmak isteyen özel tüketim vergisi mükellefleri (imalatçı veya satıcılar) ilgili dönem beyannamelerinde yer alan, ihracatçılara teslim ettikleri mallara ait özel tüketim vergisini ihracatçılardan tahsil etmeyeceklerdir. İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen malların özel tüketim vergileri mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilir. Tecil edilen bu vergiler, ihraç konusu malların ihracatçıya teslim tarihini izleyen ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmeleri halinde ise terkin edilmektedir⁴⁸⁹.

Bu uygulama ile imalatçı veya satıcı, ihraç kaydıyla ihracatçıya teslim ettiği malların özel tüketim vergisini ihracatçıdan tahsil etmemek koşulu ile vergi yükünden kurtulmaktadır. Bir an için, imalatçı veya satıcının, vergiyi ihracatçıya yansıtarak yani ondan tahsil ederek de bu vergi yükünden kurtulabileceği, bu durumda da tecil- terkin uygulamasının imalatçı veya satıcı konumunda olan mükellefe bir ek avantaj sağlamadığı düşünülse bile; ihracatçının yüklendiği verginin malın dış pazarlarda rekabet şansını büyük ölçüde ortadan kaldıracağı gözönüne alındığında, bu ihtimalin ekonomik bakımdan söz konusu olamayacağı,

⁴⁸⁸ 1 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği, 9.2.

⁴⁸⁹ Bkz. **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, s. 86.

dolayısıyla ihraç kaydıyla teslimlerde tecil- terkin uygulamasının mutlak bir vergi avantajı sağladığı ve kayda değer bir vergi planlaması aracı olduğu görülür.

6- SERBEST BÖLGELERDE FAALİYET

Serbest bölgelerin katma değer vergisi ile ilişkisi Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "diğer istisnalar" başlıklı 7. maddesinin 7.. bendine dayanmaktadır. Bu bende göre, "4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar" özel tüketim vergisinden müstesnadır. Başka bir deyişle, serbest bölgelerde yapılan mal teslimlerinde özel tüketim vergisi uygulanmamaktadır.

Serbest bölgelerde yapılan mal teslimlerinin dışında, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan ihracat teslimleri özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Yukarıda, ihracat istisnası incelenirken de belirtildiği gibi, 9.4.2003 tarihli, 4842 sayılı kanunla yapılan düzenlemeden önce, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12/1-c maddesinde yer alan "teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olmalıdır..." hükmünün serbest bölgelere yapılan ihracatı da kapsayıp kapsamadığı konusunda ortaya çıkan tereddütler dikkate alınarak, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda sadece, "gümrük bölgesinden çıkma" şartı yeterli görülmüş ve "bir dış ülkeye vasıl olma" ifadesine hiç yer verilmemiştir. Bu durumda, gümrük bölgesinden çıkan mal bir başka ülkeye de serbest bölgeye de gitse ihracat istisnasından yararlanacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan malların yurt dışındaki müşterilere teslimi ihracat teslimi sayılarak özel tüketim vergisinden istisna edildiğinden, serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri de ihracat istisnası hükümlerine göre istisna kapsamında olacaktır.

Buna göre;

1- Türkiye'den serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri ihracat sayılarak özel tüketim vergisinden istisna edilecektir.

2-Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılacak mal teslimleri ise ithalat sayılarak özel tüketim vergisine tabi olacaktır (istisnalar dışında).

3- Serbest bölge içinde yapılacak teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilecektir⁴⁹⁰.

Serbest bölgeler içinde faaliyette bulunan işletmelerin katma değer vergisi bakımından elde ettikleri vergi avantajı, konusuna giren mallarla sınırlı da olsa, özel tüketim vergisi için de geçerlidir. Yukarıda, katma değer vergisi konusunda belirtildiği gibi, başka

⁴⁹⁰ ÖTVK, m. 7/7 uyarınca.

lkelerden serbest bölgeye ithal edilen mallar, serbest bölgeden de bir diğer ülkeye ihraç edilecek olursa, serbest bölgede faaliyet gösteren işletme özel tüketim vergisi yükünden tamamen kurtulacaktır⁴⁹¹.

⁴⁹¹ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, **a.g.e.**, s. 483.

BÖLÜM VI

MUHASEBE SİSTEMİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARI

A- GENEL OLARAK

İşletmelerde vergi planlaması strateji ve araçlarının başlıca vergiler açısından incelenmesinden sonra, sadece tek bir vergi ile ilgili olmayıp, bir işletmeyi etkileyen çeşitli vergilerle ilişkili bulunan ve esasen muhasebe ile ilgili olan bazı kurumların da ayrıca ele alınması gereklidir.

Toplum hayatının ve ekonominin gelişimi ve karmaşıklaşması ticari muhasebenin ortaya çıkıp gelişmesini sağladığı gibi, muhasebe alanının hukuk kuralları ile düzenlenmesini de gerektirmiştir. Söz konusu hukuk kuralları önceleri özel çıkarları, yani tacirlerin, işletmelerin ve alacaklıların çıkarını korurken, zaman içinde özel çıkarlar yanında tüm toplumun çıkarını, yani kamu çıkarını da koruma gereği doğmuştur⁴⁹². Özel çıkarlar medeni hukuk, borçlar hukuku, ticaret hukuku gibi hukuk kuralları ile korunurken, kamu çıkarı ya da kamu yararının korunması ceza hukuku, idare hukuku, vergi hukuku gibi hukuk kurallarına bırakılmıştır. Bugün de muhasebe tüm bu hukuk kuralları ile çevrelenmiş olarak fonksiyonlarını yerine getirmektedir.

Vergi planlamasının ilişkili olduğu hukuk kuralları öncelikle vergi hukuku kurallarıdır. Vergi ilişkisinin bir tarafını, vergi alacaklısı olarak devlet ve vergi tarh ve tahsil yetkisi verilmiş kamu tüzel kişileri, diğer tarafını ise vergi borçlusu veya vergi mükellefi sıfatıyla kişiler ya da işletmeler oluşturur. İlişkinin alacaklı tarafında bulunan devlet kamu çıkarını temsil ederken, borçlu tarafta bulunan mükellefler (kişiler ya da işletmeler) özel veya kişisel çıkarı temsil ederler. Kişilerin ya da işletmelerin, hukukun çizdiği sınırlar içinde kalmak kaydıyla daha az vergi ödemek istemeleri, iktisat biliminin ünlü “**homo economicus**” varsayımına da uygun bir davranıştır.

Vergi planlamasının muhasebe ile ilişkisi sorgulanırken iki grup kuralın birbirlerinden ayırt edilmesi gerekir. Birinci grupta, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergilerin kendi kanunlarında yer alan, her bir verginin konusu, mükellefleri, muaflık ve istisnaları, tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili ile

⁴⁹² Yaşar Karayalçın, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988, s. 10.

ilgili maddi kurallar yer alır. İkinci grupta ise, herhangi bir ayırım yapılmaksızın bütün vergiler için genel geçerliliği bulunan⁴⁹³ şekil ve usul kuralları bulunur.

1 Sıra No.'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin “yapılan düzenlemenin vergi mevzuatı ile ilişkisi ve yaptırımı” başlıklı V. Bölümünde, muhasebe sistemi açısından vergi kanunlarının bağlayıcılığı şu şekilde ifade edilmiştir:

“Bu düzenleme kapsamında bulunan işletmeler, muhasebe sistemlerini bu Tebliğ ve ekinde öngörülen kurallara uygun olarak yürüteceklerdir. Ancak vergiye tabi kârın tespiti aşamasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri gözönünde bulundurmamak zorundadırlar. Diğer bir anlatımla, bu düzenlemede yer alan kavram ve ilkeler ile mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin esaslar çerçevesinde düzenlenecek mali tabloların tekliği değiştirilmez olup; işletmeler söz konusu mali tablolardan hareketle vergiye tabi safi kazancın tespitinde vergi mevzuatı uyarınca istenilen bilgileri sağlayacak şekilde gerekli düzenleme ve hesaplamaları yapacaklardır.

Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır”.

Vergiye tabi kârın tespitinin vergi kanunlarına göre yapılması zorunluluğunu ifade eden bu hükümler, muhasebe- vergi planlaması ilişkisini yansıtmaları bakımından önemlidir.

Tezin bundan önceki bölümlerinde, vergi planlaması ayrı vergiler açısından incelenmiştir. Bu bölümde, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ve işletmelerin vergi planlaması süreçlerinde özel önem taşıyan alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması, uygun stok değerlendirme yöntemleri, azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayrılması, yenileme fonu, şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve enflasyon düzeltilmesi (enflasyon muhasebesi) konuları ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan maliyet bedeli arttırımı konusu incelenecektir.

⁴⁹³ İlgili kanunda aksi belirtilmedikçe.

B- MUHASEBE SİSTEMİNDE VERGİ PLANLAMASI ARAÇLARININ İNCELENMESİ

1- ALACAK VE BORÇ SENETLERİNDE REESKONT UYGULAMASI

Hesap dönemlerinin sonunda envanter çıkarırken⁴⁹⁴, işletmeler bilançolarındaki varlıklarını, alacak ve borçlarını değerlemeye⁴⁹⁵ tabi tutarlar. Değerleme sırasında, senetli alacakların ve senetli borçların bilanço günündeki⁴⁹⁶ değerlerine indirgenmesi önemlidir⁴⁹⁷.

Nitekim, Vergi Usul Kanunu'na göre;

“Alacaklar mukayyet değerleriyle değeri⁴⁹⁸.”

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler”.

Bu hüküm, vadesi gelecek yıla sarkan senetli borç ve alacakların net bugünkü değerinin bulunarak bilançoda yer almasına ve senet üzerinde yazılı olsun olmasın iskontonun veya vade farkının gelir veya gider olarak kaydedilmesine imkân vermektedir⁴⁹⁹.

İşte, vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların değerlendirme gününün kıymetine irca edilmesi işlemine “reeskont” denilmektedir. Reeskont işlemi sonucunda ortaya çıkan, senedin üzerinde yazılı değerle (mukayyet değerle) değerlendirme günündeki değeri arasındaki fark, reeskont gideri olarak işletmenin ilgili dönem matrahından indirilir.

⁴⁹⁴ Vergi Usul Kanunu'nun 186. maddesine göre;

“Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.

Şu kadar ki, ticari teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur.

Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder”.

⁴⁹⁵ Vergi Usul Kanunu'nun, 258. maddesine göre, “değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti”.

⁴⁹⁶ “Bilanço günü”, envanter ve bilançoların düzenlendiği hesap döneminin son günüdür.

⁴⁹⁷ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 510.

⁴⁹⁸ Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Bkz. VUK, m. 265.

⁴⁹⁹ Şükrü Kızılot, **Vergi Yasalarında Yer Alan Bazı Vergi Avantajlarından Yararlanmak Suretiyle Daha Az Vergi Ödemenin Yolları**, Aktüel Para Dergisi'nin eki, İstanbul, 2002, s. 5.

Reeskont faiz giderlerinin matrahı küçültmesine karşılık; borç senetleri reeskontu sonunda ortaya çıkan iskonto tutarı reeskont faiz geliri olarak cari yıl gelirlerine ilâve edildiğinden, borç senetleri reeskontu vergi matrahını arttırmaktadır. Ancak, alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine indirgeyen (irca eden) işletmeler, borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmak zorundadır⁵⁰⁰. Görüldüğü gibi, vergi avantajı sağlayan reeskont, alacak senetlerinin reeskontudur. Elinde borç senedinden çok alacak senedi bulunan işletmeler reeskont uygulaması yoluyla dönem kârının vergilendirilmesini gelecek yıla kaydırabilmektedirler⁵⁰¹.

2- UYGUN STOK DEĞERLEME YÖNTEMİNİN SEÇİMİ

Stoklar, işletmenin satmak, üretmek veya işletme ihtiyaçları için kullanılmak üzere elinde bulundurduğu, değerlendirme gününde işletmenin mülkiyet ve tasarrufunda olan mal, hammadde, yarı mamul, işletme malzemesi, yardımcı malzeme, mamul gibi maddi değerler olarak tanımlanmaktadır⁵⁰². Stokların değerlendirilmesi doğrudan doğruya maliyetleri ve kârı etkilediğinden vergi planlaması bakımından önemlidir. Stokların değerlendirilmesinde kullanılmak üzere çeşitli ölçüler geliştirilmiştir. Bunların başlıcaları; maliyet bedeli ile değerlendirme, düşük değerle değerlendirme, ikame değeri (yerine koyma değeri) ile değerlendirme, yeni giren ilk çıkar (NIFO) yöntemi ile değerlendirme, temel stok değeri ile değerlendirme, piyasa fiyatı ile değerlendirme, borsa rayicine göre değerlendirme ve cari satın alma gücüne göre değerlendirme ölçüleridir⁵⁰³. Stoklar genel olarak maliyet bedeli ile değerlendirilirler. Maliyet bedeli, maların satın alınması veya üretilmesi için yapılan harcamalar toplamını ifade eder. Stokların maliyet bedeli ile değerlendirilmesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bunlar; belirli (has, spesifik) maliyet bedeli ile değerlendirme, ortalama maliyet değeri ile değerlendirme, ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi ile değerlendirme, son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi ile değerlendirme, satış fiyatından hareketle bulunan maliyet değeri ile değerlendirme ve standart maliyet değeri ile değerlendirme yöntemleridir⁵⁰⁴.

Muhasebe teorisinde geliştirilen bu stok değerlendirme yöntemlerinden hangisinin ya da hangilerinin Türkiye’de uygulanabileceği sorusunun cevabını, yürürlükteki ilgili mevzuat hükümlerine göre vermek gerekir. Muhasebe hukukunun temel kaynaklarından olan Türk

⁵⁰⁰ A.e., s. 5.

⁵⁰¹ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 511.

⁵⁰² Ahmet Kızıl, **Genel Muhasebe- Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri**, 3. b.s. Der Yayınları, İstanbul, 1998, s. 298.

⁵⁰³ A.e., s. 300- 312.

⁵⁰⁴ A.e. s. 300- 309.

Ticaret Kanunu'nun 75. maddesinin 2. fıkrasına göre, "Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolunur. Borsada kote edilen emtia ve kıymetler o günün borsa rayicine göre.....hesabedilir". Aynı kanunun anonim şirketlerle ilgili bölümünde yer alan 461. maddesine göre ise, "Hammaddeler, işlenmiş ve yarı işlenmiş eşya, emtia ve satılık diğer mallar en fazla maliyet değerleri üzerinden bilançoya geçirilebilir. Bununla beraber bu malların maliyet değeri bilançonun tanzimi zamanında cari fiyattan fazla ise bunlar bilançoya en fazla cari değer üzerinden geçirilebilir". Bu hükümlerin gereği olarak, tek şahıs işletmeleri ile şahıs şirketleri (kollektif ve adi komandit şirketler) stoklarını Türk Ticaret Kanunu'nun 75. maddesine göre; sermaye şirketleri ise 461. maddesine göre değerleyeceklerdir.

