

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ
AÇISINDAN MİKRO VERGİ PLANLAMASI

Nursen ARPACI ÖZDEMİR

Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Haluk TANDIRCIOĞLU

İZMİR-2019

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : NURSEN ARPACI ÖZDEMİR
Öğrenci No : 2016800689
Tez Başlığı : Türkiye'de Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Mikro Vergi Planlaması

Savunma Tarihi : 12/07/2019
Danışmanı : Dr.Öğr.Üyesi Haluk TANDIRCIOĞLU

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Dr.Öğr.Üyesi Haluk TANDIRCIOĞLU	- Dokuz Eylül Üniversitesi	
Dr.Öğr.Üyesi Ayşe GÜNAY BEKAR	- Dokuz Eylül Üniversitesi	
Doç.Dr.Engin HEPAKSAZ	- İzmir Katip Çelebi Üniversitesi	

NURSEN ARPACI ÖZDEMİR tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği (✓) / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

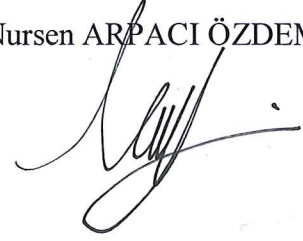
Prof. Dr. Metin ARIKAN
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türkiye’de Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Mikro Vergi Planlaması” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

26...07/2019

Nursen ARPACI ÖZDEMİR



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Türkiye’de Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Mikro Vergi Planlaması

Nursen ARPACI ÖZDEMİR

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Fakültesi

Maliye Anabilim Dalı

Maliye Programı

Kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan gelir kalemleri arasında önemli yer tutan vergi gelirine karşı mükelleflerin tutum ve davranışlarının şekillenmesinde birçok etmenin etkili olduğu görülmektedir. Vergi gelirleri içerisinde kayda değer payı bulunan kurumlar vergisi, iktisadi hayatta kar güdüsüyle hareket eden kurum mükelleflerinin üretim, yatırım ve tasarruf kararlarının şekillenmesinde rol oynamaktadır. Bu bağlamda ulusal ve küresel piyasalarda rekabet etmekte olan bahse konu mükelleflerin mikro vergi planlaması yöntemlerine başvurdukları gözlenmektedir.

Bu çalışmada, mükelleflerin vergiye yönelik eğilimleri etkileyen bireysel faktörler ve çevresel faktörler açıklanarak mükelleflerin vergi karşısındaki pasif ve aktif tepkileri incelenmektedir. Türkiye’de uygulanmakta olan Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki düzenlemeler ışığında verginin konusu, mükellefleri, mükellefiyet türleri, muafiyet ve istisnalar teorik olarak ele alınmış olup Türkiye’de kurumlar vergisinin genel vergi gelirleri içerisindeki yeri değerlendirilmektedir.

Çalışmamızda vergi planlamasının tanımı yapılarak vergi tazyikini en aza indirmek gayesiyle vergi mevzuatının mükelleflere sunduğu olanakların kullanması olarak belirtilen mikro vergi planlamasının nedenleri ve yöntemleri incelenmiştir. Uluslararası vergi planlamasına ilişkin örneklerle konu detaylandırılarak Türkiye’de mikro vergi planlaması kapsamında kurumlar vergisi mükelleflerinin uyguladığı vergi planlaması stratejileri açıklanmış olup konuya ilişkin çözüm önerileri geliştirilmiştir.

Anahtar Kelimler: Kurumlar Vergisi, Mikro Vergi Planlaması.



ABSTRACT

Master' s Thesis

Micro Tax Planning In Terms of Corporate Tax Payers In Turkey

Nursen ARPACI ÖZDEMİR

Dokuz Eylul University

Graduate School of Social Sciences

Department of Public Finance

Public Finance Program

Many factors are influential in shaping the attitudes and behaviors of taxpayers against the tax income which is among the important income items of public services financing. The corporate tax, which has a significant share in tax revenues, plays a role in shaping the production, investment and savings decisions of the corporate taxpayers who act with the profit motive in economic life. In this context, it is observed that the taxpayers who are competing in national and global markets have applied micro tax planning methods.

In this study, individual factors and environmental factors that affect taxpayers' attitudes and behaviors are explained and passive and active responses of taxpayers are examined. Subject of tax, taxpayers, types of tax liability, exemptions and exceptions are theoretically considered according to arrangements being implemented in Turkey in the Corporate Tax Law and the share of general tax revenues of corporate tax in Turkey is evaluated.

In our study after the tax planning has been defined, the reasons and methods of the micro tax planning which has been defined as the use of the rights provided by tax laws to the taxpayers in order to minimize the tax burden has been examined. Corporate tax planning methods applied by tax payers in Turkey has been announced. It is analyzed by examples of International tax planning. It also has been analyzed by examples of International tax planning. This study has the last part that gives solutions this issues.

Keywords: Corporation Tax, Micro Tax Planning.

**TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN
MİKRO VERGİ PLANLAMASI**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR	xi
TABLOLAR LİSTESİ	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

**MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI DAVRANIŞLARINI BELİRLEYEN
FAKTÖRLER VE VERGİ KARŞISINDAKİ TUTUM VE DAVRANIŞLARI**

1.1. MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI DAVRANIŞLARINI	4
BELİRLEYEN FAKTÖRLER	4
1.1.1. Bireysel Faktörler	4
1.1.1.1. Bireysel Vergi Yüğü ve Vergiyi Ödeme Gücü	4
1.1.1.2. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci	7
1.1.1.3. Eğitim Düzeyi	9
1.1.1.4. Devlete Olan Bağlılık ve Siyasal İktidara Bakış	11
1.1.1.5. Yükümlülerin Diğer Yükümlülere Bakışı	12
1.1.2 Çevresel Faktörler	13
1.1.2.1. Vergi Oranları	13
1.1.2.2. Vergi Cezalarının Etkinliği	15
1.1.2.3. Vergi Denetiminin Etkinliği	16
1.1.2.4. Vergi Aflarının Etkisi	19

1.1.2.5. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Sık Değişmesinin Etkisi	22
1.2. MÜKELLEFLERİN VERGİ KARŞISINDAKİ DAVRANIŞLARI	22
1.2.1. Pasif Tepkiler	24
1.2.1.1. Tüketim ve Tasarrufu Kısma	24
1.2.1.2. Üretimi Azaltma ve Yatırımdan Vazgeçme	25
1.2.1.3. Aylaklığı Tercih Etme	26
1.2.1.4. Verginin Yansıtılması	26
1.2.1.5. Vergi Cennetlerine Kaçış	27
1.2.1.6. Vergiden Kaçınma	29
1.2.2 Aktif Tepkiler	31
1.2.2.1. Vergi Kaçakçılığı	31
1.2.2.2. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı	33

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

2.1.KURUMLAR VERGİSİNE GENEL BAKIŞ	36
2.1.1. Kurumlar Vergisinin Tarihçesi	36
2.1.2.Kurumlar Vergisiyle İlgili Genel Görüşler	38
2.1.2.1. Entegrasyonist Görüş	38
2.1.2.2. Kurumlar Vergisini Savunan Görüş	39
2.1.3. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisinden Farkı	43
2.1.4. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisine Göre Avantajları	43
2.2. TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİ	44
2.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu	44
2.2.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri	45
2.2.2.1. Sermaye Şirketleri	45
2.2.2.2. Kooperatifler	49
2.2.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları	51
2.2.2.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	52
2.2.2.5 İş Ortaklıkları	54
2.2.3. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Türleri	55

2.2.3.1. Tam Mükellefiyet	55
2.2.3.2. Dar Mükellefiyet	56
2.2.4. Kurumlar Vergisinde Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar	56
2.2.4.1. Kurumlar Vergisinde Muafiyet	58
2.2.4.2. Kurumlar Vergisinde İstisna	61
2.4.2.1. Yurtiçi İştirak Kazancı İstisnası	61
2.4.2.2. Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası	62
2.4.2.3. Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası	63
2.4.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası	63
2.4.2.5 Yatırım ve Finansman Fonları ve Ortaklıkları Kazanç İstisnası	64
2.4.2.6. İştirak Hissesi ve Taşınmaz Satışı Kazanç İstisnası	65
2.4.2.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna	66
2.4.2.8. Yurtdışı Şube Kazancı İstisnası	67
2.4.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası	67
2.4.2.10. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	67
2.4.2.11. Risturn İstisnası	68
2.3. TÜRKİYE'DE KURUMLAR VERGİSİNİN GENEL VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ	69
2.3.1. Mükellef Sayıları İtibarıyla Kurumlar Vergisi	69
2.3.2. Toplam Hasılat İçerisindeki Payı Yönüyle Kurumlar Vergisi	71
2.3.3. Tahakkuk ve Tahsilat Sonuçları İtibarıyla Kurumlar Vergisi	74
2.3.4. Vergi Yüğü İtibarıyla Kurumlar Vergisi	75