Muhasebe hukukunun vergi planlaması açısından da önem taşıyan bir diğer temel kaynağı olan Vergi Usul Kanunu'nun 274. maddesinin birinci fıkrasına göre, "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirir. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tespit edebilirler. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler....". Aynı maddenin ikinci fıkrasına göre ise, "Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilirler....". Bu durumda, malların piyasa fiyatının maliyet bedelinin % 10 ve daha fazla altına düşmesi halinde, mallar emsal bedeli ile değerlendirilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda bir değerlendirme ölçüsü olarak maliyet bedelinin de tanımı yapılmıştır. Kanunun 262. maddesine göre, "maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder".

Vergi Usul Kanunu'nda, stok değerlemede kullanılacak ölçünün maliyet bedeli ölçüsü olduğu belirtilmiş olmakla beraber, maliyet bedelinin hangi yönteme göre tespit edileceği belirtilmemiş, bu konuda bir sınırlandırma yapılmamıştır. Bu tezin konusu bakımından önemli olan nokta, hangi yöntemin daha büyük vergi avantajı sağlayabileceği, dolayısıyla vergi planlamasında dikkate alınabileceğidir. Maliyet bedeli ölçüsüne göre stok değerlendirme yöntemlerine bu açıdan bakıldığında, bu yöntemin son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi olduğu görülmektedir. Bu yöntemde, ilk çıkan, yani satışa ilk sunulan malların, satışın yapıldığı tarihe kadar stoklara en son giren malardan olduğu varsayılır. Stoklara en son giren parti, satışın tamamını karşılamaya yetecek miktarda değilse, eksik kalan kısım,

sondan bir önce giren partiden karşılanır⁵⁰⁵. Bir örnek verilecek olursa, satılmak üzere depolanan kömür yığınlarına eklenen son parti (son giren) kömürler, satılacak ilk parti (ilk çıkan) kömürler olacaktır⁵⁰⁶.

Son giren ilk çıkar yöntemi, enflasyonist dönemlerde brüt satış kârını azaltıcı, dolayısıyla vergi matrahını küçültücü etki yapacak ve böylece bir vergi avantajı sağlayabilecektir⁵⁰⁷. Aslında, bu yöntemin tercih edilmesinin temel nedeni, enflasyon durumunda işletmelere sağladığı vergi tasarruflarıdır. Fiyatlar genel seviyesindeki artış sürerken envantere bir azalma olmaması gelir vergisi ertelemesine imkân vermektedir⁵⁰⁸. Özellikle, Türkiye gibi enflasyonun yüksek oranlarda seyrettiği ülkelerde, milli para değerindeki düşüşlerin stokların değerinde yaratacağı suni artışlar nedeniyle işletmelerin fiktif kazançlar üzerinden vergi ödemelerinin önlemesi için de en uygun yöntem budur⁵⁰⁹.

Son giren ilk çıkar yönteminin, işletmenin seçtiği envanter yöntemine göre de sağladığı vergi avantajı farklı olabilecektir. Aralıklı envanter yönteminde, fiziki sayımla hesaplanan mal miktarı dönem sonu stokudur. Bu stok tutarının, mal hesabı borç tutarından çıkarılması sonucunda bulunan tutar ise, o yılın satılan mallar maliyetini verir⁵¹⁰. Son giren ilk çıkar yöntemine göre hesaplanan satılan malın maliyet değeri, aralıklı envanter yönteminin kullanılması halinde, sürekli envanter yönteminin kullanılmasına kıyasla daha fazla olmaktadır. Bu durumda da aralıklı envanter yönteminde sağlanacak vergi avantajı daha büyüktür⁵¹¹.

Son giren ilk çıkar yönteminin işletmeye vergi avantajı sağlamasının enflasyon dışındaki bir başka koşulu, öncelikle, işletmenin stoklarının bulunmasıdır. Stoksuz çalışan bir işletmede stok değerlemeden de söz⁵¹² edilemeyeceği açıktır. İktisadi konjonktürün daralma yani deflasyon dönemlerinde, fiyatlar düşme eğiliminde olacaklarından son giren

⁵⁰⁵ Alparslan Peker, *a.g.e.*, s. 86.

⁵⁰⁶ Oktay Uğur, "LIFO Avantajlar, Dezavantajlar", *Vergi Dünyası*, Sayı: 222, Şubat 2000, s. 85.

⁵⁰⁷ William A. Paton, Robert L. Dixon, *Muhasebenin Temelleri* (Essentials of Accounting), Çev. Mustafa A. Aysan, İktisat Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1964, s. 398.

⁵⁰⁸ Ahmet Atik, "LIFO Yönteminin Çalışma Biçimi", *Yaklaşım*, Yıl: 7, Sayı: 73, Ocak 1999, s. 83.

⁵⁰⁹ Ejder Ayanoglu, "Stok Değerleme Yöntemleri ve 1996 Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Yıl: 15, Sayı: 174, Şubat 1996, s. 70.

⁵¹⁰ Yüksel Koç Yalkın, *Genel Muhasebe*, 9. b.s., Turhan Kitabevi, Ankara, 1995, s. 433.

⁵¹¹ Nuran Cömert Doyrangöl, "Son Giren İlk Çıkar Yönteminde Maksimum Vergi Avantajı Nasıl Sağlanabilir?", *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 52, Nisan 1997, s. 63.

⁵¹² Azmi Demirci, "Stok Değerlemede LIFO Yöntemi; Uygulanabilirliği ve Etkinliği", *Vergi Dünyası*, Yıl: 13, Sayı: 159, Kasım 1994, s. 101.

ilk çıkar yöntemi vergi açısından bir avantaj sağlamadığı gibi, satış kârının ve vergi matrahının artmasına yol açacağından işletmenin aleyhine olacaktır⁵¹³.

3- UYGUN AMORTİSMAN YÖNTEMİNİN SEÇİMİ

Amortisman teorisi ve amortisman vergi planlaması ilişkisi I. Bölüm'de incelenmişti. Bu bölümde, özellikle sağladığı vergi avantajı dolayısıyla, bir hızlandırılmış amortisman yöntemi olan azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi değerlendirilecektir.

Azalan bakiyeler usulü ile amortisman uygulaması bir vergi teşvik kurumu olarak Türk vergi sistemine girmiştir. I. Bölüm'de de belirtildiği gibi, bu usulün temel amacı, işletmelerin, sahip oldukları duran varlıkların ekonomik ömürlerinin ilk yıllarında daha yüksek tutarlarda amortisman ayırmaları ve bu amortismanları gider yazmaları yoluyla, yatırımlarının başlangıç dönemlerinde ödeyecekleri verginin daha düşük olmasının sağlanmasıdır⁵¹⁴. Yeni yatırım yapan işletmeler bu amortisman usulü ile daha az vergi ödeyip, daha az kâr payı dağıtarak ilk yıllarda, ihtiyaçları olan fonları da oluşturabileceklerdir⁵¹⁵. Bu avantajlarının yanında, azalan bakiyeler usulü aşağıdaki kısıtlamalara tabidir⁵¹⁶:

1- Azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırma hakkı sadece bilanço esasında defter tutan (birinci sınıf) tüccara verilmiştir. İkinci sınıf tüccar, serbest meslek erbabı ve zirai işletme hesabi esasına göre çiftçi işletme defteri tutan çiftçiler bu usule göre amortisman ayıramazlar.

2- Azalan bakiyeler usulünde amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Ancak, uygulanacak oran % 40'ı geçemez.

3- Normal amortisman usulünde amortisman, duran varlığın başlangıç maliyet bedeli üzerinden ayrılırken, azalan bakiyeler usulünde üzerinden amortisman ayrılacak tutar her yıl değişmektedir. Bu tutar, maliyet bedelinden daha önceki yıllarda ayrılan amortismanlar toplamının çıkarılmasıyla bulunur.

⁵¹³ Ayrıca, işletmelerin son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemini uygulamaya karar vermeden önce, yukarıda incelenen "finansman gideri kısıtlaması" faktörünü de gözönüne almaları, sağlanacak vergi avantajını tam olarak değerlendirebilmeleri açısından önemlidir.

⁵¹⁴ Harun Kaynak, a.g.e., s. 244.

⁵¹⁵ Osman Selim Kocahanoğlu, M. Naci Yüksel, **Amortisman Hukuku ve Uygulaması**, 2. b.s., Temel Yayınları, İstanbul, 1985, s. 55.

⁵¹⁶ VUK, m. 315.

4- Azalan bakiyeler usulünde, amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye, o yıl tamamen yok edilir.

Azalan bakiyeler usulü ile amortisman usulü, işletmelere % 20 yerine % 40 oranında amortisman ayırma, dolayısıyla daha fazla gider yazarak vergi avantajı sağlama imkânını verdiğinden, vergi planlamasında gözönüne alınacak önemli bir araç olma özelliğini taşımaktadır.

4- ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYRILMASI

Ticaret hayatında mal ve hizmet alım- satımlarının önemli bir bölümü vadeli olarak yapılmaktadır. Esas olan, bütün alacakların tahsil edilmesidir. Ancak, uygulamada pek çok işletmenin kredi açılması, fatura düzenlenmesi gibi işlemlerde titiz davrandığı ve alacağını tahsil konusunda üzerine düşeni yaptığı hallerde bile müşterilerinden alacaklarının % 100'ünü tahsil edemedikleri görülmektedir.. Bu durum karşısında, işletmenin hasılat ve alacak tutarlarının olduğundan fazla görünmesinin önlenmesi için şüpheli alacakların periyodik tahmininin yapılması zorunludur⁵¹⁷. Borçlunun ödeme güçlüğü içinde bulunması nedeniyle borcunu inkâr etmesi, borcunu ödediğini iddia etmesi, acz içinde bulunması gibi çeşitli nedenlerle alacak şüpheli hale gelebilir. Bu türden alacaklar işletmenin diğer alacaklarından ayrı bir hesapta toplanarak işletmenin bilançosunun daha sağlıklı bir görünüme kavuşması sağlanmakta⁵¹⁸ ve gerçekte elde edilmeyen bir kazancın vergisinin ödenmesi de önlenmiş olmaktadır⁵¹⁹.

Şüpheli alacaklar, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre;

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

1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar” olarak belirtilmiştir.

Aynı maddenin devamında ise;

“Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

⁵¹⁷ William A. Paton, Robert L. Dixon, *a.g.e.*, s. 349.

⁵¹⁸ N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, *a.g.e.*, s. 201.

⁵¹⁹ Şükrü Kızılot, *Vergi Yasalarında Yer Alan Bazı Vergi Avantajlarından Yararlanmak Suretiyle Daha Az Vergi Ödemenin Yolları*, s. 13.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr-zarar hesabına intikal ettirilir” hükümlerine yer verilmiştir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre, şüpheli alacaklar, “128 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR” hesabında izlenir. Bu hesap, “ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi birkaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz alacakları kapsar.

Hesabın işleyişi ise şu şekildedir:

Tahsili şüpheli hale gelmiş olan alacaklar ilgili hesapların alacağı karşılığında bu hesaba borç yazılarak bu durumdaki alacaklar için normal alacaklardan çıkarılır. Alacağın tahsili veya tahsil edilemeyeceğinin kesinleşmesi durumunda bu hesaba alacak kaydedilir.

Şüpheli alacaklarla ilgili olarak kullanılan bir başka hesap da “129 ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR KARŞILIĞI HESABI”dır. Bu hesap, “128 Şüpheli Ticari Alacaklar” için ayrılacak karşılıklarla, perakende satış yöntemi kullanarak bilanço gününden önceki iki hesap döneminde vadesinde tahsil edilmeyen alacakların ilgili dönemlerindeki toplam vadeli satışlara oranlarının ortalamasının değerlendirilmesinde vadeli satışlara uygulanması suretiyle bulunacak şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkları kapsar. Teminatlı alacaklarda karşılık, teminatı aşan kısım için ayrılır.

Amaca uygun olarak bölümlenmesi mümkün olan bu hesabın işleyişi de şöyledir:

Hesaplanan karşılık tutarı bu hesaba alacak, “654 Karşılık Giderleri” hesabına borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsiline bağlı olarak, tahmin olunan zararın kısmen ya da tamamen gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşmeyen kısım “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabının alacağına devredilerek bu hesaba borç kaydedilir. Şüpheli alacağın tahsili imkansız olduğu kesinleştiği takdirde bu hesaba borç, ilgili hesaba da alacak kaydedilir. Gerçekleşen zararın ayrılan karşılıklardan fazla olması halinde ayrılan karşılık kadar bu hesaba borç, zarar fazlası ise “681 Önceki Dönem Gider ve Zararları” hesabına borç, tahsil edilmeyen tutar, ilgili alacak hesabına alacak kaydolunur.

Perakende satış yönteminin uygulanması sonucunda bulunan, dönemin karşılık tutarının o tarihteki şüpheli alacaklar karşılığı tutarından az olması durumunda, aradaki fark “644 Konusu Kalmayan Karşılıklar” hesabına aktarılmak üzere bu hesaba borç yazılır.

Daha önce alacaklardan düşülen ve bu hesaba borç kaydedilen alacakların tahsili sözkonusu olduğu takdirde, oluşlarına göre “671 Önceki Dönem Gelir ve Kârları” hesabına alınır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi, işletmelerin şüpheli alacak karşılığı ayırmaları bazı koşullara bağlanmıştır. Bu koşullar şunlardır:

1- Alacağın ticari veya zirai kazançla ilgili olması:

Vergi Usul Kanunu'nun şüpheli alacaklarla ilgili 323. maddesinin birinci fıkrasında, "ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla" cümlesi yer almaktadır. Bu durumda, ticari ve zirai kazançla ilgili olmayan bir alacak için karşılık ayrılması mümkün değildir.

2- Alacağın dava veya icra safhasında olması:

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde, dava veya icra aşamasında bulunan alacaklar şüpheli alacak olarak sayılmıştır. Mahkemeye veya icra dairesine dava ya da takip dilekçesinin verilmesi ile alacak dava ya da icra aşamasına geçmiş olur⁵²⁰. Ancak, dilekçenin verilmesi şekil şartıdır. Alacağın şüpheli hale geldiğinden söz edilebilmesi için, dilekçenin verilmesinden sonra davanın görülmesine başlanması veya icra takibinin başlatılması gereklidir. Dilekçe verildikten sonra, yapılması gereken diğer işlemlerin yapılmayarak davanın veya icra takibinin düşmesine neden olunması durumunda, alacak şüpheli hale gelmiş sayılamaz⁵²¹.

3- Alacağın dava ve icra takibine değmeyecek kadar küçük bir alacak olması:

Alacağın, yapılan protestoya veya bir defadan fazla yazılı olarak istenmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük bir alacak olması.