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
MİKRO VERGİ PLANLAMASININ KURUMLAR VERGİSİ
MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1.VERGİ PLANLAMASI	77
3.1.1. Vergi Planlamasının Tanımı	77
3.1.1.1.Makro Vergi Planlaması	78
3.1.1.2.Mikro Vergi Planlaması	78
3.1.2.Mikro Vergi Planlaması Nedenleri	79
3.1.3. Vergi Planlaması Yöntemleri	81
3.1.4. Vergi Planlamasının Alternatif Yöntemlerle Karşılaştırılması	83
3.1.4.1. Vergi Kaçakçılığı	83
3.1.4.2. Muvazaa	84
3.1.4.3. Peçeleme	84
3.2. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI ÖRNEKLERİ	85
3.2.1.Çifte İrlanda Modeli	89
3.2.2. Çifte İrlanda Sandviç Hollanda Modeli	93
3.2.3. Çifte İrlanda Modeline Spesifik Bir Örnek : Apple	96
3.3. TÜRKİYE’DE MİKRO VERGİ PLANLAMASI YÖNTEMLERİ	100
3.3.1. Yenileme Fonu	101
3.3.2. Amortisman Hesaplama	103
3.3.3. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı	105
3.3.4. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması	106
3.3.5. Değersiz Alacaklar	107
3.3.6. Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergisel Avantajlar	109
3.3.7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Avantajlar	111
3.3.8. Vakıf Üniversitesi Hastanelerinde Vergi Planlaması	113
3.3.9. Sat- Kirala-Geri Al Uygulaması ile Vergi Planlaması	114
3.3.10. Devir Müessesesi Aracılığıyla Vergi Planlaması	115
3.3.11. Diğer Vergi Planlama Yöntemleri	118
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	121
KAYNAKÇA	128

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ASI	Apple Sales International
AOE	Apple Operations Europe
AOI	Apple Operations International
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
Dan.	Danıştay
E	Esas Numarası
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSYH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
K	Karar Numarası
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LTD	Limited
OECD	Ekonomik Kalkınma İşbirliği Örgütü
S.	Sayfa Sayısı
ŞTİ.	Şirket
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	Türk Lirası
TMSF	Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VUK	Vergi Usul Kanunu
Y.Y.	Yüzyıl

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları	18
Tablo 2: Türkiye'nin Cumhuriyet Tarihinde Yıllara Göre Vergi Afları.....	20
Tablo 3: Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi	49
Tablo 4: 2017 -2021 Dönemi Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL).....	57
Tablo 5: 2017 -2021 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Vergi Gelirine Oranı (%).....	58
Tablo 6: 2013-2018 Dönemlerinde GSYH, Kurumlar Vergisi Ve Vergi Yüğü	75



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Oranı İle Vergi Hasılatının İlişkisi	14
Şekil 2: 2014-2018 Dönemi İncelenen Mükellef Sayıları	18
Şekil 3: 2002- 2018 Döneminde Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları	70
Şekil 4: 2013-2018 Döneminde Gelir Ve Kurumlar Vergisi Bazında Faal Mükellef Sayıları	70
Şekil 5: Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2002-2018)	71
Şekil 6: 2002-2018 Döneminde Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı	72
Şekil 7: 2013- 2018 Döneminde Kurumlar Vergisi Tahakkuk Tahsilat Sonuçları (Brüt) (Bin TL)	74
Şekil 8: Çifte İrlanda Modeli	91
Şekil 9: Çifte İrlanda Sandviç Hollanda Modeli	94
Şekil 10: Apple'ın Kurumsal yapısı	98

GİRİŞ

Mükelleflerin vergiye karşı eğilimlerini şekillendiren birçok etmen bulunmaktadır. Bu etmenler, kişisel nedenlerden kaynaklı olabileceği gibi vergi politikası uygulamasından kaynaklı da olabilmektedir. Genel olarak vergi ahlakı ve vergi bilinci kavramı vergiye karşı tutum ve davranışlarının şekillenmesinde belirleyici rol oynamaktadır. Vergiyi ödeme de içsel bir teşvik edici kaynak olarak görülen vergi ahlakı ve vergi bilincinin yükümlülerin vergiye uyumunu kolaylaştırıcı etkisi bulunmaktadır. Kamu hizmetlerinin karşılanması ve sosyal refah devlet anlayışının gelişmesinde verginin öneminin toplumdaki yükümlülere benimsetilmesi vergi bilincini artırmaktadır. Bu bağlamda vergiyi yurttaşlık görevi olarak algılayan yükümlüler vergiyi ödemeden dolayı vergi tazyikini daha az hissetmektedir.

Kurumlar vergisi, gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte olan bir vergi türüdür. Kurumlar vergisi objektif yapıda ve düz oranlı bir vergidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından meydana gelmektedir. Gelir vergisinden farklı olarak kurum kazancında tüm gelir unsurları ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir.

Kurumlar vergisine yönelik iki farklı görüş bulunmaktadır. Ayrı bir kurumlar vergisine karşı olan entegrasyonist görüş, kurum kazancının vergilendirilmesi sonrası ortaklarına dağıtılan kazançların da ayrıca vergilendirilmesinin çifte vergilendirme sorununa neden olduğunu savunmaktadır. Çifte vergilendirme probleminin ortaya çıkmasının firmaların yatırım kararları üzerinde olumsuz etkiye neden olduğu iddia edilmektedir. Diğer yandan kurum kazançlarının gelir vergisinden farklı olarak ayrı bir vergiye tabi tutulmasını savunan görüş mevcuttur. Kurumların bağımsız bir varlığının ve sermayesinin bulunmasının yanı sıra sınırlı sorumlu olması gibi hukuki ayrıcalıklara sahip olması nedeniyle kurumlar vergisinin gerekliliği üzerinde durulur. Başka bir ifade ile kurumlar vergisindeki yeniden değerlendirme imkânı farklılığı, vergi borçlarından sorumluluk sınırı ve bazı giderlerin ilaveten kabul edilmesi gibi hususların bulunması gelir vergisine göre avantaj sağlamak ve kurumlar vergisinin tamamlayıcı bir vergi olarak uygulanması gerektiği üzerinde durulmaktadır.

19. yüzyılın ortalarında birçok Avrupa ülkelerinde uygulamaya konulan kurumlar vergisi, 1950 yılında Türkiye’de vergi mevzuatına girmiştir. 2006 yılından beri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerince uygulanan kurumlar vergisi, vergi gelirleri içinde önemli gelir kalemlerinden birini oluşturmaktadır.

Türkiye’de yıllar itibariyle kurumlar vergisi mükelleflerinin sayılarının arttığı gözlenmektedir. 2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi oranının artmasıyla birlikte vergi yükünde de buna bağlı olarak paralel artış seyretmektedir. Vergi yükündeki bahse konu artış şüphesiz ki yükümlülerinin vergiye karşı tepkilerine tesir etmektedir.

Vergi, yükümlülerin gelirlerinde azalma meydana getirmekte ve yatırım, tüketim ve üretim kararlarını etkilemektedir. Bu anlamda vergi planlaması kavramı ön plana çıkmaktadır. Vergi planlaması mikro ve makro vergi planlaması olarak ikiye ayrılmaktadır. Makro vergi planlaması, devletin vergi politikalarını uygularken kullandığı araç olarak ele alınmaktadır. Makro vergi planlaması, kamu gelirlerinin etkin biçimde toplanması, maliyetlerin azaltılması ve verginin denetim ve gözetiminin artırılması amacıyla devletler tarafından başvurulan yöntemdir. Mikro vergi planlaması ise mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirirken vergi mevzuatının dışına çıkmadan daha az vergi ödeyebilmek adına başvurdukları yöntemdir. Çalışmada vergi planlaması kavramı daha çok mikro vergi planlaması kapsamında değerlendirilmiştir.

Mükellefler her ne kadar vergi bilinci ve ahlakına sahip olsalar dahi vergi mevzuatına uygun olarak daha az vergi ödemeyi arzularlar. Bu nedenle mikro vergi planlaması yöntemlerine başvurumaktadırlar. Bu durum kimi zaman mevzuattaki boşluklardan yararlanarak gerçekleştirildiği gibi kimi zamanda kanun koyucuların kendilerine tanıdığı seçimlik hakları kullanması neticesinde gerçekleşmektedir.

Günümüzde küreselleşmenin artmasıyla birlikte vergi planlamasının öneminin gittikçe arttığı gözlenmektedir. Özellikle çokuluslu şirketler tarafından uluslararası pazarda rekabet edebilmek adına sıklıkla bu yöntemlere başvurulduğu söylenebilir. Teknoloji devi şirketlerin fikri mülkiyet haklarının transferinin kolay olması nedeniyle efektif vergi yükünün azaltılması amacıyla ülkeler arasındaki vergi mevzuatındaki uyumsuzluklardan faydalandığı gözlenmektedir. Hukuken uygun olmasına karşın kasıtlı olarak vergi mevzuatındaki boşlukların kötüye kullanılması

olarak tanımlanan agresif vergi planlamasının da, günümüzde çok uluslu şirketlerin başvurduğu yöntemlerden bir olduğu söylenebilir. Vergi idareleri tarafından hakkın kötüye kullanılması olarak yorumlanan bu tutum ve davranışlar ülkelerin mali yapılarında ciddi zararlara neden olmaktadır. Diğer yandan kendi ülkelerine yabancı sermaye yatırımını çekebilmek adına devletlerin vergi mevzuatlarında yapmış oldukları düzenlemeler zararlı vergi rekabeti sorununu doğurmaktadır. Zararlı vergi rekabeti, vergi gelirlerini azaltmasının yanı sıra kamu hizmetlerinin nitelik ve nicelik olarak düşürülmesi sorununa neden olmaktadır. Bu nedenle agresif vergi planlaması ve zararlı vergi rekabeti konularının uluslararası alanda gündeme getirilerek devletlerin ortak eylem planları belirlediği gözlenmektedir.

Türkiye’deki vergi mevzuatı incelendiğinde vergi planlamasının uygulanmasına yönelik düzenlemelerin bulunduğu gözlenmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin de efektif vergi oranlarını azaltma veya vergiyi erteleyebilmek amacıyla mikro vergi planlaması stratejilerine başvurduğu tespit edilmektedir.