4- Alacağın değerlendirme gününde şüpheli alacak niteliğinde olması:

Şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için, değerlendirme gününde (hesap döneminin son gününde) alacağın şüpheli durumda olması gerekmektedir. Hesap dönemi içinde şüpheli hale gelmekle beraber, daha sonra üzerinde anlaşmaya varılan ve değerlendirme gününde artık şüpheli durumda olmayan alacaklar için karşılık ayrılamaz. Ayrıca, değerlendirme gününde şüpheli durumda olan bir alacak için karşılık ayrıldıktan sonra, alacak üzerinde yeni yılda anlaşmaya varılması nedeniyle kısmi ödeme yapılması veya taksitlendirilme yoluna gidilmesi halinde, tahsil edilen miktarların kâra eklenmesi gerekecektir⁵²².

⁵²⁰ Bkz. N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, a.g.e., s. 206.

⁵²¹ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 566.

⁵²² N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, a.g.e., s. 208-209.

5- Bilanço esasına göre defter tutulması:

Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde, şüpheli alacaklar için pasifte karşılık ayrılabilirliği belirtilmektedir. Pasif tablosu sadece bilanço esasına göre defter tutan işletmelerle ilgili olduğundan, işletme hesabı esasına göre işletme defteri tutan 2. sınıf tüccar veya zirai işletme hesabı esasına göre çiftçi işletme defteri tutan çiftçiler şüpheli alacak karşılığı ayıramamaktadır. Bu durumda, sadece, bilanço esasına göre defter tutan tüccar ve çiftçiler şüpheli alacak karşılığı ayırma hakkından yararlanabilirler.

6- Alacağın teminatlı olmaması:

Kanunda yer alan, “teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder” hükmü dolayısıyla, karşılık ayrılacak alacağın teminatsız alacak olması zorunludur. Örneğin, kefalete bağlı alacaklar ve haciz yoluyla teminata bağlanan alacaklar için karşılık ayrılamaz, çünkü bunlar teminatlı alacaklardandır.

7- Alacağın tahakkuk etmiş olması:

Yukarıdaki koşulların tümü bulunsa bile, ortada tahakkuk etmiş bir alacak yoksa, şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz. Bu nedenle, beklenti halindeki alacaklar, şarta bağlı alacaklar ve tartışmalı alacaklar için karşılık ayrılması mümkün değildir.

8- Karşılığın, alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılması:

Dönemsellik ilkesi gereği, alacak için şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilir. Alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılmayan karşılık, izleyen dönemlerde artık ayrılamaz.

9- Şüpheli alacağın karşılık ayrılmadan zarar yazılmaması:

Şüpheli alacağın, pasifte karşılık ayrılmadan zarar yazılması kabul edilmemektedir⁵²³.. Aksi takdirde, bu alacak sonradan tahsil edildiği zaman, takibi güçleşecektir⁵²⁴.

Şüpheli alacaklar konusunda karşılaşılan bazı özel durumlar ise şunlardır:

- 1- Yukarıda belirtildiği gibi, kefalete bağlı alacaklar teminatlı alacak olarak kabul edilmekle beraber, alacak kefinden tahsil edilememişse, karşılık ayrılması mümkündür.
- 2- Kamu idare ve müesseselerinden olan alacaklar için de karşılık ayrılabilir.
- 3- Hatır senetleri ve çekleri için karşılık ayrılamaz.
- 4- Holdinglerin iştirakleri ve bağlı kuruluşlarından olan alacakları için karşılık ayrılabilir.
- 5- Adi ve kollektif şirketlerden olan alacaklar için karşılık ayrılabilmesi, her bir ortak için yapılacak takibatın sonuçsuz kalmasına bağlıdır.

⁵²³ Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 569.

⁵²⁴ N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, a.g.e., s. 215.

- 2- Döviz cinsinden alacaklar için de belli şartlar dahilinde karşılık ayrılabilir⁵²⁵.
- 3- Avanslar, bir mal satışı veya hizmet ifası nedeniyle tahakkuk edip, sonuç hesaplarına intikal ettirilmediğinden, avanslarda şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.
- 4- Konkordato sözleşmesine bağlanan alacaklar şüpheli alacak sayılmadığından, bu alacaklar için karşılık ayrılmaz.
- 5- İşletmeler, alacaklı oldukları müşterilerinin iflası halinde, alacaklarını iflas masasına kaydettirmek şartıyla, bu alacaklar için karşılık ayırabilirler.
- 6- Katma değer vergisinden doğan alacaklara da karşılık ayrılabilir. Bu konuda aksi yönde görüşler de ileri sürülmekle beraber, Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesi çerçevesinde, katma değer vergisinden kaynaklanan alacaklara karşılık ayrılmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır⁵²⁶.

5- YENİLEME FONU

Yukarıda I. Bölüm'de de belirtildiği gibi, enflasyon, teknolojik gelişmelerin etkisi gözönüne alınmadığı takdirde, sermaye mallarının fiyatlarının da yükselmesine yol açacağından, duran varlıkların yenilenmelerini zorlaştırmaktadır. Özellikle enflasyon sürecinde, ayrılan amortismanların duran varlık yenilemeleri için yeterli kaynak sağlayamadığı ifade edilmektedir⁵²⁷.

Vergi Usul Kanunu'nda, kârlardan yararlanarak iktisadi kıymetleri yenileme imkânlarının arttırılmasını sağlamak amacıyla, işletmelerin yatırım ve finansman kararları üzerinde olduğu kadar vergi planlaması politikalarının belirlenmesinde de etkili olan önemli bir muhasebe ve vergi hukuku kurumu olan yenileme fonu kurumuna yer verilmiştir. Yenileme fonu, işletmelerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesi ile ilgili olarak faydalanabilecekleri bir vergi avantajı veya teşvik uygulamasıdır⁵²⁸. Bu konudaki yasal düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329. maddelerinde yer almaktadır. Bu hükümlere göre, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, elde edilen kâr istenildiği takdirde, yeni iktisadi kıymet almak üzere, pasifte açılacak bir karşılık hesabında

⁵²⁵ Bu şartlar; Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 sayılı Karara ilişkin 91-32/5 sayılı Tebliğin 22. maddesinde yer almaktadır. Buna göre; uyumsuzluk nedeniyle dava açılmış alacaklar, yurt dışından sağlanacak belgelerin dış temsilciliklerimize onaylatılması ve Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan "Yabancı Resmi Belgelerin Tasdik Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi" hükümlerine göre onaylanmış olması şartlarıdır. Bu şartlar mevcut ise, söz konusu alacak önce şüpheli alacak olarak ayrılıp, sonra da karşılık ayrılarak gider yazılabilecektir.

⁵²⁶ Bkz. Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 581.

⁵²⁷ Alparslan Peker, a.g.e., s. 102-103.

⁵²⁸ Şükrü Kızılot, "Yenileme Fonu ve Muhasebesi", *Yaklaşım*, Yıl: 1, Sayı: 3, Mart 1993, s. 9.

üç yıl bekletilebilir. Ancak, nedeni ne olursa olsun üç yıl içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir⁵²⁹. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hallerinde de aynı işlem uygulanır.

Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinin doğrudan yenileme fonu ile ilgili 4. ve 5. fıkraları şöyledir:

“Şu kadar ki, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş veya teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur”.

Kanunun “amortismanına tabi malların sigorta tazminatı” başlıklı 329. maddesinde ise, yangın, deprem gibi afetler dolayısıyla doğan zarar nedeniyle sigorta tazminatı alınması sonucunda ortaya çıkan kârın yenileme amacıyla kullanılmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu hükümler şu şekildedir:

“ Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kâr veya zarar hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Bu süre içinde kullanılmamış olan tazminat farkları kâra ilâve olunur.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu tazminat fazlası, o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan tazminat fazlası, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup

⁵²⁹ Esfender Korkmaz, **İktisadi Gelişme ve Mali Sistem**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, 2003, s. 222.

edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur”.

Üç yıllık sürenin hesabında bazı tereddütler vardır. Vergi idaresi üç yıllık süreyi hesaplarken satışın yapıldığı yılı ilk yıl olarak kabul etmektedir. Ancak, Danıştay’ın vermiş olduğu kararlarda, üç yıllık sürenin satışın yapıldığı yılı takip eden yıldan itibaren başkayacağı görüşü benimsenmiştir⁵³⁰. Danıştay’ın kararlarına da yansıyan ikinci görüşe göre, üç yıllık süre iktisadi kıymetin satış tarihinden değil, değerleme gününden itibaren hesaplanmalı ve bilançonun düzenlendiği tarihten sonraki üç yıllık dönemi ifade etmelidir⁵³¹.

Yenileme fonu oluşturulması ve kullanılması için aranan şartlar şunlardır⁵³²:

- 1- Yeni iktisadi kıymet alınması işin niteliği bakımından zorunlu olmalı veya bu konuda yöneticiler tarafından bir karar verilmiş ve girişimde bulunulmuş olması;
- 2- Bilanço usulünde defter tutulması ve pasifte geçici hesap açılması;
- 3- Yeni alınacak iktisadi kıymetin satılanlarla aynı neviden olması;
- 4- Yenileme fonunun, yeni iktisadi kıymetin amortismanları ile mahsup edilerek kullanılması.

Yenileme fonu uygulamasıyla, işletmelerin teknolojik yenilik ve gelişmelere paralel olarak maddi duran varlıklarını yenilemelerinin sağlanması amaçlanmaktadır⁵³³. Bu amacın gerçekleştirilmesi için, işletmelerin sattıkları veya hasar gören iktisadi kıymetlerinin satışından elde ettikleri kâr üç yıl süreyle vergi dışında bırakılmaktadır. Bu yönüyle yenileme fonu bir istisnadan çok vergi erteleme görünümündedir⁵³⁴.

Yenileme fonu uygulamasında özellik arz eden bazı durumlar bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde ifade edilebilir:

- 1- İşin terk edilmesi, devredilmesi veya tasfiyesi hallerinde yenileme fonu uygulaması:

Yenileme fonuna eklenen kârın üç yıl bekletilebilmesi bu süre içinde işin devamı halinde mümkündür. Üç yıllık süre içinde, iş terk edilir, devredilir veya tasfiye yoluna

⁵³⁰ Remzi Örtten, “Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları”, *Yaklaşım*, Yıl: 7, Sayı: 76, Nisan 1999, s. 16.

⁵³¹ Karşı yöndeki görüş için bkz. Mehmet Tahir Ufuk, “Yenileme Fonu”, *Vergi Dünyası*, Yıl: 19, Sayı: 220, Aralık 1999, s. 30.

⁵³² Mehmet Ali Özyer, *a.g.e.*, s. 530- 534; Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998, s. 776- 780.

⁵³³ Eren Yeşilyurt, “Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, *Vergi Sorunları*, Yıl: 24, Sayı: 159, Aralık 2001, s. 163.

⁵³⁴ R. Emre Büyükkışık, “Sorunlarla Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebesi”, *Vergi Dünyası*, Yıl: 20, Sayı: 232, Aralık 2000, s. 248- 249; Tezcan Atay, Hakan Atay, “Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arzeden Hususlar- I”, *Yaklaşım*, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan 2003, s. 177.

gidilirse, yenileme fonunda bekletilen kârın bu olayların meydana geldiği hesap döneminin vergi matrahına eklenmesi gerekecektir⁵³⁵.

2- Amortismanına tabi her türlü iktisadi kıymet için yenileme fonu ayrılıp ayrılmayacağı:

Kanunda amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yenileme fonu ayrılacağı belirtilmekle beraber, maddi iktisadi kıymetler dışında kalan gayri maddi hakların (patent, marka, ticaret unvanı, lisans, imtiyaz vb) durumu açık olarak belirtilmemiştir. Dönem sonunda haklar amortisman uygulamasına konu edilmekle beraber, bu varlıklar için yenileme fonu ayrılmaz⁵³⁶.

3- Yenileme fonu ile maliyet bedeli arttırımı ilişkisi:

Maliyet bedeli arttırımı, iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan enflasyondan kaynaklanan parasal kazançların vergilendirilmesini önleyen bir eflasyondan arındırma kurumudur Elden çıkarılan iktisadi kıymet için maliyet bedeli arttırımının uygulanmış olması yenileme fonu ayrılmasını engellemez⁵³⁷.

4-Finansal kiralama yoluyla edinilen iktisadi kıymetler:

Finansal kiralama yoluyla edinilen iktisadi kıymetlerde amortisman uygulanmamaktadır. Bu kıymetlerle ilgili olarak ödenen kira bedelleri gider veya maliyet unsuru olarak hesaplara intikal ettirilir. Söz konusu iktisadi kıymetin mülkiyeti kira süresi sonunda kiracıya geçer. Finansal kiralamada iktisadi kıymet amortismanına tabi tutulmadığı için satıştan elde edilen kazanç da yenileme fonuna aktarılamaz⁵³⁸.

5- Yenileme fonunun ayrıldığı yıl içinde yeni iktisadi kıymet alınması durumu:

Yenileme süresinin üç yıla kadar uzatılması, işletmenin yenileme fonu uygulamasından azami derecede faydalanmasını sağlar. Ancak, yenileme fonundan faydalanma süresi, fonun ayrıldığı yılın sonu itibariyle, yani izleyen yıl başından itibaren başlayacağından, aynı yıl içinde fondan faydalanılması da mümkün olmayacaktır⁵³⁹. Bununla birlikte, aynı yıl içinde yenileme yapılması halinde bile işletmenin bu imkândan faydalanabileceği, bu bakımdan, yenilemenin aynı yıl veya üç yıl sonra yapılması arasında, işletmeye sağladığı vergi avantajı dışında, kanunen bir fark olmadığı yönünde görüşler de bulunmaktadır⁵⁴⁰.

⁵³⁵ VUK, m. 328/3 ve 329/3.

⁵³⁶ Bkz. N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, a.g.e., s. 341.

⁵³⁷ GVK, m. 38/3 uyarınca.

⁵³⁸ Tezcan Atay, Hakan Atay, a.g.e., s.183.

⁵³⁹ Oktay Güvemli, *Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları*, 2. b.s., Proje Danış, İstanbul, (t.y.), s. 217.

⁵⁴⁰ Bkz. N. Kemal Gündüz, Necati Perçin, a.g.e., s. 343 ve Güneri Ergülen, Hayreddin Erdem, a.g.e., s. 599-600.

6- ENFLASYON DÜZELTMESİ VE YENİDEN DEĞERLEME ORANI UYGULAMASI

Genel olarak, fiyatlar genel seviyesinin sürekli ve normalden fazla artması şeklinde tanımlanan enflasyonun çeşitli nedenleri bulunmaktadır⁵⁴¹. Toplam talebin toplam arzdan yüksek olması, yüksek faiz oranları, para arzında üretim karşılığı olmayan artışlar, kamu açıkları bu nedenlerden bazılarıdır. Burada, tezin kapsamı dışında kalan enflasyonun niteliği, nedenleri gibi konular bir tarafa bırakılarak, enflasyonun işletmelerin muhasebe sistemi üzerindeki etkilerinin telâfi edilme yöntemi incelenecektir.

Enflasyon, işletmelerde aktif yapısının değişmesine, aşırı borçlanmaya, finansman güçlüklerine, yanlış kaynak dağılımına, yatırımların azalmasına ve belirsizliğe yol açar. Enflasyonun muhasebeye etkisi ise, mali tablolara ve işletme sonuçlarına etkisi şeklinde ortaya çıkar. Enflasyon, muhasebenin başta parayla ölçülme, sosyal sorumluluk, kişilik, dönersellik, maliyet esası, tarafsızlık, tutarlılık, tam açıklama, ihtiyatlılık gibi ilke ve kavramlarının gerçek anlamda uygulanabilirliğini engellemektedir. Bunun sonucunda da bilanço ve gelir tablolarının doğruluğu, gerçekçiliği, homojenliği ve karşılaştırılabilirliği büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır⁵⁴².

Bilançonun aktif kalemlerinden bina, makina, tesis ve demirbaşlar gibi sabit değerleri enflasyondan az etkilenen ya da hiç etkilenmeyen, işletmeyi enflasyona karşı koruyan değerlerdir. Nakit, alacaklar, senetler ve stoklar gibi değişken değerler ise enflasyondan büyük ölçüde etkilenmeye açık kalemlerdir. Pasif tablosuna gelince, işletmenin kayıtlı sermayesi enflasyondan dolayı eriyerek değer kaybeder. Bu durum ise, işletmelerin sermaye arttırmalarının nedenlerinden birini oluşturmaktadır. Nominal sermayenin bir parçası olan yedek akçeler de enflasyon nedeniyle değer kaybederek görevini yapamaz hale gelir. Enflasyon kısa vadeli borçları ve amortismanları da olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, enflasyon ortamında işletmenin kârları da gerçek durumu yansıtmaktan uzaktır. Enflasyon işletmenin gelir tablosunu da çeşitli açılardan etkilemektedir. İlk olarak, işletmenin satışlarını artış yönünde veya azalış yönünde etkileyebilir. Enflasyon sürecinde işletmenin varlığını sürdürebilmesi, satışların enflasyon oranından daha yüksek bir oranda artmasına bağlıdır. Enflasyon işletmenin maliyet ve giderlerinin de artmasına yol açar. Maliyet ve giderlerin satış hasılatından daha hızlı artması

⁵⁴¹ Tanım ve enflasyonun iktisadi analizi için bkz. Mükerrrem Hiç, **Para Teorisi ve Politikası**, 8. b.s. , Menteş Kitabevi, İstanbul, 1992, s. 439- 466.

⁵⁴² Rüstem Hacırüstemoğlu, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları** (Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama), İstanbul, 1997, s. 17- 18.

halinde ise, işletmenin varlığını sürdürmesi güçleşir. İşletmenin enflasyon sürecinde kâr elde etmesi, kâr marjının enflasyon oranından daha yüksek olmasına bağlıdır⁵⁴³.

Mali tabloların fiyatlar genel seviyesindeki değişmelere paralel olarak düzeltilmesi işlemi sonucunda, tarihi maliyetler paranın nominal değeri yerine, reel değeri, yani satın alma gücü ile ifade edilmiş olmaktadır⁵⁴⁴. Paranın değerinin değişmediğini varsayan geleneksel değerlendirme ölçülerine göre mali tablolarda yer alan kalemlerin uygun değerlendirme ölçüleri ile düzeltilmesi işlemine genel olarak “enflasyon muhasebesi” denilmektedir⁵⁴⁵.

Türkiye’de uygulanan çeşitli enflasyon düzeltmesi kurumları bulunmaktadır. Yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılması, yenileme fonu, alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması, maliyet bedeli arttırımı, stok değerlemede son giren ilk çıkar yöntemi, yatırım indiriminde endeksleme, finansman gideri kısıtlaması bu kurumların başlıcalarıdır. Ayrıca, 2 No.’lu Türkiye Muhasebe Standardı olan “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama” standardı; Sermaye Piyasası Kurulu’nun XI seri numaralı ve 20 sayılı tebliği⁵⁴⁶ ile düzenlenen “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun (BDDK) yayımladığı “Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı” Türkiye’de enflasyon muhasebesine geçiş sürecinin adımlarını oluşturmaktadır. Bu sürecin, son ve en kapsamlı adımı ise atılmak üzeredir. Bu konudaki düzenlemeleri içeren “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı”nın Türkiye Büyük Millet Meclisi’nin 1 Ekim 2003 tarihinde başlayacak olan yeni yasama döneminde kanunlaşması beklenmektedir.

Tasarıda, başta Vergi Usul Kanunu’nun “yeniden değerlendirme” başlıklı mükerrer 298. maddesinde ve buna paralel olarak Gelir Vergisi Kanunu’nun bazı maddelerinde yapılması tasarlanan kapsamlı değişiklikler ile enflasyon muhasebesi sisteminin çerçevesi çizilmiştir. Yapılması öngörülen düzenlemenin ana hatları şöyle belirtilebilir:

⁵⁴³ Selahattin Tuncer, “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri” başlıklı tebliğe yorum, **Enflasyon Muhasebesi**, Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları, Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu, 8- 9 Haziran 1989, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı yayını, s. 34- 36.

⁵⁴⁴ Ahmet Yüksel, **Enflasyon Muhasebesi**, Literatür Yayınları, İstanbul, 1997, s. 83.

⁵⁴⁵ Remzi Örtten, “Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Modellerinin Değerlendirilmesi- I”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı 128, Ağustos 2003, s. 26.

⁵⁴⁶ 28.11.2001 tarihli, 24597 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

a)- Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasından Yararlanacak Olanlar

Enflasyon düzeltmesinden kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanırlar.

b)- Enflasyon Düzeltmesinin Şartları

Bilanço esasına tabi gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil, son üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulundukları hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde, enflasyon düzeltmesi uygulaması sona erer.

Yukarıda belirtilenler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla bilanço çıkarmak ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil, önceki otuz altı ay ve son on iki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde, takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

c)- Düzenlemede Geçen Bazı Kavramlar

i- Fiyat endeksi: Devlet İstatistik Enstitüsü'nce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilan edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi (TEFE)'dir.

ii- Ortalama fiyat endeksi: Düzeltmeye esas alınan tarihi içeren ayın sonundaki fiyat endeksi ile söz konusu aydan bir önceki ayın sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucunda bulunan endekstir.

iii- Düzeltme katsayısı: Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait ortalama fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

iv- Ortalama düzeltme katsayısı: Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucunda bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

v- Enflasyon düzeltmesi: Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasıdır.

vi- Enflasyon fark hesapları: Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesaplardır.

vii- Enflasyon düzeltme hesabı: Parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesaptır. Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltmesi hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılarak kapatılır.

viii- Parasal kıymetler: Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir. Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınmaktadır.

ix- Parasal olmayan kıymetler: Parasal kıymetler dışındaki kıymetlerdir.

x- Reel olmayan finansman maliyeti: Borçlanmalarda borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda düzeltme tarihindeki Türk Lirası karşılıklarına) borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanmasıyla hesaplanan tutardır.

xi- Toplulaştırılmış yöntemler:

(1) Basit ortalama yöntemi: Bu yöntem, gelir tablosu kalemleri ile stokların, düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasını ifade etmektedir.

(2) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi: Bu yöntem, dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasını ifade etmektedir. Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu harcamalarda amortisman ve reel finansman giderleri endekslenmeden dikkate alınır.

xii- Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı: Bu katsayı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri

toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıyı ifade etmektedir.

xiii- Taşıma. Mali tablolarındaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemini.

xiv- Taşıma katsayısı: Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksine; yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanan aya ilişkin ortalama fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı ifade etmektedir.

xv- Enflasyon fark hesapları: Bu hesaplar, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları ifade etmektedir.

xvi- Enflasyon düzeltme hesabı: Bu hesap, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesaptır. Enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan bu farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktararak kapatılır.

xvii- Net parasal pozisyon: Bu kavram, parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı ifade etmektedir.

d)- Düzeltme işleminde esas alınacak tarihler

Enflasyon düzeltmesi işleminde esas alınacak tarihler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

i- Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle mali duran varlıklar için, satın alma tarihi.

ii- İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım hak edişleri için defterlere kayıt tarihi.

iii- Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kâğıtları için tahsil tarihi.

iv- Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar, haklar ve şerefiyeler için ödeme tarihi.

v- Ayni sermaye olarak konulan kıymetler için, mülkiyetin intikal ettiği tarih.

vi- Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilâve edilmesi dolayısıyla arttırılan sermaye için tescil tarihi.

vii- Parasal sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için, ödeme tarihi; ayni sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için, sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih; temettü karşılığı alınan hisse senetleri için, iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.

viii- Parasal olmayan karşılıklar için ayrıldıkları tarih.

e)- Düzeltme işleminin uygulanması

Düzeltme işleminde, Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak, stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan⁵⁴⁷ finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tabi tutulur. Toplaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

Mükellefler, reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFİ artış oranının, dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı'na belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak, bu yöntemi seçen mükellefler üçüncü hesap döneminin sonuna kadar bu yöntemden dönemezler.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmasında esas alınan Merkez Bankası faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları bu madde hükümlerine tabi tutulur.

⁵⁴⁷ "Reel olmayan" deyimini, enflasyondan arındırılmamış anlamındadır.

Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığı'nca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak, toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler üçüncü hesap döneminin sonuna kadar seçtikleri yöntemden dönemezler.

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Düzeltme sonucunda bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergilendirilir. Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları ise, kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilâve edilebilir. Böyle bir durumda, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz. Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak kabul edilir. Matrahın tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.

Amortismanlar ve itfa payları düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır. Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tabi tutabilirler. Bu şekilde enflasyon düzeltmesine tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak kabul edilmez.

Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde, enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergilendirilmez ve geçmiş yıl zararı da zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

f)- Yeniden değerlendirme oranı

Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya

Fiyatları Genel Endeksi'nde (TEFE) meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oranı, Maliye Bakanlığı Resmi Gazete ile ilân eder.

7- MALİYET BEDELİ ARTTIRIMI

Yukarıda açıklanan enflasyon düzeltmesi ile ilgili kanunun yürürlüğe girmesi ile kaldırılacak olan maliyet bedeli arttırımı, işletmelerin gayrimenkulleri, amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve iştirak hisselerinin değerlerinde enflasyon dolayısıyla meydana gelen artışların vergilendirilmemesi amacıyla uygulanan bir enflasyona karşı koruma kurumudur. Bu kurum, işletmelerin söz konusu iktisadi kıymetleri satmaları dolayısıyla oluşan fiktif kazançların vergi dışında bırakılması yoluyla⁵⁴⁸ sermaye üzerinden vergi ödenmesini engelleyerek işletmelerin mali bünyelerinin zayıflamasını önlemektedir⁵⁴⁹.

Maliyet bedeli arttırımı ile ilgili bazı kanun hükümleri aşağıdaki şekildedir⁵⁵⁰:

“Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir.
..... Bu hüküm 39'uncu madde gereğince işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanır. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından arttırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Söz konusu iktisadi kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar, alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetler için bu hükümden yararlanamaz. Şu kadar ki, inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için bu fıkra hükmüne göre maliyet bedeli arttırımı yapılabilir. Ancak inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkuller için maliyet bedeli arttırımı satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır.....”

Kanuna 9.4.2003 tarihinde eklenen hükümler ise şöyledir⁵⁵¹:

⁵⁴⁸ Zeki Doğan, “İşletmeler Açısından Maliyet Bedeli Arttırımı Uygulamasının Önemi ve Bu Uygulamaya İlişkin Muhasebe Kayıtları”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 15, Sayı: 103, Nisan 1997, s. 127; Aykut Gümüşlüoğlu, Mustafa Gürhan Acar, “Maliyet Bedeli Arttırımı ve Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, sayı: 235, Mart 2001, s. 127.

⁵⁴⁹ Bahattin Kulu, “Maliyet Bedeli Arttırımı”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 232, Aralık 2000, s. 92.

⁵⁵⁰ GVK, m. 38/4 .

⁵⁵¹ GVK, m. 38/5.

“Sürekli olarak işlenmiş altın alım- satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan mamulün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave ederler. Söz konusu fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Bu mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider kabul edilir”.

Maliyet bedeli arttırımı uygulamasından yararlanma şartları ve bazı hususlar topluca şöyle belirtilebilir⁵⁵²:

- 1- Maliyet bedeli arttırımı zorunlu değildir. İsteyen mükelleflerden aranan şartları taşıyanlar yararlanabilir;
- 2- Bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan işletmeler maliyet bedeli arttırımı yapabilirler;
- 3- Maliyet bedeli arttırımına gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetler konu olabilir;
- 4- Bu uygulamadan gayrimenkul veya menkul ticareti ile devamlı olarak uğraşanlar yararlanamaz⁵⁵³;
- 5- Maliyet bedeli arttırımından yararlanılabilmesi için iktisadi kıymetlerin en az iki tam yıl süre ile aktifte bulundurulması zorunludur;
- 6- Maliyet bedeli arttırımı sonucunda zarar doğması halinde, bu zarar vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmaz ve satış kârı sıfır olarak kabul edilir.

Ayrıca, vergi planlaması sürecinde maliyet bedeli arttırımını uygulayan işletmeler, yukarıda kurumlar vergisi istisnaları arasında incelenen, iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancı istisnasından yararlanamayacaklarından kendileri için daha avantajlı olan uygulamayı tercih etmeleri gerekecektir⁵⁵⁴. İstisna uygulamasında kazancın tamamı vergi

⁵⁵² Soner Ülgen, “4684 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Işığında Maliyet Bedeli Arttırımı Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 241, Eylül 2001, s. 129.

⁵⁵³ Ancak, gayrimenkul alım satımı ile devamlı olarak uğraşan mükellefler bina inşasına tahsis ettikleri arsa ve araziler için maliyet bedeli arttırımı imkânından yararlanabileceklerdir. Bkz. Soner Ülgen, “Arsa ve Arazilerde Maliyet Bedeli Arttırımı Uygulaması”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, sayı: 105, Eylül 2001, s. 132- 135.

⁵⁵⁴ Yakup Selvi, “Maliyet Bedeli Arttırımı Uygulaması”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 12, sayı: 57, Ekim-Kasım-Aralık 2001, s. 113.

dışında kalırken, maliyet bedeli arttırımında arttırılan maliyet bedeli kadar olan kısmı vergi dışı kalmaktadır⁵⁵⁵.

İşletmeler için önemli bir vergi planlaması aracı olan maliyet bedeli arttırımı kurumu yeni yatırımlar ve yenileme yatırımlarını teşvik ederek istihdamın artmasını sağlamakta, dolayısıyla ekonomik büyüme ve gelişmeyi de hızlandırmaktadır⁵⁵⁶.

⁵⁵⁵ Tunay bakır, “ Son Düzenlemeler Işığında Maliyet Bedeli Arttırımı ve Maliyet Artış Fonu Uygulaması“, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 122, Şubat 2003, s. 78.