Tezimizin konusu “Türkiye’de Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Mikro Vergi Planlaması” olduğundan, çalışmada Kurumlar Vergisi Kanunu’nun konuyla ilgili düzenlenmeleri esas alınmış olup konuya ilişkin olan kanun ve özelgelerden yararlanılmıştır. Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, yükümlülerin vergiye karşı tepkilerini belirleyen etmenlerden ve vergi karşısındaki davranışlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, kurumlar vergisinin konusu, mükellefleri, istisna ve muafiyetlerine ilişkin düzenlemeler hakkında bilgi verilmiş ve Türkiye’de kurumlar vergisinin genel vergi içindeki yeri değerlendirilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, mikro vergi planlamasının tanımı, nedenleri ve yöntemleri ile uluslararası vergi planlaması örnekleri incelenmiş ve Türkiye’deki mikro vergi planlaması stratejileri değerlendirilerek çözüm önerileri ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI DAVRANIŞLARINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER VE VERGİ KARŞISINDAKİ TUTUM VE DAVRANIŞLARI

Devletin temel gelir kaynağını oluşturan vergiler mükelleflerin harcanabilir gelirlerinde azalma meydana getirmektedir. Bu nedenle vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellefler birçok faktöre bağlı olarak vergiye karşı çeşitli tutum ve davranışlarda bulunabilmektedir. Çalışmamızın ilk kısmında ödevlilerin vergi konusundaki tutumlarını etkileyen faktörler üzerinde durulacaktır.

1.1. MÜKELLEFLERİN VERGİYE KARŞI DAVRANIŞLARINI BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Yükümlülerin vergi karşındaki tutumlarını şekillendiren faktörleri bireysel ve çevresel faktörler olarak iki grupta sınıflandırmak mümkündür. Bireysel faktörler mükelleflerin kişisel durumlarına göre değişmekte iken, çevresel faktörler ise idarenin vergi uygulamalarının etkisi sonucu ortaya çıkan faktörlerdir.

1.1.1. Bireysel Faktörler

Bireysel faktörler, yükümlülerin vergi karşısındaki eğilimlerini büyük ölçüde etkilemektedir. Bireysel vergi yükü ve vergiyi ödeme gücü, vergi ahlakı ve vergi bilinci, eğitim düzeyi, devlete olan bağlılığı ile siyasal iktidara bakışı ve diğer yükümlülere karşı bakışı, mükelleflerin vergi konusundaki tepkilerini etkileyen bireysel faktörler olarak sıralanmaktadır.

1.1.1.1. Bireysel Vergi Yükü ve Vergiyi Ödeme Gücü

Vergi yükü, belirli bir dönemde vergi idaresince tahsil edilen ödemeler ile bu ödemeleri yapan mükelleflerin o dönem içerisindeki gelirleri arasındaki oransal ilişkidir.¹

¹ Abdurahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 2014, s.507.

Türkiye’de toplam vergi yükü 2018 yılında %19,7 olarak gerçekleşmiştir.² Vergi yükünü etkileyen birçok etmen bulunmaktadır. Verginin dolaylı veya dolaysız yapıda olması, konusu, matrahı, yansıtılma olanağı ve vergi kaçakçılığının düzeyi gibi durumlar mükelleflerin hissettiği vergi yükünü etkilemektedir.

Vergi yükü kavramı, objektif vergi yükü ve sübjektif vergi yükü olarak iki farklı açıdan ele alınmaktadır. Objektif vergi yükü ödenen verginin gelire oranlaması ile bulunan bir değerdir. Dolayısıyla ölçülebilmektedir.

Sübjektif vergi yükü ise, mükellefin kişisel konumuna, kazançlarına ve tercihlerine göre şekillenen, mükelleflerce hissedilen psikolojik baskı olarak tanımlanmaktadır.³ Sübjektif vergi yükü, mükelleflerin vergiye karşı tepkilerini belirleyen önemli bir faktördür. Sübjektif vergi yükü bireyin vergi ödemekle katlandıkları fedakârlıkla ölçülmektedir. Bu durumda varlıklı fakat cimri bir kimse ile yoksul fakat eli bol bir kimsenin aynı vergiyi ödemeleri halinde bile, söz konusu vergi varlıklı kişi üzerinde daha fazla memnuniyetsizlik yaratabilir. Bu bir duygu biçiminde olduğundan tespit edilmesi olanaksızdır.⁴

Vergi sonrası gelirinde meydana gelen azalma sonucu refah kaybı yaşayan mükellefler, vergiye karşı tepki geliştirmektedir. Vergi tazyikini yüksek derecede hisseden mükellefler ödediği vergiden rahatsızlık duymaya başlar ve vergiye karşı tutum ve davranış biçimlerini olumsuz yönde değiştirme eğilimine gidebilirler. Özellikle vergi yükünün adil dağılımı ile ilgili şüphe duyan mükellefler vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi alternatif yollar arayabilirler. Toplumda vergi yükünün adaletsiz olarak dağılması, vergi kaçakçılığının artmasında destekleyici bir etken olarak görülmektedir.⁵

Yükümlülerin ödedikleri verginin dışında defter tutma, beyanname verme ve fatura düzenleme ve alma gibi biçimsel yükümlülükleri de mevcut olup bunlar da alternatif maliyet olarak algılanmaktadır.⁶ Diğer yandan yükümlüler ödemiş oldukları

²http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf

³ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, 2006. S.150.

⁴ Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, Eylül, 1998, s.140.

⁵ Ömer Faruk Batirel, "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum", **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 1996, s.3

⁶ Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, No:65, s.53.

verginin yükünü açıkça hissedebilirken, faydalanmış oldukları kamu hizmetlerinin gerçek değerlerini tam olarak kavrayamamaktadırlar. Kamu hizmetlerinin ölçülmesinin zor olması ve dışsallıkların varlığı nedeniyle bireyler, faydalandığı kamu hizmetlerinin net değerini hiçbir zaman tam olarak bilemezler. Dolayısıyla katlandığı vergi yüküne karşın daha az kamu hizmeti aldığı düşüncesine kapılan mükellefler vergiye karşı olumsuz tepki gösterme eğilimine girebilirler. Bu anlamda vergi yükü kavramı, bireylerin vergiye gönüllü uyumunda etkili olan ana etmenlerden biri olarak değerlendirilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından vergi yükünün ödevliler arasında adaletli bir şekilde dağıtılması hususunda iki yaklaşım öne çıkmaktadır. Bunlardan ilki yararlanma ilkesidir. Bu ilkeye göre vergi, yükümlülerin kamu hizmetlerinden yararlanmaları karşılığında ödedikleri kamu finansmanını karşılama bedeli olarak görülmektedir. Kamu hizmetlerinin niteliği, çeşitliliği ve bölünmezliği düşünüldüğünde bu ilkenin uygulama alanının oldukça kısıtlı olduğu söylenebilir. Yükümlülerin savunma, diplomasi ve asayiş gibi hizmetlerden yararlanmalarının ölçülemeyeceğini savunan vergilemede ödeme gücü yaklaşımı ise vergilendirmenin mükelleflerin ödeme güçlerine yani mali gücüne göre yapılması gerektiği hususu üzerinde durmaktadır.⁷

Mükelleflerin vergiyi ödeme gücü, vergi karşısındaki eğilimlerini şekillendiren bir diğer etmendir. Mükellefin asgari düzeyde yaşamını devam ettirmeye yetecek ekonomik kazancı aşan kısım, vergiyi ödeme gücü olarak tanımlanmaktadır.⁸

Verginin ödeme gücünün belirlenmesi bakımından kullanılan temel araç “gelir” olarak kabul edilmekle birlikte “harcama” ve “servet” yararlanılan diğer göstergelerdir. Gelir vergisinin diğerlerine kıyasla, verginin öznellesmesine daha fazla imkan verdiği söylenebilir. Diğer yandan gelir vergisi, gelirin yalnızca mükellefin vergi ödeme gücünü belirlememesi ayrıca; ailevi sorumluluklarının da dikkate alınmasına olanak sağlamaktadır.⁹

Vergide ödeme gücüne ulaşmak amacıyla artan oranlı vergi tarifeleri, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve vergi muafiyet ve istisnaları gibi çeşitli araçlardan

⁷ Akdoğan, s.222.

⁸ Aktan ve Diğerleri, s.148.

⁹ Akdoğan, s.227-233.

yararlanılmaktadır. Söz konusu araçlarla mükelleflerin ödeme gücüne doğru oranda ulaşıldığı takdirde vergiye karşı tepkilerde olumlu yansımalar olacağı açıktır. Ödeme gücünü aşacak şekilde vergilendirme yapılması yükümlünün objektif vergi yükünü artıracığı gibi hissedilen vergi tazyikini de olumsuz yönde etkileyecektir. Ödeme gücü belirlenirken kullanılan teknikler doğru seçilmedir. Benzer gelir gruplarında farklı vergileme tekniklerinin uygulanması ve toplumsal adaletin sağlanmaması, mükelleflerin vergiye bakış açılarını olumsuz etkilemektedir.

1.1.1.2. Vergi Ahlakı ve Vergi Bilinci

Ahlak, insanın toplumla olan ilişkilerinde “uygun” olarak kabul edilen davranışı şekillendiren içsel bir denetçidir. Bu anlamda vergi ahlakı da vergisel sorumluluklar konusundaki içsel bir teşviktir. Her hangi bir baskı unsuru olmaksızın gönüllü olarak vergisel ödevlerin yerine getirilmesini ifade eder. Sahip olunan ahlaki değerler, inanç ve tutumlar mükelleflerin vergiye karşı bakışını etkilemektedir.