⁵⁵⁶ Asım Gezer, “Maliyet Artış Fonunun Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Örnekleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 170, Kasım 2002, s. 7.

BÖLÜM VII

ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI

A- GENEL OLARAK

Günümüzün küreselleşen dünyasında vergi planlamasının da küresel bir nitelik kazanarak ülke sınırlarının dışına taşması doğal karşılanmalıdır. İşletmeler ülke içinde olduğu gibi, uluslararası düzeyde de vergi yüklerini minimize edecek şekilde davranacaklardır.

Sermaye hareketliliğinin önündeki vergi dışı engellerin ortadan kalkması ve teknolojik gelişmeler sonucunda vergi, uluslararası yatırım ve finansman kararlarının alınmasında önemli bir faktör haline gelmiştir⁵⁵⁷. Küreselleşme sürecinde uluslararası şirketler artık tek ülkeye değil, bütün dünyaya yönelik stratejiler geliştirmektedirler. Teknolojik yenilik ve ilerlemeler ise yönetim yerinin veya faaliyetin yürütüldüğü yerin önemini azaltmıştır⁵⁵⁸.

İşletmelerin uluslararası düzeydeki faaliyetlerinde önemli olan bir başka faktör uluslararası çifte vergilendirmedir. Aynı ayrı devletlerin birbirlerinden bağımsız olarak aldıkları vergileme kararları sonucunda, aynı vergi öznesinin aynı vergi konusu üzerinden iki defa vergilendirilmesi olarak tanımlanan⁵⁵⁹ uluslararası çifte vergilendirmenin varlığı işletmelerin faaliyetlerini daraltıcı etki yaparken (ikame etkisi), çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, aksi yönde, yani faaliyeti genişletici etki yapmaktadır⁵⁶⁰.

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

⁵⁵⁷ Niyazi Cangır, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi- I“, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı:91, Temmuz 2000, s. 105.

⁵⁵⁸ Saygın Eyüpgiller, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 11, Sayı: 53, Ekim, Kasım, Aralık 2000, s. 127.

⁵⁵⁹ Günter Schmolders, **a.g.e.**, s. 301.

⁵⁶⁰ Hakan Ay, “Vergi Rekabeti”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 236, Nisan 2001, s. 133.

B- ULUSLARARASI VERGİ REKABETİ VE VERGİ PLANLAMASI

Küreselleşme olgusu ile birlikte, sıcak para ve diğer hizmetleri ülkeye çekmeye yönelik özel vergi düzenlemeleri yapılması da gündeme gelmiştir. Özellikle, “vergi cenneti” olarak tanımlanan bazı devletler sermaye ve mobilitesi yüksek mali hizmetleri⁵⁶¹ ülkelerine çekmek amacıyla diğer ülkelerde yerleşik kişi ve şirketlere uygulanmak üzere özel vergi rejimleri oluşturmuş ve oluşturmaktadırlar⁵⁶². Vergi cennetleri ve başka bazı devletler iktisadi büyüme ve refah artışını sağlamak üzere ihtiyaç duydukları kaynakları bulmak amacıyla diğer devletlerle vergi rekabetinde girişmektedirler. Vergi alanındaki bu rekabet bazı devletlerin yararına olurken, diğer bazılarının zararına olmaktadır. Ancak, devletler düzeyinde sonuç ve etkileri ne olursa olsun vergi rekabeti işletmelerin vergi planlaması açısından gözönüne aldıkları ve yararlanmaya çalıştıkları bir olgudur.

Vergi rekabeti konusunda tartışılan bir konu da “zararlı vergi rekabeti” (“**harmful tax competition**”) veya vergi rekabetinin zararlı olup olmadığı konusudur. Vergi rekabetinin çoğunluğun zararına olduğu yönündeki yaklaşıma göre, serbest dolaşan sermaye, vergi yüklerinin yüksek olduğu ülkelerde bedelsiz ya da düşük bedelle sunulan kamu hizmetlerinden yararlanırken, vergi yüklerinin düşük olduğu ülkelerde vergilendirilerek mobilitesi az olan vergi mükellefleri üzerinden kazanç sağlamaktadır. Avrupa Birliği, tek pazar ilkesine zarar vermesi nedeniyle, sadece bir kısım vergi mükellefine uygulanan ve genel nitelikli olmayan vergi düzenlemelerine karşı çıkmaktadır⁵⁶³. OECD de paralel bir yaklaşım benimsemiştir. Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kuralları’na göre, zararlı vergi rekabeti, bir işletmenin iktisadi faaliyette bulunacağı yerin seçimine üye devletteki yasal ve idari düzenlemeler ve idari uygulamalar yoluyla önemli ölçüde etki edilmesi halinde söz konusu olmaktadır⁵⁶⁴.

Vergi rekabetinin faydalı olduğu yönünde de görüşler bulunmaktadır. Örneğin, Amerikalı iktisatçı Charles Tiebout, bütün vergi mükelleflerinin aynı derecede mobil olduğu varsayımı altında, devletler arasındaki vergi rekabetinin, diğer piyasalardaki rekabet kadar faydalı olduğunu savunmuştur. Tiebout’a göre, işletmeler gibi devletler de farklı vergi ve kamu hizmeti bileşimleri sunarak birbirleriyle rekabet edebilirler. Ancak Tiebout’un bu teorisinin herkesin aynı mobilite derecesine sahip olduğu varsayımına

⁵⁶¹ Kıyı bankacılığı (“**off shore banking**”) gibi.

⁵⁶² Niyazi Cangır, **a.g.e.**, s. 105.

⁵⁶³ Hakan Ay, **a.g.e.**, s. 134.

⁵⁶⁴ Funda Başaran, “Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kurallarına Uyum”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 24, sayı: 156, Eylül 2001, s. 131.

dayandığı, gerçek dünyada ise, yüksek gelirliilerin düşük gelirliilere göre daha fazla hareket yeteneğine sahip bulundukları unutulmamalıdır⁵⁶⁵.

Vergi rekabeti konusu ile doğrudan ilişkili bir kavram, yukarı da değinilen “vergi cenneti” kavramıdır. Çeşitli ülkelerin vergi sistemlerinde vergi yükünü en aza indirme yollarını araştıran mükelleflerin faydalanabilecekleri hükümler zaten vardır. Ancak, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerde bu hükümlere çok daha fazla rastlanır⁵⁶⁶. Bu kavram ile ifade edilmek istenen, düşük vergi oranları uygulayan veya vergi yüklerinin çok düşük tutulduğu ülkelerdir⁵⁶⁷. OECD Vergi Komitesi’nin 1998 yılında hazırladığı rapora göre⁵⁶⁸, vergi cennetlerinin dört ayrı belirleyici özelliği bulunmaktadır. Bu özellikler şunlardır⁵⁶⁹:

- 1- Hiç vergi olmaması veya sadece nominal vergileme yapılması: Bir ülkenin vergi cenneti sayılabilmesi için, o ülkede iktisadi faaliyetlerin çok düşük oranda vergilendirilmesi veya hiç vergilendirilmemesi gerekmektedir.
- 2- Vergi istihbaratından diğer ülkelerin yararlandırılmaması: Vergi cennetleri genellikle çok sıkı gizlilik kuralları içeren yasal ve idari düzenlemelere sahiptir. Bu özellikleri nedeniyle, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkeler diğer ülkelerin vergi otoriteleriyle bilgi alış verişinde bulunmamakta, onlara bilgi aktarmamaktadırlar. Bu özellikleri vergi cennetlerini kara para aklama ve vergi kaçakçılığı gibi yasa dışı faaliyetlerin de yapıldığı yerler haline getirmektedir. Ancak, bu gibi yasa dışı faaliyetler, birinci bölüm de belirtildiği gibi, bu tezde vergi planlaması aracı olarak kabul edilmemiştir.
- 3- Vergi yasalarının şeffaf olmaması: Vergi cennetlerinde vergi mevzuatı açık ve saydam değildir. Vergi sisteminde açıklıktan söz edilebilmesi için iki şartın sağlanması gerekmektedir. Birincisi, kanun hükümlerinin vergi mükelleflerince kolayca anlaşılabilir şekilde açık ve anlaşılabilir olması; ikincisi ise, başka ülkelerin vergi otoritelerinin de vergi sisteminin ayrıntıları hakkında gerektiğinde bilgi edinme imkânına sahip olmalarıdır.

⁵⁶⁵ Hakan Ay, *a.g.e.*, s. 135.

⁵⁶⁶ M. Erol Karsan, *Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği*, İstanbul 1986, s. 53.

⁵⁶⁷ İhsan Günaydın, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, *Vergi Sorunları*, Yıl: 18, Sayı: 126, Mart 1999, s. 76. OECD’nin yayımladığı listeye göre vergi cenneti olarak kabul edilen ve uyarılan bazı ülkeler şunlardır:

Andorra, Anguilla, Antigua ve Barbuda, Aruba, Bahama Adaları, Bahreyn, Barbados, Belize, İngiliz Virgin Adaları, Cook Adaları, Dominica, Cebelitarık, Grenada, Guernsey, Man Adası, Jersey, Liberya, Lihtenştayn, Maldiv Adaları, Marshall Adaları, Monaco, Montserrat, Nauru, Holanda Antilleri, Nieuvi, Panama, Samoa, Seyşel Adaları, St. Lucia, St. Christopher ve Nevis, St. Vincent ve Grenadines, Tonga, Turk ve Caicos Adaları, Vanuatu. Bkz. Saygın Eyüpgiller, *a.g.e.*, s. 126.

⁵⁶⁸ OECD Report On Tax Havens.

⁵⁶⁹ Bkz. Fethi Heper, Şennur Hoşyumruk, “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum- I”, *Yaklaşım*, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 41- 42.

4- İşletmelerin asıl faaliyetlerinin vergi cenneti durumundaki ülkede gerçekleşmemesi: İşletmeler vergi cennetlerinde fiilen herhangi bir faaliyette bulunmamaktadırlar. İşlemler büyük çoğunlukla “kâğıt üzerinde” gerçekleşmiş görünmektedir.

Bütün bu olumsuz görüş ve değerlendirmelere rağmen, vergi cennetlerinin bazı tipleri işletmelerin uluslararası düzeydeki vergi planlaması süreçlerinde önemli bir yere sahip olabilmektedir. Bu bakımdan, vergi cennetlerinin de iki ayrı türünden söz edilmesi doğru olacaktır. Birinci tip vergi cenneti üretim faaliyetlerinden doğan kazancın çok düşük oranlarda vergilendirildiği ülkelerdir. Burada, vergi cenneti olarak nitelendirilen ülke, gerçek yatırımları ve iktisadi faaliyeti ülkeye çekmek amacı ile düşük oranlı bir vergileme politikası uygulamaktadır. İkinci tip vergi cennetinin yaptığı ise, hizmetlerini belli bir bedel karşılığında özellikle vergi kaçakçılığı eğiliminde olan bireylere ve şirketlere sunmaktan ibarettir⁵⁷⁰. İşte bu tezde savunulan vergi planlaması kavramı ile uyumlu olan birinci tip vergi cennetleri, işletmelerin vergi planlaması stratejilerine dahil edilmelidir. Bununla birlikte, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerin fabrika, tesis gibi doğrudan yatırımları çekmeleri, bu ülkelerin küçük olması, istihdam imkânlarının ve doğal kaynakların yetersizliği gibi nedenlerle pek mümkün görünmediğini de kabul etmek gerekir. Bu nedenle, söz konusu ülkelerin daha çok portföy yatırımları gibi finansal hizmetlere ağırlık verdiği görülmektedir⁵⁷¹.

C- SERBEST BÖLGELER VE VERGİ PLANLAMASI

Yukarıda genel olarak belirtildiği gibi, “serbest bölgeler bir ülkenin toprakları üzerinde uluslararası bir deniz veya hava limanı yakınında, yabancı parasal sermaye, makina, techizat, aksam ve parçalar, hammadde vs.’nin gümrük ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine tabi tutulmadan girebildiği alanlardır”⁵⁷². Bir başka tanıma göre ise, “ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler”dir⁵⁷³.

⁵⁷⁰ Joel B. Slemrod, “Free Trade Taxation and Protectionist Taxation”, **International Tax and Public Finance**, Vol. 2, No. 3, November 1995, s. 485.

⁵⁷¹ İsa Coşkun, “Vergi Cennetleri”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 16, Sayı: 192, Ağustos 1997, 41.

⁵⁷² Ömer Köroğlu, **a.g.e.**, s. 67.

⁵⁷³ Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **a.g.e.**, s. 169.

Yine yukarıda ifade edildiği gibi, serbest bölgeler; ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, ülkeye yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde sağlamak, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak amaçlarıyla kurulmaktadır⁵⁷⁴. Vergi, resim harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyeti ile ilgili mevzuat hükümlerinin uygulanmaması⁵⁷⁵ serbest bölgeleri vergi planlaması açısından önemli kılmaktadır.

Serbest bölgecilik faaliyetleri günümüzde kullanılan ekonomik kalkınma araçlarından birisidir. Hemen her ülkede siyasi sınırlar içinde ancak mali sınırlar dışında oluşturulan serbest bölgeler, tabi oldukları özel ve ayrıcalıklı rejimle sanal ülkelere benzetilmektedir⁵⁷⁶.

Serbest bölgeler bulundukları ülkenin ekonomik yapısına ve kuruluş amaçlarına göre, serbest ticaret bölgeleri (“**free trade zone**”), serbest üretim bölgeleri (“**free production zone**”), ikiz fabrikalar (“**maguiladora**”), serbest limanlar (“**free ports**”), girişim bölgeleri (“**enterprise zones**”), serbest bankacılık alanları veya kıyı bankacılığı (“**free banking zones**” veya “**off- shore banking**”) gibi çeşitli adlarla anılmaktadır⁵⁷⁷.

Türkiye’de 6.6.1985 tarihinde kabul edilen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’na göre, serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatı hükümleri uygulanmamaktadır. İşletici⁵⁷⁸ ve kullanıcılar⁵⁷⁹ yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilirler. Ayrıca, Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiklerinin kambiyo mevzuatına göre kanıtlanması halinde gelir vergisi ve kurumlar vergisinden müstesnadır⁵⁸⁰. Bununla beraber, serbest bölgelerdeki her türlü faaliyet ve gelirin vergi dışı olduğu da düşünülmemelidir. Serbest Bölgeler Kanunu’nda tanımlanmamış bir işlem veya gelir vergiye tabi olabilecektir. Vergi istisnasından faydalanılması için faaliyetin serbest bölgede yapılmasının yanı sıra, işletmenin Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı’ndan faaliyet ruhsatı alınmış olması ve ruhsatta

⁵⁷⁴ Bkz. SBK, m. 1.

⁵⁷⁵ SBK, m. 6/2.

⁵⁷⁶ Recep Pekdemir, Nazlı Kepçe, “Serbest Bölgelerde Kazançlar ve Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 12, Sayı: 58, Ocak, Şubat, Mart 2002, s. 27.

⁵⁷⁷ Ömer Köroğlu, “Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 74, Şubat 1999, s. 44-47.

⁵⁷⁸ “İşletici”, serbest bölgeyi işleten kamu kurum ve kuruluşu, yerli ve yabancı gerçek veya tüzel kişidir (SBK, m. 3/a).

⁵⁷⁹ “Kullanıcı”, faaliyet ruhsatı alan ve bölgede belli bir işyeri bulunan gerçek veya tüzel kişidir (SBK, m. 3/b).

⁵⁸⁰ SBK, m. 6.

belirtilen konularda faaliyette bulunulması gerekmektedir⁵⁸¹. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 50. maddesine göre, bazı faaliyetler için ruhsat verilmektedir. Danışmanlık, avukatlık, eğitim gibi diğer bazı faaliyetler için ise serbest bölge ruhsatı verilmediğinden, bu faaliyetler serbest bölgelerde ruhsatsız olarak yürütülse bile vergisel teşvik ve avantajlardan yararlanamayacaklardır⁵⁸².

Serbest bölgeler, aranan şartları sağlayan işletmelere çok önemli vergi avantajları sunmaktadır. Bu avantajların başlıcaları şunlardır⁵⁸³.

- 1- Serbest bölgelerde Gümrük Kanunu ve ilgili mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır.
- 2- İhraç niteliği taşıması halinde katma değer vergisi uygulanmamaktadır.
- 3- Serbest bölgelerde elde edilen kazanç ve iratlar gelir vergisi ve kurumlar vergisinden müstesnadır.
- 4- Vadeli dış alımlar % 6 oranındaki kaynak kullanımını destekleme fonu uygulamasına tabi değildir.
- 5- Serbest bölgedeki kıyı bankacılığı işlemleri her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.
- 6- Serbest bölgelerde çalışanlara ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- 7- Serbest bölgelerde çeşitli kanun hükümlerinin uygulanmaması nedeniyle bürokratik işlemler minimum düzeyde olduğundan, gereksiz zaman ve emek kaybı ortaya çıkmamaktadır⁵⁸⁴.

Ayrıca, serbest bölgelerde uygulanmayan kanun hükümleri de şunlardır⁵⁸⁵:

- 1- 1580 sayılı Belediye Kanunu'nun bazı hükümleri.
- 2- 5682 sayılı Pasaport Kanunu.
- 3- 5683 sayılı Yabancıların Türkiye'de Seyahat ve İkametleri Hakkında Kanun.
- 4- 2007 sayılı Türkiye'deki Türk Vatandaşlarına Tahsis Edilen Sanat ve Hizmetler Hakkındaki Kanun ile ek ve değişiklikleri.
- 5- 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu.

⁵⁸¹ Çiğdem Çekçeoğlu, "Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu- I", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002, s. 203.

⁵⁸² Gürol Ürel, "Serbest Bölgelerde Yapılan Faaliyetlerin Mali Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 129, Eylül 2003, s. 64.

⁵⁸³ Salih Özel, "Serbest Bölgeler ve Vergi İlişkisi", **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 82, Ekim 1999, s. 19- 20.

⁵⁸⁴ Bu konuda bkz. Atilla Bağrıaçık, "Serbest Bölgelerde Üretim, Türk Firmalarına Dış Pazarlarda Önemli Avantajlar Sağlıyor", **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 99, Mart 2001, s. 40.

⁵⁸⁵ SBK, m. 12.

- 6- 2677 sayılı Sivil Hava Meydanları, Limanlar ve Sınır Kapılarında Görev ve Hizmetlerin Yürütülmesi Hakkında Kanun.
- 7- 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu.
- 8- 832 sayılı Sayıştay Kanunu.
- 9- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu.
- 10- Diğer kanunların Serbest Bölgeler Kanunu'na aykırı olan hükümleri.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmelere sağlanan çeşitli vergi avantajlarının yanı sıra, esnek mevzuat, azalan bürokrasi ve kırtasiyecilik ile sağlanan diğer kolaylıklar nedeniyle işletmenin üretim maliyeti düşmekte, ithalat, ihracat ve transit ticaret artmaktadır⁵⁸⁶. Sonuç olarak, sunduğu çeşitli avantajlarla serbest bölgeler, işletmelerin vergi planlaması stratejilerinde dikkate alınmaya değer olarak kabul edilmelidir.

D- TRANSFER FİYATLAMASI VE VERGİ PLANLAMASI

Transfer fiyatlaması, bir ticari işletmenin kendi bölümleri veya kolları arasındaki mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyatlama politikası olarak tanımlanmaktadır⁵⁸⁷. Yukarıda da verilen başka bir tanıma göre ise, “transfer fiyatlaması, bağlı işletmeler arasındaki ticari ve mali işlemlerde kullanılan fiyatların serbest piyasada aynı veya benzer işlemlere taraf bağımsız kişiler arasında kararlaştırılabilecek fiyatlara göre önemli derecede farklılık göstermesidir”⁵⁸⁸.

Transfer fiyatlaması kavramının kökleri 1901 yılında İngiliz Harry Sidgwick tarafından yayımlanan “The Principles of Political Economy” başlıklı kitapta bulunabilir. Sidgwick bu eserinde, işletmelerin üretimde kendi ürünlerini de kullanmak zorunda kalabileceklerinden ve bu ürünler için piyasa fiyatı üzerinden işlem yapmaları gerektiğinden söz etmektedir. Daha sonra, 1920 yılında Du Pont şirketinde, aynı yıllarda General Motors şirketinde iç üretimde kullanılan girdilere maliyet bedeli yerine cari piyasa fiyatlarının uygulanmasına karar verilmiştir. İzleyen yıllarda da transfer fiyatlaması ile ilgili çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Son olarak 1990’lı yıllarda muhasebe yönetiminde, bilgisayar kullanımının da yaygınlaşmasıyla gerçekleşen büyük değişiklikler sonucunda “**Just In Time**”, Toplam Kalite Yönetimi (“**Total Quality Management**”), Sıfır Stok Düzeyi

⁵⁸⁶ Ramazan Cenk, “Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) yayın organı, Yıl: 10, sayı: 52, Temmuz, Ağustos, Eylül 2000, s. 31.

⁵⁸⁷ Tuncay Kapusuzoğlu, “Transfer Fiyatlandırması Nedir?”, s. 55.

⁵⁸⁸ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s. 292.

(“Zero Level Stock”) gibi önemli modeller geliştirilmiştir. Bu gelişmeler de transfer fiyatlamasının öneminin giderek artmasına neden olmuştur⁵⁸⁹.

Birbirleri ile doğrudan veya dolaylı iktisadi ilişki içinde bulunan işletmeler kârlarını vergi oranlarının yüksek olduğu ülkelerde düşük, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde yüksek olacak şekilde ayarlayabilirler. Farklı ülkelerde faaliyette bulunan bu tipe uygun işletmelerden vergi yükünün çok düşük olduğu ülkede bulunanı, ikinci işletmeden çok düşük fiyatla satın aldığı malları vergi yükünün çok yüksek olduğu ülkede bulunan işletmeye satarak kârın kendi bünyesinde oluşmasını sağlamakta ve böylece vergi yükü transfer fiyatlaması yoluyla minimize edilmiş olmaktadır⁵⁹⁰. Bu şekilde, uluslararası düzeyde faaliyet gösteren işletmenin, vergi oranlarının yüksek olduğu ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak veya ondan düşük fiyatla mal satın alarak söz konusu şirketin vergiye tabi kârını azaltması, transfer fiyatlamasının vergi planlaması aracı olarak kullanılmasının tipik bir örneğini oluşturmaktadır⁵⁹¹. Bir başka örnek verilecek olursa, merkezi Japonya’da olan bir şirketin Çin’de bulunan bağlı şirketinde ürettiği televizyon alıcısı parçalarını, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki bağlı şirketinde monte ederek satması halinde, malların Çin’den Amerika Birleşik Devletleri’ne geçişinde kullanılan fiyatlar transfer fiyatlarıdır. Şirket, Amerika Birleşik Devletleri’ndeki vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle, Çin’de daha fazla Amerika Birleşik Devletleri’nde ise daha az kazanç elde etmesi halinde toplam vergi yükünü azaltmış olacaktır⁵⁹².

Son olarak, uluslararası transfer fiyatlaması olgusunun vergi cennetleri ile bir bütünlük içinde olduğu belirtilebilir. Başka bir ifade ile, transfer fiyatlamasına genellikle vergi cennetlerinin varlığı nedeniyle başvurulmaktadır⁵⁹³. Vergi cennetlerinde yürütülen faaliyetler uluslararası transfer fiyatlamasının uygulanmasını kolaylaştırmaktadır.

⁵⁸⁹ Tuncay Kapusuzoğlu, **Transfer Fiyatlandırması**, s. 4- 5.

⁵⁹⁰ M. Erol Karsan, **a.g.e.**, s. 50.

⁵⁹¹ Tuncay Kapusuzoğlu, **Transfer Fiyatlandırması**, s. 3.

⁵⁹² Veysel Erdel, Semi Okumuş, “Uluslararası Transfer Fiyatlaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 166, Temmuz 2002, s. 84.

⁵⁹³ M. Erol Karsan, **a.g.e.**, s. 53.

SONUÇ

Vergi planlaması, vergi sisteminin izin verdiği sınırlar içinde vergi yükünü en aza indirme çabası olarak tanımlanan “vergiden kaçınma”nın (“**tax avoidance**”) bir uygulama şeklidir. Ancak, bu çalışmada kullanılan vergi planlaması kavramı, vergi yükünün yasa dışı yollara başvurulmasıyla azaltılması demek olan “vergi kaçakçılığı”nın (“**tax evasion**”) kapsamamaktadır.

Yukarıdaki inceleme ve değerlendirmelerin gösterdiği gibi, işletmeler için uygulanabilirliği olan çeşitli vergi planlaması araçları bulunmaktadır. Amortisman uygulaması, yenileme fonu, senetlerde reeskont uygulaması, son giren ilk çıkar (LIFO) stok değerlendirme yöntemi, şüpheli alacak karşılıkları, enflasyon muhasebesi veya enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlendirme oranı, maliyet bedeli arttırımı, araştırma ve geliştirme harcamalarında vergi erteleme, gider indirimleri, istisnalar, yatırım indirimi, vergi tarifeleri, transfer fiyatlaması, serbest bölgelerde ve vergi cenneti olarak tanımlanan ülkelerde faaliyet bu araçların başlıcalarıdır. İşletmeler bu vergi planlaması araçlarının kendi bünyelerine ve durumlarına uygun olanlarını seçerek vergi yüklerini azaltabilir ve böylece tasarruf ettikleri fonları faaliyetlerinin finansmanında kullanabilirler.

Etkili bir vergi planlaması politikasına sahip olan işletmeler, bunu diğer işletmelerle aralarındaki rekabette bir avantaj olarak değerlendirebilir ve başka alanlardaki zayıf ve eksik yönlerini vergi planlaması ile kapatabilirler. Özellikle, günümüzün küreselleşen dünyasında, uluslararası vergi rekabetinden de faydalanarak kârlarını büyük ölçüde arttırabilirler.

Vergi planlaması araçlarını kullanırken, seçilen araçların birbirleriyle uyumlu olmasına dikkat edilmelidir. Her işletmenin vergi planlaması stratejisi sistematik bir bütünlük arz etmeli, o işletmenin bünyesine ve şartlarına uygun, birbirleriyle uyumlu elemanlardan oluşmalıdır. Aksi halde, vergi planlamasından beklenen yararların sağlanması zorlaşacaktır.

Vergi planlaması işletmelerin (ve bireylerin) vergi yüklerini azaltmasına rağmen, devlet ve dolayısıyla toplum açısından bir vergi kaybına yol açmamaktadır. İşletmeler vergi planlamasının yardımı ile gerçekte kanuna göre ödemeleri gereken miktarlarda vergi ödemiş olmaktadır. Kanun koyucunun vergi mükelleflerine yüklediği vergi miktarını aşan kısım mükelleflerce ödense de bu ödeme bir vergi ödemesi olarak kabul edilemeyecektir. Çünkü, vergilerin kanunla konulacağı genel kabul görmüş bir anayasal ilkedir. Kanunun öngörmediği bir ödemenin ise, adı vergi dahi olsa, vergi olamayacağı

açıktır. Bu durum karşısında da işletmelerin (ve bireylerin) tamamen yasal hakları olan vergi planlaması aracılığı ile vergi yüklerini en aza indirmeleri hukuki ve meşru bir davranıştır.

İşletmelerin, kayıt dışılığı ve vergi kaçakçılığını reddeden vergi planlaması araçlarını kullanarak daha az vergi ödeme girişiminde bulunmalarının, vergi idaresinin vergi tarh ve tahsil etmesi kadar doğal ve meşru olduğu belirtilmelidir. Vergi planlamasının sadece işletmelere vergi tasarrufu sağlamakla kalmayacağı, aynı zamanda işletmelerin kurumlaşmasına ve faaliyetlerinin büyük ölçüde kayıt altına alınmasına katkıda bulunacağı da söylenebilir. Bu gelişmeler ise işletmelerin verimlilik ve etkinliğini artırarak devletin toplam vergi gelirlerinin de artmasını sağlayacaktır.

Görüldüğü gibi, vergi planlaması mikro ekonomik düzeyde olduğu kadar makro ekonomik düzeyde de etkili olmakta, kısa dönemde işletmelerin vergi yüklerini azaltarak daha fazla kaynağı yatırım ve üretime tahsis etmelerini sağlarken, orta ve uzun dönemde ekonominin büyümesine ve ülke kalkınmasına önemli katkılarda bulunmaktadır. O halde, vergi planlaması işletmenin yararı ile kamunun yani toplumun yararına aynı anda hizmet edebilmekte; bu iki hizmet amacı arasında bir çatışmaya (“**trade off**”) yol açmamaktadır.

Vergi planlaması Türkiye’de gelişme halindedir. Teoride ve dünya uygulamasında (özellikle Amerika Birleşik Devletleri) bugün geline nokta Türkiye’de henüz gelinememiştir. Batı ülkelerinde kavram halka malolmuş, günlük konuşma dilinde dahi, uzman olmayan kişiler tarafından kullanılır hale gelmişken, Türkiye’de konu ile ilgili olanlar tarafından bile pek tanındığı söylenemez. Bunda, kavramın Türkiye için yeni olması kadar, vergi idaresinin güçlü ve bir ölçüde de katı bir “hazineci” (“**fiscalist**”) geleneğe sahip olmasının rolü olduğu düşünülebilir. İşletmeler düzeyindeki ve ülke ölçeğindeki yararları gözönüne alındığında, etkin bir vergi planlamasının gerekliliği açıkça ortaya çıkmaktadır.

KAYNAKLAR

I- Kitaplar

Acar Şahabettin, **Mali Bilanço**, İnkılâp ve Aka Kitabevleri, İstanbul, 1964.