Toplumun ahlak ve normlarıyla vergilendirme arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Vergilendirmeyi ahlaki bir ödev olarak gören toplumlarda vergiye uyumun oldukça yüksek olduğu gözlenmektedir. Böylece vergi ödenmesi gereken bir borç olarak kabul edildiği için ödendiğinde haz duyulmaktadır. Bu nedenle vergisel manipölasyonların bulunmadığı bir vergi sisteminin kurulması için, vergi ahlakının bulunması gerekli bir koşuldur. Diğer taraftan vergi ahlakı düşük olan toplumlarda vergiye karşı tepkili olmalarından ötürü vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eğilimlilerinin söz konusu olacağı söylenebilir.

Yükümlüler vergisel sorumluluklarını yerine getirirken toplumun temel yapısını oluşturan genel ahlaki yargılardan etkilenmektedirler. Bu bağlamda toplumun vergi ahlakı ve kültürü o ülkedeki vergiye gönüllü uyumu etkileyen önemli bir etmendir.

Vergi ödemeyi bir vazife olarak gören ve vergi kaçakçılığını suçlayan ve kötüleyen bir toplumda mükelleflerin vergiye uyumunun bizâtihi sağlanacağını söylemek mümkündür.¹⁰ Vergisel ödevlerin vergi kanunları hükümlerince zamanında

¹⁰ Aktan, ve Diğerleri, s.150.

ve eksiksiz bir şekilde yapılması olarak tanımlanan vergi ahlakının oluşumunda sosyal ve kültürel değerler önemli rol oynamaktadır.¹¹

Torgler, yükümlüleri vergi ahlakı bakımından dört grupta sınıflandırır; Sosyal Mükellef, İçten Mükellef, Gönüllü Mükellef ve Vergi Kaçakçısı.¹²

Sosyal mükellef, sosyal normlardan etkilenen, yakalanma korkusu ve utanç duygusu içinde olan mükelleftir. Eşitlik algısı ödeme isteğini, eşitsizlik algısı ise ödememe isteğini arttırmaktadır.

İçten mükellef, her hangi bir zorlamaya bağlı olmaksızın vergisini ödeyen, vergi karşısında içsel motivasyonu yüksek, buna karşın kurumsal faktörler karşısında oldukça hassas mükelleftir.

Gönüllü mükellef, her durum ve şartta vergisini ödeyen mükelleftir. Hiçbir durumda vergi kaçırma yolları aramaz, vergi politikalarından, oranlarından, denetim sıklığından vb. durumlardan etkilenmez. Vergi ahlâkı en yüksek mükelleftir.

Vergi kaçakçısı ise vergi ahlâkı en düşük olan mükelleftir. Her durum ve şartta vergi kaçırma yollarını arar. Ekonomik açıdan, tipik rasyonel bireydir.

Vergi karşısındaki davranışları şekillendiren faktörlerden bir diğeri ise vergi bilincidir. Vergi bilinci, mükelleflerin verginin önemini kavraması ve bunu vergi karşısındaki tutumlarına olumlu şekilde yansıtmasıdır. Bu bağlamda mükelleflerin verginin niçin tahsil edildiğinin farkındalığına sahip olması vergi bilincinin oluşmasında gerekli bir etkidir. Diğer bir ifadeyle vergi bilinci, mükelleflerin vergi kanunları, kanundaki değişiklikler ve vergi uygulamaları hususunda bilinçli olması ve verginin kamu hizmetlerinin finansmanında yararlanılmak üzere alındığının farkında olması olarak tanımlanmaktadır.¹³

¹¹ Mehmet Tosuner, İhsan Cemil Demir, “Ege Bölgesi’nin Vergi Ahlak Düzeyi”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 2008, s.356.

¹² Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir, Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 2009, C.14, S.1,s,3

¹³ Selçuk Buyrukoğlu ve İrem Erasa, “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 375,Kasım 2012, s.121

Özetle vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleşebilmesi için kişilerin vergileriyle katkıda bulunması gerektiğinin farkında olmasıdır. Vergi bilincinin oluşmasında devletin rolü büyüktür. Vergiyle ilgili yasaların anlaşılır, açık ve mükellefin haklarını koruyacak şekilde yapılması vergi bilincinin gelişmesinde etkili olacaktır. Ayrıca vergilerin hangi alanlarda kullanılacağına açıklanması ve şeffaf bir devlet anlayışına sahip olunması vergi bilincini etkileyen bir diğer unsurdur.

Vergi bilincinin ve ahlakının toplumun geneline yayılması ile “mükellefin mükellefle oto kontrolünün” artacağı söylenebilir. Vergi ödeme konusunda bilinçli mükellefler kendilerini denetleyeceği gibi diğer mükellefleri de bu hususta teşvik edici olacaktır. Çevresindeki mükellefler tarafından denetlendiğinin farkında olan mükelleflerin de vergiye uyumu artacaktır. Bu anlamda idarenin de denetim sorumluluğunun azalacağı söylenebilir.¹⁴

Vergi ahlakının ekonomik etkileri, netice itibarıyla devlet gelirlerinin seviyesiyle, verginin tarh ve tahsil masraflarında ortaya çıkmaktadır; vergi ahlakı ve bilinci düşük olursa vergiden kaçınma ve kaçırma eğilimleri aynı düzeyde kuvvetlenmekte ve aynı zamanda mevcut vergi kanunları aracılığıyla elde edilen devlet gelirleri aynı orantıda daha az elde edilmektedir.¹⁵

1.1.1.3. Eğitim Düzeyi

Toplumsal gelişimin ve ilerlemenin temelini oluşturan eğitim ve öğretim, bireylerin bilinçlenmesinde önemli etken olmaktadır. Şüphesiz ki bireylerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarının şekillenmesinde eğitimin önemi büyüktür.

Eğitim düzeyi yüksek toplumlarda vergi bilinci ve ahlakını geliştirmek daha kolay olmaktadır. Özellikle vergi alanında eğitimin ve bilinçlendirmenin artırılması ile yükümlüler tarafından verginin kamu harcamalarının finansmanında kullanıldığının ve söz konusu verginin kamu hizmetlerinin sürdürülebilmesi adına bir yurttaşlık görevi olduğunun idrak edilmesi kolaylaşır. Diğer yandan eğitim düzeyi yüksek olan yükümlüler vergisel ödevlerini yerine getirirken yasaları daha iyi

¹⁴ Ümit Güner, “Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2008, s.8.

¹⁵ Günter Schmolders (Çeviri: Salih Turhan), **Genel Vergi Teorisi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.s. 114.

yorumlayacağı gibi mevzuattaki değişikliklere de daha rahat intibak sağlayabilmektedirler.

Eğitimli bireyler sendikalı ve sigortalı, kısacası kayıtlı olmanın avantajını daha iyi değerlendirip kayıt dışılığın engellenmesinde etkili olmaktadır. Verginin uzun dönemde faydalarını daha iyi gören eğitimli bireylerin, gönüllü uyuma yatkın oldukları söylenebilir. Eğitim düzeyinin düşük olması, ödevlilerin vergiye karşı gösterdikleri menfi tutum ve davranışlarda kendilerini haklı bulmalarına sebep olabilmektedir.¹⁶

Yükümlülerin mali alandaki politik ve teknik eğitimlerinin artırılması, vergiye uyum sağlamayı kolaylaştıracaktır.¹⁷ Yüksek eğitim düzeyine sahip olan mükelleflerin vergi mevzuatına ilişkin düzenleme ve değişiklikleri takip imkânı artarken bilgisizlik sebebiyle oluşabilecek işlem maliyetleri azalır. Özellikle işlem maliyetlerinin düşmesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu kolaylaştıran bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.¹⁸ Örneğin; Gelir İdaresi Başkanlığının “İnteraktif Vergi Dairesi” veya “İnternet Vergi Dairesi” gibi yükümlülerin vergisel işlemlerini kolaylaştıran ve işlem maliyetlerinin azaltılmasına yönelik düzenlemelere, eğitim düzeyi yüksek olan mükelleflerin daha kolay uyum sağladığı söylenebilir.

Eğitim düzeyinin artışıyla birlikte vergi mevzuatındaki boşlukların ayırımında olan mükelleflerin bu boşluklardan faydalananarak vergiden kaçınmaya yönelik stratejilere başvurma olasılığı da mevcuttur.¹⁹ Eğitim düzeyi yüksek mükellefler devletin kamu harcamalarının finansmanı için topladığı vergi gelirlerinin hangi alanlarda harcandığı hususuna dikkat ederler. Kamu idarecilerinin harcamalardaki olası savurganlıklarını daha dikkatli bir biçimde takip eden eğitim düzeyi yüksek mükellefler, vergi mevzularındaki hükümleri yasaya uygun veya aykırı olmak suretiyle kendi lehlerine yorumlayarak vergiye uyumlarını olumsuz yönde değiştirebilirler.²⁰ Burada önemli olan husus, toplumun eğitim düzeyi ve vergi ahlakı yüksek bireylerden oluşmasının sağlanmasıdır. Dolayısıyla vergiye yönelik tutum ve

¹⁶ Çiçek, s.59.

¹⁷ Doğan Şenyüz, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa,1995, s.32-33.36.

¹⁸ Aktan ve diğerleri, s.157.

¹⁹ Selçuk Buyrukoğlu ve diğerleri, S.122

²⁰ Kadriye İzgi ve Naci Tolga Saruç, “Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi”, **3. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi**, S.4.

davranışların şekillenmesinde eğitim tek başına etkili olmamaktadır. Toplumda vergi bilincinin ve ahlakının gelişmesine yönelik çalışmaların da yapılması gerekmektedir.