Akdoğan Abdurrahman, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi** (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından), Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını, Üniversite Yayın No: 165, Fakülte Yayın No: 54, Ankara, 1991.

Akgüç Öztin, **Finansal Yönetim**, 6. bs., Muhasebe Enstitüsü ve Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yayını, İstanbul, 1994.

Aksoy Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Akşit Bilgütay, **Şirketler Muhasebesi**, Der Yayınları, İstanbul, 1996.

Altuğ Osman, **Kayıtdışı Ekonomi**, 2. b.s. , Türkmen Kitabevi, İstanbul 1999.

Altuğ Oşman, **Muhasebe- Hukuk İlişkileri**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.

Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, 2001

Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, **Giderler ve İndirimler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

Bildirici Ziyaettin, **Ticari İşletmelerin Hukuki Yapısı Üzerinde Vergilerin Etkileri**, Anadolu Üniversitesi yayınları, No.:177, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No.:41, Eskişehir, 1986.

Bulutoğlu Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, 5. b.s., İstanbul, 1976.

Bulutoğlu Kenan, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul, 1982.

Bulutoğlu Kenan, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul, 2003.

Doğrusöz Bumin, Mehmet Somer, **Ticaret Şirketleri Uygulama Rehberi Cilt: 1- Anonim Şirketler**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 4, İstanbul, 1992.

Ek Halit, **Fransa'da Vergi Kaçakçılığı ve Vergiden Kaçınma- Mali Polis Teşkilâtı ve Vergi Denetim Organları ile İlişkileri**, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı, No. 169- 1976, İstanbul, 1976.

Ekmekçi Esra, **Yatırım İndirimi ve Yatırım Finansman Fonu** (Mevzuat ve Uygulama), Kazancı Hukuk Yayınları, No: 54, İstanbul, 1986.

- Ergülen Güneri, Erdem Hayreddin, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, 2. b.s., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999.
- Graf Adolf, **İşletmecilikte Vergiler**, Çeviren: Ziya Şenveli, Maliye Vekâleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, N 1955- 56: 71, Ankara, 1955.
- Gündüz N. Kemal, Perçin Necati, **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, 2. bs., Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999.
- Güvemli Oktay, **Amortismanlar, Yeniden Değerleme ve Uygulamaları**, 2. b.s., Proje Danış, İstanbul, (t.y.).
- Hacırüstemoğlu Rüstem, **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları** (Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama), İstanbul, 1997.
- Kaneti Selim, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi yayını, İstanbul, 1986/1987.
- Kapusuzoğlu Tuncay, **Transfer Fiyatlandırması**, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- Karayalçın Yaşar, **Muhasebe Hukuku**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988.
- Karsan M. Erol, **Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma ile Mücadelede Uluslararası İşbirliği**, İstanbul, 1986.
- Kay J.A., King M.A., **The British Tax System**, Fifth Edition, Oxford University Press, 1991.
- Kaynak Harun, **İşletmecilik İlkeleri ile Türk Hukuk Sistemi Yönünden Maddi ve Gayrimaddi Duran Varlıklarda Amortismanlar**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- Kızıl Ahmet, **Genel Muhasebe- Dönem İçi ve Dönem Sonu İşlemleri**, 3. b.s. Der Yayınları, İstanbul, 1998.
- Kızılot Şükrü, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: 1, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.
- Kızılot Şükrü, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: I, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.
- Kızılot Şükrü, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt: II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.
- Kızılot Şükrü, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- Kızılot Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt: 6, Ankara, 2002.

- Kızılot Şükrü, **Vergi Yasalarında Yer Alan Bazı Vergi Avantajlarından Yararlanmak Suretiyle Daha Az Vergi Ödemenin Yolları**, Aktüel Para Dergisi'nin eki, İstanbul, 2002.
- Kocahanoğlu Osman Selim, Yüksel M. Naci, **Amortisman Hukuku ve Uygulaması**, 2. b.s., Temel Yayınları, İstanbul, 1985
- Korkmaz Esfender, **İktisadi Gelişme ve Mali Sistem**, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul, 2003.
- Kozlu Cem, **Uluslararası Pazarlama** (İlkeler ve Uygulamalar), 5. b.s., Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara, 1995.
- Maç Mehmet, **Kurumlar Vergisi**, 3. b.s., İstanbul, 1999.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği **Katma Değer Vergisi Kılavuzu**, İstanbul, (t.y.).
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, İstanbul 2002.
- Mucuk İsmet, **Modern İşletmecilik**, 12. bs. Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2000.
- Mucuk İsmet, **Pazarlama İlkeleri**, 10. bs., Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1998.
- Musgrave Richard A., Musgrave Peggy B., **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, New York, McGraw-Hill, 1989.
- Müftüoğlu Tamer, **İşletme İktisadı**, 3. bs. Turhan Kitabevi, Ankara, 1999.
- Nadaroğlu Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11.bs., Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- Neumark Fritz, **Maliyeye Dair Tetkikler**, 4. bs., İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi yayını, İstanbul, 1951.
- Neumark Fritz, **Gelir Vergisi**, Hak Kitabevi, İstanbul, 1946.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, 10.b.s., Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.
- Öncel Mualla, **Kurumlar Vergisi Açısından Sermaye Şirketlerinde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü yayını, Ankara, 1978.
- Özbalcı Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998.
- Özbalcı Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1997
- Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1998.

Özyer Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, 2001.

Paton William A., Dixon Robert L, **Muhasebenin Temelleri** (Essentials of Accounting), Çev. Mustafa A. Aysan, İktisat Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1964.

Peker Alparslan, **Modern Yönetim Muhasebesi**, 4. bs. Muhasebe Enstitüsü ve Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı yayını, İstanbul, 1988.

Poroy Reha, Tekinalp Ünal, Çamoğlu Ersin, **Ortaklıklar ve Kooperatif Hukuku**, 8.bs., Beta Basım, Yayım, Dağıtım, İstanbul, 2000.

PricewaterhouseCoopers, **The Financial Jungle- International Taxation of Credit Derivatives**, United Kingdom, 1999.

Schmölders Günter, **Genel Vergi Teorisi**, 4. bs., Çev. Salih Turhan, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul, 1976.

Schuyler Michael A., **Consumption Taxes: Promises & Problems**, Fiscal Issues 4, IRET, Institute for Research on the Economics of Taxation, Washington, D:C., 1984.

Shoup Carl S., **Public Finance**, 2 d printing, Aldine Publishing Company, Chicago, 1970.

Soydan Billur Yaltı, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1995.

Şafak Ali, **Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü**, 2. b.s., Temel Yayınları, İstanbul, 1996.

Şanver Salih, **İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi**, Doçentlik Tezi, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi yayını, No.: 42-99, İstanbul, 1968.

Şenyüz Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2001.

Şişman Bülent, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Nisan 2003.

Tuncer Selahattin, **Vergi Uygulamaları**, 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul 1984.

Tuncer Selahattin, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri (Teori- Uygulama)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.

Turhan Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 5.bs., Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.

Uluatam Özhan, **Kamu Maliyesi**, 5. b.s., İmaj Yayıncılık, Ankara, 1997.

Williams David W., **EC Tax Law**, Longman, London and New York, 1998.

Williams David W., Geoffrey Morse, **Principles of Tax Law**, 4. bs. London: Sweet&Maxwell, 2000.

Wiseman Jack, **Comparative Aspects of the Taxation of Business in the United Kingdom and Germany**, Anglo- German Foundation, London, 1980.

Yalçın Hasan, Yücel Selçuk, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Giderler**, İstanbul, 1996.

Yalçın Hasan, **Yatırım İndirimi** (Uygulama Esasları), Kılavuz Yayınları, İstanbul, 1996.

Yalkın Yüksel Koç, **Genel Muhasebe**, 9. b.s., Turhan Kitabevi, Ankara, 1995.

Yücel Selçuk, Turan Hayrettin, **Dar Mükellef Kurumlar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını, İstanbul, (t.y.).

Yüksel Ahmet, **Enflasyon Muhasebesi**, Literatür Yayınları, İstanbul, 1997.

II- Makaleler

Akbulak Yavuz, “Anonim Şirketlerde Kar Dağıtımı ve Yedek Akçeler”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 241, Eylül 2001.

Akgüç Öztin, “Vergilerimizin Yatırım Kararları Üzerindeki Etkileri”, **Vergilerimizin İşletmelerin Yatırım ve Finansman Kararlarına Etkileri**, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü’nün 23 Mayıs 1975 tarihinde İstanbul Hilton Oteli’ndeki seminerinde sunulan tebliğler ve yapılan tartışmalar, Derleyenler: Serdar K. Berksun, Fahir Bilginoğlu, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü yayını, İstanbul, 1975.

Aksan Hüseyin, Peçen Ümit, “Emisyon Primlerinin BSMV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 18, Sayı: 216, Ağustos 1999.

Akyol M. Emin, “Özel Maliyet Bedellerinin Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulmasının Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Mart 2001, Sayı: 235.

Akyol M. Emin, “Emisyon Primleri”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 114, Haziran 2002.

Alptekin A. Ercan, “Finansman Giderleri Kısıtlaması”, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 88, Nisan 2000.

Alptekin A. Ercan, “Sigorta Teknik İhtiyatları”, **Yaklaşım**, Yıl:10, Sayı: 109, Ocak 2002.

Apak Talha, “İhracat İstisnası İşlemlerinde Beyan- K.D.V. İadesi ve İhracat Hesaplarının Kapatılmasına İlişkin Uygulamalar (Fatura- G.Ç.B. – D.A.B.)”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 241, Eylül 2001.

Apak Talha, “Konsinye (Komisyoncu Vasıtasıyla) Satış İşlemlerinin Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali

Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz-Ağustos- Eylül 2002.

Arıkan Naci, “Finansman Giderleri Kısıtlamasına İlişkin Bazı Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 18, Sayı: 208, Aralık 1998.

Arpacı Altar Ömer, “Kurumların Avantajlı Birleşme Şekli: Devir Müessesesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 178, Temmuz 2003.

Atay Tezcan, Atay Hakan, “Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arzeden Hususlar- I”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan 2003.

Atik Ahmet, “LIFO Yönteminin Çalışma Biçimi”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 73, Ocak 1999.

Ay Hakan, “Vergi Rekabeti”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 236, Nisan 2001.

Ayanoğlu Ejder, “ Stok Değerleme Yöntemleri ve 1996 Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 15, Sayı: 174, Şubat 1996.

Ayaz Garip, Sönmez Erdal, “ ‘Karın Sermayeye İlavesi Kar Dağıtımı Sayılmaz’ Ne Anlama Gelmemektedir ?”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 83, Kasım 1999.

Aydın Fazıl, “Katma Değer Vergisinin Türkiye ve Avrupa Topluluğu Açısından Karşılaştırmalı İncelemesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı: 10, Ekim 1993.

Bağrıaçık Atilla, “Serbest Bölgelerde Üretim, Türk Firmalarına Dış Pazarlarda Önemli Avantajlar Sağlıyor”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 99, Mart 2001.

Bakır Tunay, “ Son Düzenlemeler Işığında Maliyet Bedeli Artırımı ve Maliyet Artış Fonu Uygulaması”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 122, Şubat 2003.

Başaran Funda, “Avrupa Birliği İşletme Vergilemesi Temel Kurallarına Uyum”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 24, sayı: 156, Eylül 2001.

Bıyık Recep, “Araştırma ve Geliştirme (AR- GE) Harcaması Yapan Mükelleflere Sağlanan Vergisel Teşvikler, Bu Harcamaların Gider veya Maliyet Kaydı”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 18, Sayı: 215, Temmuz 1999.

Bingöl Mehmet, “Araştırma- Geliştirme Vergi Ertelemesi Uygulamasında Son Durum”, **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı: 95, Kasım 2000.

Büyükkışık R. Emre, “Sorunlarla Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebesi”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 232, Aralık 2000.

Calegari Michael, “Flat Taxes and Effective Tax Planning”, **National Tax Journal**, Vol. 51, Issue 4, Dec. 98.

Cangır Niyazi, “Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi- I“, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı:91, Temmuz 2000.

- Cenk Ramazan, “Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 10, sayı: 52, Temmuz, Ağustos, Eylül 2000.
- Cnossen Subren, “Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, **International Tax and Public Finance**, Vol. 5, No. 1, February 1998.
- Cordes Joseph J., Galper Harvey, “Tax Shelter Activity: Lessons From Twenty Years of Evidence”, **National Tax Journal**, Vol. XXXVIII, No. 3, September 1985.
- Coşkun İsa, “Vergi Cennetleri”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 16, Sayı: 192, Ağustos 1997.
- Crane Steven E., Nourzad Farrokh, “Tax Rates and Tax Evasion: Evidence From California Amnesty Data”, **National Tax Journal**, Vol. XLIII, No. 2, June, 1990.
- Çankaya Mehmet, “Araştırma ve Geliştirme Faaliyeti Harcamalarında Vergi Ertelemesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 126, Haziran 2003.
- Çekçeoğlu Çiğdem, “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu- I”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002.
- Demirbilek Kadir, “KDVK’nun 17/1’inci Maddesinde Sayılan Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağışların KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 23, Sayı: 147, Aralık 2000.
- Demirci Azmi, “Stok Değerlemede LIFO Yöntemi; Uygulanabilirliği ve Etkinliği”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 13, Sayı: 159, Kasım 1994.
- Doğan Uğur, “Özel Tüketim Vergisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 174, Mart 2003.
- Doğan Uğur, “Özel Tüketim Vergisi’nde İhracat İstisnası ve İadesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 176, Mayıs 2003.
- Doğan Zeki, “İşletmeler Açısından Maliyet Bedeli Arttırımı Uygulamasının Önemi ve Bu Uygulamaya İlişkin Muhasebe Kayıtları”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 15, Sayı: 103, Nisan 1997.
- Doğanay İsmail, “Türk Hukukunda Tek Ortaklı Özel (Hususi) Bir Şirket Nev’i Var mıdır?”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 80, Ağustos 1999.
- Doğrusöz A. Bumin, “Türk Vergi Hukukunda Şirket Bölünmesi ve Hisse Değişimi (I- Tam Bölünme)”, **Yaklaşım**, Kasım 2001, Sayı: 107.
- Doğrusöz A. Bumin, “1996 Yılı Kurum Kazancının Saptanması Açısından Kurumlar Vergisi İstisnalarına Toplu Bir Bakış”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 52, Nisan 1997.
- Doyrangöl Nuran Cömert, “Son Giren İlk Çıkar Yönteminde Maksimum Vergi Avantajı Nasıl Sağlanabilir?”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 52, Nisan 1997.
- Duman Ömer, “Mal İhracatında KDV İstisnası”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 222, Şubat 2000.

Duman Ömer, “Hizmet İhracatı KDV İstisnasında Genel Esaslar”, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 86, Şubat 2000.

Durgun Ercan, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4503 Sayılı Kanunla Değişik Geçici 28/a Maddesinde Düzenlenen İstisnanın Uygulaması ve Özellikli Noktalar”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 233, Ocak 2001.

Erol Ahmet, Yıldırım A. Ercan, “Repo ve Ters Repo İşlemlerinin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 110, Şubat: 2002, s. 61-71.

Eyüpgiller Saygın, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) yayın organı, Yıl: 11, Sayı: 53, Ekim, Kasım, Aralık 2000.

Fehr Hans, “From Destination- to Origin Based Consumption Taxation: A Dynamic CGE Analysis”, **International Tax and Public Finance**, Vol. 7, No.1, February 2000.

Gençyürek Levent, “Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 23, Sayı: 143, Ağustos 2000..

Gençyürek Levent, “AR-GE Harcamalarında Bulunan Mükelleflere Sağlanan Yeni Kolaylıklar”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 106, Ekim 2001.

Gençyürek Levent, Erkan Gürboğa,,”4842 Sayılı Kanun İle Katma Değer Vergisi Mevzuatında Yapılan Değişiklikler- I, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 128, Ağustos 2003.

Gezer Asım, “Maliyet Artış Fonunun Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Uygulama Örnekleri”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 170, Kasım 2002.

Gümüşlüoğlu Aykut, Acar Mustafa Gürhan, “Maliyet Bedeli Arttırımı ve Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, sayı: 235, Mart 2001.

Günaydın İhsan, “Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 18, Sayı: 126, Mart 1999.

Gündoğdu Muhittin, “Örtülü Sermaye Müessesesi, Borçlanmanın Döviz Üzerinden Yapılması Durumunda Ortaya Çıkan Kur Farkına İlişkin Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 15, Sayı: 100, Ocak 1997.

Güzel Bayram, “Özel Maliyet Bedelinin Muhasebesi ve Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:24, Aralık 2001, Sayı: 159.

Heper Fethi, Hoşyumruk Şennur, “Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarda Son Durum- I”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002.

İçten Neslihan, “Örtülü Kazanç Dağıtımında Özellik Arz Eden Bazı Hususlar”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 112, Nisan 2002.

İnal Ali Metin, Gökbunar Ramazan, “Türkiye’de Araştırma- Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Devlet Yardımları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 38. Seri, Yıl:

1996-1997, Prof. Dr. Sevim Görgün'e Armağan, İstanbul Üniversitesi yayını, Yayın No: 4099, İstanbul, 1998.

Jacobs Terry A. / Neubig Thomas S., "Tax Planning for Fast-Changing World", **American Banker**, 28/01/2000, Vol. 164, Issue 19.

Kapusuzoğlu Tuncay, "Transfer Fiyatlandırması Nedir ?", **Vergi Dünyası**, Yıl:18, Sayı: 205, Eylül 1998.

Karagöz Fatih, "İhraç Kayıtlı Satışlar Nedeniyle İade Edilen KDV'lerinin İdareye Geri Ödenmesi Durumu", **Vergi Sorunları**, Sayı: 177, Haziran 2003.

Karapınar Recep, "Kurumların İştirak Hissesi Alımında Kullandıkları Kredilerin Faiz ve Kur Farkları Matrahtan Gider Olarak İndirilebilir mi ?", **Vergi Sorunları**, Yıl: 15, Sayı: 103, Nisan 1997.

Kartal Zihni, "İhracatta Götürü Gider Uygulaması", **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 12, Sayı: 60, Temmuz, Ağustos, Eylül 2002, ss. 77-83.

Karyağdı Nazmi, "Yargı Kararları Işığında GVK Md. 41/8 ve KVK Md. 15/13 Uyarınca Finansman Giderleri Kısıtlaması Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Yıl: 18, Sayı: 207, Kasım 1998.

Kavak Ahmet, "Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonlara İlişkin Katma Değer Vergisinin Tamamı İndirim Konusu Yapılmalıdır", **Vergi Sorunları**, Sayı: 166, Temmuz 2002.

Kavak Ahmet, "Özel Tüketim Vergisi Uygulamasına İlişkin Sorunlar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 174, Mart 2003.

Kayacan A. Bülent, "Sigorta Teknik Karşılıklarının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, Yıl: 17, Sayı: 194, Ekim 1997.

Kızılot Şükrü, "Yenileme Fonu ve Muhasebesi", **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı: 3, Mart 1993.

Kızılot Şükrü, "Örtülü Kazançta, Vergi Kaybının Somut Biçimde Ortaya Konması Gerektiği", **Yaklaşım**, Yıl: 4, Sayı: 47, Kasım 1996.

Kızılot Şükrü, "Örtülü Kazanç Müessesesinin Yalnızca Sermaye Şirketleri İçin Uygulanabileceği", **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 111, Mart 2002.

King Sharmila A., Sheffrin Steven M., "Tax Evasion and Equity Theory: An Investigative Approach", **International Tax and Public Finance**, Vol. 9, No. 4, August 2002.

Koç Mehmet, "Promosyon Ürünlerinin KDV Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 81, Eylül 1999.

Korkusuz Mehmet, "Son Düzenlemeler Işığında Örtülü Kazanç Aktarımının Yeniden Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 78, Haziran 1999.

Koyuncu Mesut, “Yabancı Para Cinsinden Borçlanmalar ve Örtülü Sermaye”, **Mükelefin Dergisi**, Sayı: 109, Ocak 2002.

Koyuncu Mesut, “Kur Farkı Faiz Değildir Ancak Örtülü Sermaye Niteliğindeki Borçlanmalarla İlgili Kur Farkları Gider ve Maliyet Unsuru Olarak Kabul Edilemez”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 113, Mayıs 2002.

Koyuncu Mesut, “Örtülü Kazanç Dağıtımı Müessesesinde Zamanaşımı”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 116, Ağustos 2002.

Köroğlu Ömer, “Serbest Bölge”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 73, Ocak 1999.

Köroğlu Ömer, “Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 74, Şubat 1999.

Kulu Bahattin, “Maliyet Bedeli Arttırımı”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 232, Aralık 2000.

Maç Mehmet, Jamali Tarık, “Mükelleflerce Gider Yazılabilecek Tazminatlar”, **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 96, Aralık 2000.

Maç Mehmet, “Ortağın Şirkete Dövizli Borç Vermesi (Kur Farklarının Örtülü Sermaye Faizi Sayılmayacağı), **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 11, Sayı: 56, Temmuz- Ağustos- Eylül 2001.

Maç Mehmet, “Ortağın Şirkete Dövizli Borç Vermesi Hakkında Detaylı Bir Mukteza ve Görüşlerimiz”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 21, Sayı: 245, Ocak 2002.

Ortaç F. Rıfat, “Örtülü Sermaye Uygulaması Bakımından, Kur Farkının Faiz Sayılmayacağı ve Gider Yazılabileceği”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 111, Mart 2002.

Öncel Yenal, “Transfer Fiyatlaması, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Vergilendirme”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Kırkbirinci Seri, Yıl: 2002, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, İstanbul, 2003.

Örten Remzi, “Yenileme Fonu ve Muhasebe Uygulamaları”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 76, Nisan 1999.

Örten Remzi, “Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Modellerinin Değerlendirilmesi- I”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 128, Ağustos 2003.

Özden Murat, “İhracat İstisnası Uygulamasında Katma Değer Vergisi Ertelemesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 77, Mayıs 1999.

Özel Salih, “Finansman Giderlerinde Kısıtlama”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 49, Ocak 1997.

Özel Salih, “Serbest Bölgeler ve Vergi İlişkisi”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 82, Ekim 1999.

Pehlivan Yafes, “Kur Farkları ve Örtülü Sermaye İlişkisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 170, Kasım 2002.

Pekdemir Recep, Kepçe Nazlı, “Serbest Bölgelerde Kazançlar ve Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 12, Sayı: 58, Ocak, Şubat, Mart 2002.

Perçin Necati, “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazancının Sermayeye Eklenmesine İlişkin İstisna Hükümünü Düzenleyen K.V.K. Geç. 28 Maddesine İlişkin Açıklamalar”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO)Yayın Organı, Yıl: 13, Sayı: 62, Ocak- Şubat- Mart 2003.

Phillips John D., “Corporate Tax Planning Effectiveness: The Role of Compensation-Based Incentives”, **The Accounting Review**, Vol. 78, No. 3, July 2003.

Potter D.C., Monroe H.H., Plunkett H.G.S., **Tax Planning with Precedents**, Sweet& Maxwell, London, 1954.

Saraç Osman, “Tüm Yönleriyle Yatırım İndirimi”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 126, Haziran 2003.

Sarkın Figen, “Yatırım İndirimi İstisnasında 4842 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenlemeler- I”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 126, Haziran 2003.

Savaş H. Hüseyin, “Örtülü Sermayede Borçlanma, Kur Farkı, Tahvil İhracı ve Karşılaşılan Sorunlar”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 77, Mayıs 1999.

Savaş H. Hüseyin, “Aynı Holding Bünyesinde Yapılan Borçlanma İşlemlerinde Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 82, Ekim 1999.

Sekdur Mahmut, “Emisyon Primleri ve Rüçhan Haklarının Satışından Doğan Kazançların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 109, Ocak 2002.

Sekdur Mahmut, “Kur Farkı ve Örtülü Sermaye Tartışmasında Farklı Bir Boyut”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 107, Kasım 2001.

Selvi Yakup, “Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMMO) yayın organı, Yıl: 12, sayı: 57, Ekim-Kasım-Aralık 2001.

Seviğ Veysi, “Örtülü Kazanç Dağıtımı”, **Yaklaşım**, Yıl: 10, Sayı: 119, Kasım 2002.

Slemrod Joel B., “Free Trade Taxation and Protectionist Taxation”, **International Tax and Public Finance**, Vol. 2, No. 3, November 1995.

Smith Michael, “Ex Ante and Ex Post Discretion over Arm’s Length Transfer Prices”, **The Accounting Review**, Vol. 77, No. 1, January 2002.

Spicer Michael W., “Civilization at a Discount: The Problem of Tax Evasion”, **National Tax Journal**, Vol. XXXIX, No. 1, March 1986.

Stiglitz E. Joseph., “The General Theory of Tax Avoidance”, **National Tax Journal**, Vol.38, No.3, Sept. 1985.

Şanlı Ahmet, “4783 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklerle Değer Artışı Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Şubat 2003, Sayı: 173, ss. 86-92.

Şanver Salih, “İşletme Vergiciliği”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onyedinci Seri – Sene 1968, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü yayını, İstanbul, 1968.

Şeker Sakıp, “‘Karın Sermayeye İlavesi Kar Dağıtımı Sayılmaz’ Ne Anlama Gelmektedir?”, **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 82, Ekim 1999.

Şimşek V. Arif, “Firmalarca Bedelsiz Verilen Promosyon Ürünlerinde Vergileme”, **Yaklaşım**, Yıl: 1, Sayı: 5, Mayıs 1993.

Tekin Cem, “İhracat İstisnası ile İhraç Kayıtlı Teslimlerden Doğan KDV İadelerinde Mahsup Kolaylığı”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 24, Sayı: 153, Haziran 2001.

Tekinalp Ünal, “Ticaret Hukuku Yönünden Şirketlerin Bölünmesi, Hisse Değişimi ve 4684 Sayılı Kanun’un İşlerliği”, **Mükellefin Dergisi**, Ekim 2001, Sayı: 106.

Tuncer Selahattin, “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri” başlıklı tebliğe yorum, **Enflasyon Muhasebesi**, Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları, Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu, 8- 9 Haziran 1989, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı yayını, s. 31- 36.

Tuncer Selahattin, “İthalde Alınan Katma Değer Vergisi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:96, Aralık 2000.

Ufuk Mehmet Tahir, “Yenileme Fonu”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 19, Sayı: 220, Aralık 1999.

Ufuk M. Tahir, “Emisyon Primleri ve Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası”, **Yaklaşım**, Yıl: 11, Sayı: 124, Nisan 2003.

Uğur Oktay, “LIFO Avantajlar, Dezavantajlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 222, Şubat 2000.

Ülgen Soner, “4684 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Işığında Maliyet Bedeli Arttırımı Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Yıl: 20, Sayı: 241, Eylül 2001.

Ülgen Soner, “Arsa ve Arazilerde Maliyet Bedeli Arttırımı Uygulaması“, **Yaklaşım**, Yıl: 9, sayı: 105, Eylül 2001.

Ürel Gürol, “KDV Uygulamasında Taşımacılık İstisnası”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 107, Kasım 2001.

Ürel Gürol, “Ar-Ge Harcamaları Dolayısıyla Gelir ve Kurumlar Vergisi Ertelemesi”, **Mükellefin Dergisi**, Şubat 2003, Sayı: 122, ss. 20-24.

Ürel Gürol, “Serbest Bölgelerde Yapılan Faaliyetlerin Mali Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 129, Eylül 2003.

Williams David, “Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Alanında Yeni Eğilimler”, Çev. Mustafa Çamlıca, **Vergi Dünyası**, Yıl: 17, Sayı: 197, Ocak 1998.

Yalçın Hasan, “Ödünç Para Verme İşlemlerinin Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Açısından İncelenmesi”, **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 49, Ocak 1997.

Yaşar Nesimi, “Rüçhan Hakları II”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 99, Mart 2001.

Yeşilyurt Eren, “Kurumların Örtülü Sermaye Niteliğindeki Dövizli Borçlanmalarında Hesaplanan Kur Farkları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 157, Ekim 2001.

Yeşilyurt Eren, “Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Yıl: 24, Sayı: 159, Aralık 2001.

Yıldırım Ali Haydar, Kolotoğlu Olcay, “Örtülü Kazanç Dağıtımı Hazine Kaybı İlişkisi”, **Yaklaşım**, Yıl: 9, Sayı: 107, Kasım 2001,

Yıldırım Ali Haydar, Kolotoğlu Olcay, “Emisyon Primi, Muhasebeleştirilmesi ve Gelir Yazılmaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 176, Mayıs 2003.

III- Kanunlar

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

Bankalar Kanunu

Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu

Borçlar kanunu

Damga Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Gümrük Kanunu

Internal Revenue Code (ABD)

Katma değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Serbest Bölgeler Kanunu

Sigorta Murakabe Kanunu

Tax Equity and Fiscal Responsibility Act (TEFRA) (ABD)

Türk Medeni Kanunu

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu

ÖZGEÇMİŞ

Cholpan Oktar (Nazaralieva) 1969 yılında Kazakistan'da doğdu. Lisans öğrenimini Kazakistan, Karaganda'da, yüksek lisans öğrenimini Rusya, Moskova'da tamamladı. Kazakistan'da üniversitede asistan olarak görev yaptı. Doktora bursu ile geldiği Türkiye'de 1996 yılının Mart ayında İşletme bilim dalında doktora çalışmalarına başladı ve bu çalışmaların son aşaması olarak “İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği” başlıklı doktora tezini tez danışmanı Prof. Dr. Bilgütay Akşit'in yönetimi altında hazırladı. Cholpan Oktar İngilizce, Rusça, Türkçe ve Kazakça bilmektedir.