1.1.1.4. Devlete Olan Bağlılık ve Siyasal İktidara Bakış

Yükümlülerin devlete olan bağlılık derecesi vergiye karşı tutumlarının şekillenmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Devlete bağlılık dereceleri yüksek mükellefler, vergiyi bir yurttaşlık görevi olarak algılayıp gönüllülük esasına göre vergisel ödevlerini yerine getirmektedir. Diğer yandan devletin kötü yönetildiğine, toplumda bazı kimselerin ayrıcalıklı olduğuna ve kamu hizmetlerinin etkin ve adil dağılmadığına inanan mükellefler vergiyi bir yük olarak algılayıp vergi vermekten kaçınırlar. Örneğin, vergi yükümlüsü tahsil edilen vergilerin doğru yerlerde harcanmadığını ve israf edildiğini düşünürse devlet tarafından "aldatıldığı" duygusuyla bu duruma, vergisel ödevlerini yapmaktan kaçınarak karşılık verebilir.²¹ Toplumdaki genel kanının bu doğrultuda olması sonucunda ise vergi ödemeyen bir kişiye çevre baskısı uygulanmamakta ve çevre baskısı kalktığı oranda ters ahlaki eğilim güç kazanmaktadır.²²

Devlete olan bağlılığın artırılmasında yurttaşlarla karşılıklı güven duygusunun geliştirilmesi önemli bir etkidir. Devlet vatandaş ilişkisinin temeline güven duygusunu yerleştirmiş olan toplumlarda vergiye gönüllü uyum yüksek olacaktır. Devletin siyasi, ekonomik ve hukuki yapısına duyulan güvenle birlikte kamu hizmetlerinin israf edilmediği ve adil dağılımının sağlandığı düşüncesi de vergi ahlakını pozitif yönde etkilemektedir. Anti demokratik eğilimlerden uzak ve vatandaşların karar alma sürecinde etkili katılım gösterdiği sitemlerde devlete bağlılık düzeyi yüksek olmakta ve vatandaşlar vergisel ödevlerinden kaçmamaktadır.

Mevcut hükümete oy vermiş olan vergi yükümlülerinin vergi mevzuatındaki düzenlemelere uyumunu, oy vermemiş olanlara göre daha fazla olduğu söylenebilir. Zira psikolojik açıdan, desteklenen siyasi partinin programlarını benimsemek olağan

²¹ Mehmet Tuncer, "Hükümet – Birey ilişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye", **Ankara SBF Dergisi**, Sayı:57-3, s.114.

²² Nilgün Serim ve Nazmi Y. Yağanoğlu, "Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:353, Ocak,2011, s.141.

bir sonuçtur.²³ Vergiye karşı bu tutumlar psikolojideki “bilişsel çelişki” (cognitive dissonance) teorisi ile desteklenebilir.²⁴

“Leo Festinger tarafından geliştirilen bu teori, özetle, insanların, bilişsel planda çelişki yaratan biliş, duygu ve hareketlerinden kaçındıkları, biliş unsurları içinde bir tutarlılık oluşturmaya ve mevcut tutarlılığı sürdürmeye çaba harcadıkları düşüncesine dayanmaktadır. Bilişsel çelişki teorisine göre, siyasi partiye oy vermiş olan birey, yapılan uygulamalara karşı çıkma eğiliminde olsa dahi, bunu gerçekleştirmeyecektir. Aksine, siyasal iktidarın vergilere yönelik olarak almış olduğu kararlara karşı pozitif bir duruş sergileyecektir. Bu sayede, görüşleri ile davranışları arasındaki tutarlılığı sağlamış olacaktır.”

Siyasal iktidarı desteklemeyen yükümlüler vergisel konularda alınan kararları eleştirme eğiliminde olmaktadır. Bu durum vergisel yükümlülüklerin benimsenmesini zorlaştırmaktadır. Diğer yandan vergi paylaşımında adaleti sağlayan ve bu adaleti kamu hizmetlerine yansıtan bir devlete duyulan güven, vatandaşın vergi bilincini de bir o kadar sağlamlaştırmaktadır.²⁵

1.1.1.5. Yükümlülerin Diğer Yükümlülere Bakışı

Mükellefler vergisel ödevlerini yerine getirirken diğer yükümlülerin davranışlarından etkilenmektedirler. Vergiye karşı tutum ve davranışların şekillenmesinde toplumsal ölçekte verginin nasıl algılandığı etkili olmaktadır.

Vergisel ödevlerini düzenli yerine getiren mükellef, kendisiyle aynı durumda olan diğer mükelleflerin daha az vergi ödediği ya da hiç ödemediğini fark ederse kendisini kandırılmış hissedip vergiye karşı olumsuz tutum sergilemeye başlayabilir.

Farklı meslek kollarında çalışan mükellefler içinde hissedilen vergi yükü değişmektedir. Gelir elde ederken mesleklerin içinde bulunduğu koşulların farklılığı nedeniyle daha zahmet gerektiren işlerde çalışan kişiler ödedikleri vergiler dolayısıyla sübjektif vergi yükünü daha fazla hissederler. Çiftçiler vergi karşısındaki

²³ Mehmet Tosuner ve İhsan Cemil Demir, “Vergi Ahlakının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.14,2009, s.6.

²⁴ Erdal Güleç, “Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (I)”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:373, Eylül 2012. S.122

²⁵ Ufuk Ünlü, “Fayda (Faydalanma) İlkesi Vergide Adaletini Sağlar mı?”, Vergi Dünyası, Sayı:393, Mayıs 2014. S.123.

olumsuz tutumlarında, genellikle bu nedenleri ortaya koyarlar. Nitekim kırsal bölgelerde vergiye karşı direnmenin fazlalığının altında yatan neden budur.²⁶

Vergileme tekniği bakımından beyan esasına dayanan vergilerin mükellefleri, vergi yasalarına karşı daha esnek davranabileceği hareket alanlarına sahiptirler. Vergileri kaynaktan kesilen mükellefler, kanunlara aykırı hareket ederek vergi ödemeyen ve bu hususta hiçbir denetime tabi olmayan mükelleflerin bilincine vardıkça haksızlığa uğradığı düşüncesine kapılır ve beyan ettikleri vergiyi daha fazla hissederler. Birtakım kişilerin vergi ödemese bile yüksek yaşam standartlarına sahip olduğu kanısına sahip olan mükellefler vergiye karşı sert tepkiler geliştirirler.²⁷

1.1.2 Çevresel Faktörler

Vergiye karşı davranış ve tutumların şekillenmesinde çevresel faktörler de önemli rol oynamaktadır. Bu faktörleri vergi oranları, vergi cezalarının etkinliği, vergi denetiminin etkinliği, vergi aflarının etkisi ve vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sık değişmesi şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

1.1.2.1. Vergi Oranları

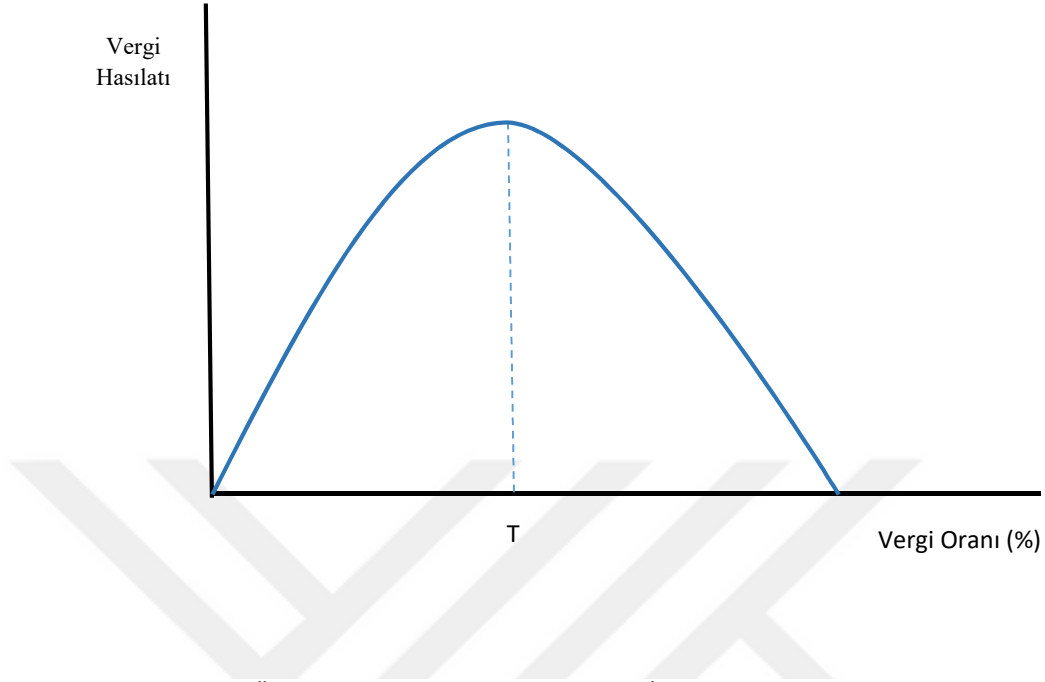
Vergi oranları ile vergiye uyum arasında eş güdümlü bir münasebet mevcuttur. Yüksek vergi oranları yükümlüler üzerinde baskıyı artırarak vergiye karşı tutumlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi oranlarındaki artışlar ile harcanabilir gelir arasında ters ilişki vardır. Örneğin; vergi oranında meydana gelen yükselmeler, mükelleflerin gelir elde etme arzularını önemli derecede düşürebilmekte ya da kazançların vergi idaresinden gizlenmesine veya vergi kaçırılmasına sebep olabilmektedir.²⁸

²⁶ Bahadır Karatoy, “Vergiye Gönüllü Uyum Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları, Marmara Üniversitesi (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2009, s.69.

²⁷ Çiçek. S.63.

²⁸ Daniel J. Miltchell (Çeviren:Sinan Çukurçayır), Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması, **Maliye Dergisi**, Sayı:161,2011, S.328..

Şekil 1: Vergi Oranı İle Vergi Hasılatının İlişkisi



Kaynak: Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, İmaj Yayıncılık, Ankara,1999, s.315.

Amerikalı İktisatçı Arthur Laffer, vergi oranı ile vergi hasılatı arasındaki ilişkiyi 20'inci yüzyılın ikinci yarısında kendi ismiyle bilinen diyagramda açıklamıştır.²⁹ Laffer eğrisi, bir verginin oranı büyüdükçe belli bir noktadan sonra toplam vergi gelirinin düşeceği fikrini somutlaştırır.³⁰ Laffer'e göre vergi oranlarının artırılması vergi hasılatını her zaman artırmaz. Belli bir orana kadar vergi oranı artıkça vergi hasılatı artarken bir süre sonra verginin ikame etkisi devreye girecek ve hasılat düşmeye başlayacaktır.

Vergi oranı artışı, toplam reel gelirin azalması sonucu mükellefi daha çok çalışmaya yönelttiği takdirde “gelir etkisi” söz konusudur. Katlandıkları vergiden dolayı reel kazançlarında eksilme yaşayan mükelleflerin, kazançlarındaki bahse konu azalmayı daha fazla çalışıp kazanmak amacıyla telafi etmesi gelir etkisi olarak tanımlanmaktadır.³¹Devlet de bu sayede daha çok vergi hasılatı elde edecektir.

Vergi oranlarının artırması halinde, mükelleflerin fiyatı ucuzlayan boş zamanı, fiyatı pahalıya gelen çalışma süresi ile değiştirmeleri durumuna ikame etkisi

²⁹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000, s.289.

³⁰ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara,1999. s.316.

³¹ Bülent Şişman, **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003. s.28.

denilmektedir.³² Diğer yandan ikame etkisiyle birlikte yükümlüler artan vergi oranlarına tepki göstererek kayıt dışı ekonomilere yönelmeye başlayacaktır. Yüksek vergi oranları, yükümlüleri vergi kayıp ve kaçaklarına neden olacak tutumlara yönlendirmektedir. Vergi oranlarının düşürülmesi, vergi tabanının genişlemesinde ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasında etkili olacaktır.³³

Yüksek vergi oranı uygulayan ülkelerde kayıt dışılığı azaltmak amacıyla çok fazla vergi istisnası ve muafiyeti tanınmaktadır. Bu durum da vergi adaletini olumsuz etkilemekte ve mükelleflerin vergiye karşı inancını azaltarak vergi uyumsuzluğuna sebep olmaktadır.

Vergi oranları makul seviyelerde tutulur ve geniş tabana yayılırsa mükelleflerin vergiye uyumu artacaktır. Kısacası gelir vergisi oranlarının yüzde yüze yaklaşmasının, insanları çalışmaktan bütünüyle alıkoyacağı, belli bir mal üzerine konulan satış vergisi oranının fazla yükseltilmesi halinde talebin diğer mallar üzerine kayarak vergi hasılatını sıfırlayacağı, veraset ve intikal vergisi oranının aşırı yükseltilmesinin insanları ivazsız intikallerle mal edinmekten büyük ölçüde alıkoyacağı vs. gibi gerekçeler bir yana, hemen bütün vergilerde oranın çok fazla yüksek olduğu düşüncesinin hâkim olması, vergi mükelleflerini kanuna aykırı olacak şekilde vergiden kurtulma çaresini bulmaya itecek, vergi kaçırmayı cazip hale getirecektir.³⁴

1.1.2.2. Vergi Cezalarının Etkinliği

Cezanın amacı, suç işlenmesini engellemek, suç işleyeni cezalandırarak düzeltmek ve bu suretle pişman olmasını sağlayarak topluma yeniden adapte olmasını sağlamaktır.³⁵ Vergi cezaları, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerine yönelik caydırıcı nitelikte olmalıdır. Vergisel yükümlülüklerini yerine

³² Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Agon Yayınevi, Ankara, 2006, s.125.

³³ Yakup Yıldız, Serap Bedir ve Kerem Karabulut, “Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergi Oranlarının Değerlendirilmesi”, **Azerbaycanın Vergi Jurnalı Dergisi**, Sayı:4,2013 s.133.

³⁴ Uluatam, s.315.

³⁵ Zühal Sara, Gelir İdaresi Perspektifinden Türk Vergi Sisteminin Sorunları: Ampirik Bir Araştırma, Afyonkarahisar, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,(Yüksek Lisans Tezi), 2012, s. 73.

getirmediklerinde ağır cezalarla karşı karşıya kalacağını bilen mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri düşüktür.

Yükümlü, vergi kaçırma sonrası sağlayacağı faydayı, yakalanma olasılığına bağlı olarak vergi cezalarının maliyeti ile karşılaştırır ve tercihini yapar.³⁶ Vergi kaçakçılığı ve suçuna ilişkin cezaların düşük olması mükelleflerin vergiye uyumlu hareket etmesinde etkili olmamaktadır. Yakalandığında çok yüksek cezalarla karşılaşmayacağını bilincine sahip bulunan ödevlilerin vergi kaçırma eğilimi artmaktadır.

Vergi ceza miktarlarının yüksek oranda olması tek başına yeterli bir durum değildir. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma, indirim ve af müesseseleri ile vergi cezalarının önemli miktarından vazgeçilmektedir. Bu durum vergi cezalarının caydırıcılığını büyük ölçüde azaltmakta, mükelleflerin vergi kaçakçılığı karşısında korkusuz olmasına neden olmaktadır.

Vergi cezalarının etkinliği vergide adaletin sağlanması yönünden önemli bir araçtır. Vergisel sorumluluklarını düzenli yerine getiren mükellefler, vergi kaçırmanın etkin bir şekilde cezalandırıldığını gördüğü takdirde vergiye gönüllü uyumunu devam ettirecektir. Aksi halde vergi kaçırma yönelik eğilim artacaktır. Diğer yandan tahsil edilebilmesi açısından cezaların miktarının çok yüksek olmaması gerekmektedir. Vergi ceza miktarlarının uygulanabilir ve tahsil edilebilir olması vergi kaçırma üzerindeki caydırıcı etkisini artırmaktadır.³⁷

1.1.2.3. Vergi Denetiminin Etkinliği

Vergi denetimi, vergi vermekle mükellef bireylerin yapmış olduğu iş veya eylemlerin vergi mevzuatına ve ilgisi bulunan diğer mevzuat hükümlerine uygunluğunun tetkiki ve ödenmesi gereken vergilerin takdiri olarak

³⁶ Coşkun Can Aktan ve Hilmi Çoban, “Vergilendirme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, 2006, s.156

³⁷ Şafak E. Çomaklı, “Mükellef Sosyo- Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler” <http://www.ozgurbiyan.com/wp-content/uploads/M%C3%9CKELLEF-SOSYO-PS%C4%B0KOLOJ%C4%B0S%C4%B0-A%C3%87ISINDAN-VERG%C4%B0-%C3%96DEMEY%C4%B0-ETK%C4%B0LEYEN-GENEL-FAKT%C3%96RLER.pdf> , 02.12.2018 s.,3-4.

tanımlanmaktadır.³⁸ Vergi denetimi, ödevlilerin ve vergi idaresi faaliyetlerinin önceden kesinleşmiş kurallara uygunluğunu tespit eden, aksine iş ve faaliyetleri önleyen veya düzelten bir süreçtir.³⁹

Vergi cezaları, mükellefin vergiye gönüllü uyumunda tek başına etkili olmamaktadır. Cezalar ne kadar caydırıcı olursa olsun denetim ile tespit edilmiyorsa, yükümlüler yakalanma ihtimalinin düşük olması nedeniyle vergi kaçırma eğilimine yönelirler.

Vergi denetimleriyle yükümlülerin vergi kaçırma eğilimi arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Denetimler vasıtasıyla yakalanma olasılığının yüksek olduğunun bilincinde olan mükelleflerin kanuna uygun hareket etme eğilimi artmakta iken vergi denetimlerinin etkin olmadığı fikrine sahip olan mükelleflerin vergi mevzuatına aykırı davranma eğilimi artmaktadır.⁴⁰ Vergi denetimi, elde edilen kazanç ve iratların eksiksiz beyan edilmesi ve diğer vergisel sorumlulukların yerine getirilmesi yönünde ödevliler nezdinde dışsal bir baskı oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi denetimi, mükelleflerin vergiye karşı tepkisini olumlu yönde etkilemektedir.

Vergi denetiminin temel amacı vergi kaçaklığını engellemek olmakla birlikte bazı tali amaçları da mevcuttur. Buna göre yükümlülerin eğitilmesi, vergi bilincinin topluma yayılması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanması diğer amaçlarıdır. Çünkü denetim ve cezaların etkisiz olması dürüst mükelleflerin, vergi kaçırma kişilerin tespit edilemediği ve kafi derecede cezalandırılmadığı şeklinde görüşlere sahip olmasına neden olabilir.⁴¹ Bu durum toplumdaki vergi idaresine olan güveni zedeleyebilmektedir. Bu nedenle denetimlerle birlikte vergi idaresi, vergide adalet ve eşitlik ilkesini sağlamakta ve vergi bilincini artırmaktadır.

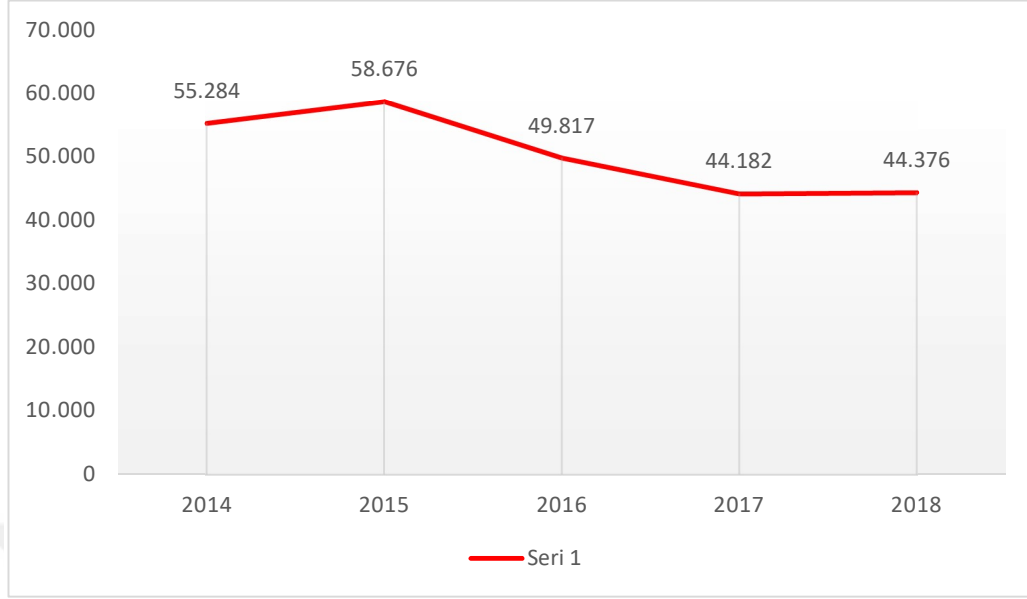
³⁸ Hakan Erkuş ve Aslan Can Ünal, “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:2014, Sayı:1,2014, S.83.

³⁹ Ayşe Şaan, **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetimin Etkinliği**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi),Edirne, 2008, s.121.

⁴⁰ Yasemin Taşkın, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükelleflerin Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54.. Seri, Yıl 2010, s.72.

⁴¹ Güner, s.32.

Şekil 2: 2014-2018 Dönemi İncelenen Mükellef Sayıları



Kaynak: <https://www.hmb.gov.tr/>

Yukarıdaki şekilden görüleceği üzere Türkiye’de 2018 yılında 44.376 mükellef incelenmiştir. Yıllar itibarıyla incelenen mükellef sayısı değişmekle birlikte son üç dönemde bu sayıların azaldığı gözlenmektedir.⁴²

Tablo 1: Türkiye Genelindeki Mükelleflerin İnceleme Oranları

Yıllar	Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı
2014	2.472.658	55.284	2,24 %
2015	2.527.084	58.676	2,32 %
2016	2.541.016	49.817	1,96 %
2017	2.636.370	44.182	1,68 %
2018	2.727.208	44.376	1,63 %

Kaynak: <https://www.hmb.gov.tr/>

Türkiye’de vergi inceleme oranlarının gittikçe azaldığı görülmektedir. Son yıllardaki azalmanın sebebi ise 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu, 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu ve 7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu ile mükelleflerin matrah artırımında bulunmasındadır. Kanuna uygun şekilde matrah

⁴² Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.hmb.gov.tr/>, s. 92.

artırımında bulunan mükellefler incelenmemektedir. Bu durumun da vergi inceleme oranını azalttığı söylenebilir.

1.1.2.4. Vergi Aflarının Etkisi

Vergi affı veya mali af devletin bir kanun aracılığıyla vergi ve/veya cezalarından doğan alacaklarından tek taraflı olarak vazgeçmesidir.⁴³ Başka bir tanımda “mali af” kavramı; vergi mevzuatına aykırı işlem ve faaliyetlerde bulunanlara karşı uygulanan cezaların, hafifletilmesi veya terkin edilmesi olarak ifade edilmektedir.⁴⁴

Vergi afları, mükelleflerin yasalara aykırı olarak gizledikleri faaliyetlerinin kayıt altına alınması yönünden teşvik edici olmaktadır. Diğer yandan yeni bir vergi düzenine geçilmesi durumunda kolaylaştırıcı bir unsur olarak katkı sağlayabilir.⁴⁵ Fakat burada önemli olan husus vergi affı sonrası gerekli önemlerin alınması ve vergi affının sürekli tekrar etmemesidir. Sıklıkla çıkarılan vergi afları mükellefler açısından beklenti yaratmakta ve vergisel yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirmeme eğilimine neden olmaktadır.

Vergi afları, beyannamelerini zamanında veren ve ödemelerini süresinde yapan mükelleflere mağduriyet psikolojisi yaratabilmektedir. Vergisel sorumluluklarını düzenli yerine getiren yükümlüler, vergi affını vergi kaçırıcılar için sunulan bir mükâfat gibi değerlendirerek kandırıldıkları düşüncesiyle vergiye yönelik görüşlerini olumsuz yönde değiştireceklerdir.⁴⁶

Vergi afları, vergi cezalarının caydırıcılığını azaltarak kayıt dışı faaliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Bu durum da vergi ahlakını olumsuz yönde etkilemektedir. Dolayısıyla sıklıkla çıkarılan vergi aflarının vergi sistemindeki adaleti zedeleyici etkisi vardır.

Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde başvurulanan vergi afları kısa vadede devlete gelir sağlasa da uzun vadede mükelleflerin gelecekteki af beklentilerini

⁴³ Öznur Gökçe, “Türkiye’de Vergi Afları”, **Vergi Dünyası**, Yıl : 37, Sayı :444, Ağustos 2018, s.80.

⁴⁴ Yusuf Keleş, “Yine mi Af? Mükellefler Ne zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası**, Mayıs,2002, s.1.

⁴⁵ Ferdi Asım Hellaç, **Vergiye Karşı Tepkiler: Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergiye Karşı tepkileri(Zonguldak ili Örneği)**, Öz Baran Ofset Matbaacılık, Ankara ,2017, s.86.

⁴⁶ Şaan, s.15.

artıracak ve vergi adaletine olan inancını sarsacaktır. Başka bir deyişle vergi aflarının, kayıt dışı faaliyete ve vergi kaçırmaya yönelik suçlara ilişkin cezaların etkinliğini azalttığı için uzun vadede vergi gelirini azaltacağı söylenebilir.

Tablo 2: Türkiye'nin Cumhuriyet Tarihinde Yıllara Göre Vergi Afları

TÜRKİYE’NİN CUMHURİYET TARİHİNDE YILLARA GÖRE VERGİ AFLARI		
Sıra	Tarih	Açıklama
1	17.05.1924	İlk Vergi Affı
2	5.08.1928	ElviyelSelased Vergilerinin Sureti Cibayetine Dair Yasa
3	15.03.1934	4530 Sayılı Varlık Vergisinin Bakayasının Terkinine Dair Yasa
4	4.07.1934	2566 Sayılı Vergi Bakayasının Tasfiyesine Dair Yasa
5	29.06.1938	3568 Sayılı Arazi Vergisinin Mali Yıl Sonuna Kadar Olan Bakiyesinin Terkinine Dair Yasa
6	13.06.1946	Orman İşletmelerinin Bazı Vergilerden Muaf Tutulması Hakkındaki Yasa
7	21.01.1947	5050 Sayılı Toprak Mahsulleri Vergisi Artıklarının Silinmesi Hakkında Yasa
8	26.10.1960	113 Sayılı Af Yasası
9	28.12.1961	281 Sayılı Vergi Cezaları Gecikme Zamlarının Tecil ve Tasfiyesine Dair Yasa
10	23.02.1963	218 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
11	13.06.1963	252 Sayılı Spor Kulüplerinin Vergi Borçlarının Bir Defaya Mahsus Olmak Üzere Affı
		Hakkında Yasa
12	5.09.1963	325 Sayılı Yasa Kamu İktisadi Teşebbüslerinin 1960 ve Daha Önceki Yıllarına Ait Bir
		Kısım Vergi Borçlarının Tasfiyesi Hakkında Yasa
13	16.07.1965	691 Sayılı Belediyelerin ve Belediyelere Bağlı Müessese ve İşletmelerin Bir Kısım Borçlarının Hazinece Terkin ve Tahkimi Hakkında Yasa
14	3.08.1966	780 Sayılı Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
15	28.02.1970	1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunuyla Getirilen Af

16	15.05.1974	1803 Sayılı Cumhuriyet'in 50. Yılı Nedeniyle Bazı Suç ve Cezaların Affı Hakkında Yasa
17	20.03.1981	2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Yasa
18	2.03.1982	2431 Sayılı Yasaya Ek
19	22.02.1983	2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Yasa
20	4.02.1985	Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında 3239 Sayılı Kanunun Geçici 4. Maddesi
21	3.12.1988	3505 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
22	28.12.1988	3512 Sayılı Yasa
23	15.12.1990	3689 Sayılı Yasa (Geçici Birinci Madde)
24	21.02.1992	3787 Sayılı Yasa
25	5.09.1997	400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
26	22.07.1998	4369 Sayılı Yasa
27	6.02.2001	414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği
28	7.03.2002	4746 Sayılı Yasa İle Emlak Vergisi İle İlgili Af Düzenlemesi (Emlak Vergisi Yasasının Geçici Madde 21)
29	27.02.2003	4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu
30	22.11.2008	5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun (Varlık Barışı)
31	13.02.2011	6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar Ve Genel
		Sağlık Sigortası Kanunu Ve Diğer Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde
		Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
32	10.09.2014	6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun
33	19.08.2016	6736 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
34	18.05.2017	7020 sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
35	11.05.2018	7143 sayılı Vergi ve Diğer Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

Kaynak: Güneş Çetin, “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi**, C:14, S:2, S.177

Türkiye’de yıllar itibarıyla çeşitli vergi aflarının çıkarıldığı görülmektedir. Yukarıdaki Tablo 2 incelendiğinde vergi aflarının çok sık gündeme geldiği söylenebilir.

1.1.2.5. Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Sık Değişmesinin Etkisi

Vergi mevzuatının karmaşıklığı ve sık değişmesi mükellefler için vergi sistemini anlaşılabilir kılmakla birlikte vergisel yükümlülüklerin külfet olarak algılanmasına sebep olmaktadır.

Vergi mevzuatının açık ve anlaşılır olmaması sebebiyle vergi tekniği mükellef ve idare için karmaşık hale gelebilir. Böylece vergiye karşı gönüllü uyum sergileyen bir mükellef bile vergisel sorumluluklarını yerine getirirken mevzuata aykırı davranma riskiyle karşı karşıya kalabilir. Vergileme tekniği bakımından vergi kanunları anlaşılır olmalı ve aynı konuda farklı uygulamalara meydan verilmemesi gerekmektedir. Bu durum mükellef için önemli olduğu kadar vergi idaresi için de önemlidir. Nitekim benzer konularda farklı özelge ve görüşlerin bulunduğu veya farklı yargı kararlarının verildiği görülmektedir. Bu durumun da mükellef ile idare arasındaki güveni zedelediği söylenebilir.

Vergi mevzuatında çok sayıda vergi, fon ve harç adı altında yükümlülüklerinin bulunması ve vergi kanunlarının sık sık değişmesi yanında değişen kanunları açıklamak için çıkarılan tebliğlerin sayısının çok olması da mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmesinde sorunlara neden olmaktadır.⁴⁷ Vergi yasalarının sürekli değişmesi yükümlülerde daha ağır bir vergi izlemine bırakarak onları vergiye karşı direnmeye itebilmektedir.⁴⁸

1.2. MÜKELLEFLERİN VERGİ KARŞISINDAKİ DAVRANIŞLARI

Kamu harcamalarının finansmanında önemli gelir kaynağını oluşturan vergilere karşı mükellefler çeşitli tutum ve davranışlar sergilemektedir. Şüphesiz ki vergiler devletler için birincil gelir kaynağıdır. Vergi idarelerinin vergi gelirlerini

⁴⁷ Burhan Baloğlu, **Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı**, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul,2010, s.27.

⁴⁸ Şenyüz,1995, s.66.

artırma eğilimi ile yükümlülerin vergi yükünü minimize etme amaçları arasında çoğunlukla bir ters ilişki bulunmaktadır.⁴⁹ Verginin ödenmesiyle birlikte harcanabilir gelirdeki azalmanın çoğunlukla mükelleflerin tepkilerine yol açtığı söylenebilir.

Mükelleflerin vergileri algılamaları biçimi ve hissedilen vergi yükünün farklı olması gibi nedenlerden dolayı ortaya koydukları tutum ve davranışlarında farklılıklar gözlenmektedir. Özellikle mükelleflerin hissettiği vergi tazyiki vergiye karşı tutumlarını etkileyen en önemli etmendir. Yüksek vergi oranları karşısında objektif ve sübjektif vergi yükü fazla olan mükellefler vergiye karşı olumsuz tepki geliştirme eğilimini seçebilmektedir. Çünkü vergi yükünün artmasıyla harcanabilir geliri azalan yükümlüler, tüketim ve tasarruflarını kısmak veya daha fazla çalışmak durumunda kalmaktadır. Bu durumda mükelleflerin, vergiye karşı olumsuz bir eğilimde olabileceğini söylemek mümkündür.

Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını; sempati, apati, antipati ve nefret olarak dört gruba ayırmak mümkündür. “Sempati” aşamasında mükellefler vergiyi bir vatandaşlık görevi olarak algılayıp gönüllü ödemektedirler. Yükümlülerin, “Apati” ve “antipati” aşamalarında ise vergi ödemeye karşı istekleri azalmakla birlikte bazı olumsuz hislere de kapılmaktadırlar. Vergiye karşı tutumların en gergin olduğu aşama ise “nefret” aşamasıdır. Bu aşamada yükümlüler tepkilerini aleni dile getirip protesto ve gösterilerle idareye karşı direnebilmektedirler.⁵⁰

Bireyler ve işletmeler, yeni bir vergi konulması, mevcut bir verginin yerine aynı veya benzer nitelikli başka bir verginin konulması veya vergi oranlarında bir artış veya indirim yapılması gibi değişiklikler karşısında vergiye karşı tutum ve davranışlarını şekillendirmektedirler.⁵¹ Yükümlülerin vergi söz konusu olduğunda sergiledikleri tepkileri genel anlamda aktif tepkiler ve pasif tepkiler olarak sınıflandırmak mümkündür.

⁴⁹ Taşkın, s.68.

⁵⁰ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, “Vergilere Karşı Tepkiler ve Vergilerin Ahlaki ve Sosyo-Psikolojik Sınırları”, **Vergilendirme Ekonomisi ve Vergilendirme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, 2006. S.171-174.

⁵¹ Cholpan Oktar, **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.3-4.

1.2.1. Pasif Tepkiler

Uygulamaya konulan bir vergi dolayısıyla, kişi gelir eksikliğini gidermek için daha fazla çalışmayı tercih edebileceği gibi, fazla çalışma yerine dinlenmeyi, boş zamanı tercih edebilir. Bunlardan ilki verginin gelir etkisi olarak tanımlanırken ikincisi ise verginin ikame etkisi olarak tanımlanmaktadır.⁵²

Mükellefler vergi sonrası azalan gelirlerini telafi edebilmek için daha fazla çalışmayı tercih edebilirler. Gelir etkisiyle hareket eden mükellefler vergi sonrası refah kaybını en aza indirmeyi hedeflerler. Diğer yandan mükellefler artan vergi yükü karşısında daha fazla çalışmayı rasyonel bulmamaya başlayabilir. Çalışma ve üretme arzusunun azalması durumuna da verginin ikame etkisi denilmektedir. Bu durumda vergiye karşı yükümlülerin gösterdiği ilk tepkiler genellikle pasif tepkiler olmaktadır.

Pasif tepkiler; aylıklığı tercih etme, tüketim ve tasarrufları kısma, üretimi azaltma ve yatırımdan vazgeçme, verginin yansıtılması, vergi cennetlerine kaçış ve vergiden kaçınma gibi tepkilerdir.

1.2.1.1. Tüketim ve Tasarrufu Kısma

Vergiyle birlikte harcanabilir gelirin azalmasına bağlı olarak ödevlilerin tüketim ve tasarruf eğilimlerinde değişiklikler yaşanmaktadır. Vergiyi ödemekle yükümlü olanlar, azalan gelirlerini telafi edebilmek adına çoğu zaman tüketim ve tasarruflarını kısma yolunu seçmektedir. Tüketiciler vergiye tabi bir malı satın alma yönündeki eğilimlerini azaltırlarsa vergi yükünü önemli ölçüde düşürürler, kamu idareleri de vergi gelirlerinden mahrum kalmış olur.⁵³

Yükümlülerin vergi ödenmesi nedeniyle hissettiği baskı ilk başta lüks malların tüketiminde ve tasarrufunda bir azalmaya, sonra da en gerekli ihtiyaç mallarına yönelik kademeli bir düşüşe sebep olmaktadır.⁵⁴ Başka bir ifadeye göre ödenen verginin telafi edilmesi ve azalan gelirin giderilmesi amacıyla hem tasarruf hem de tüketim eğilimi düşmektedir.

⁵² Akdoğan, s.499-500.

⁵³ Uluatam, s, 302,.

⁵⁴ Aktan, s.178.

Mükelleflerin tüketimi, marjinal tüketim eğiliminin büyüklüğü oranında, vergi sonrası azalacaktır.⁵⁵ Her bireyin marjinal tüketim eğiliminin farklı olması nedeniyle, vergiye karşı tepkiler de farklılık arz edecektir. Diğer yandan tüketimi azalan yükümlülerin tasarruf eğilimlerinin azalacağı da şüphesizdir.

1.2.1.2. Üretimi Azaltma ve Yatırımdan Vazgeçme

Üreticiler, hasılatlarını maksimize etmek ve maliyetlerini minimize etmek güdüsüyle ticari hayatta faaliyet gösterirler. Devlete ödenen vergi hiç şüphesiz işletmenin karını azaltan maliyet ve giderler gibi işletme açısından bir nakit çıkışı ifade eder. Bu sebeple vergiler işletmeler için bir maliyettir de denebilir.⁵⁶

Vergi yükünün artmasıyla birlikte tüketimde meydana gelen azalma özel kesimin yatırıma ayırabileceği fonları azaltmasının yanı sıra üretiminde de doğrudan azalmaya neden olacaktır. Talebin düşmesiyle birlikte arz da azalma eğilimine girecektir. Diğer yandan üretime konulan vergileri de bir maliyet unsuru olarak değerlendiren işletmeciler, karın azalmasıyla birlikte üretimin kapasitesini daraltma yoluna gidebilmektedir.

Vergi sonrası kârı azalan işletmelerin yatırım kararları da aynı ölçüde etkilenecektir. Talepteki daralma ve vergi sonrası kârın azalması üreticilerin yatırım kararlarında olumsuz etki yaratmaktadır. Diğer bir deyişle vergileme sonrası tüketim ve yatırımdaki düşüşe bağlı olarak toplam taleplerin azalması, yatırımların gelecekte sağlayacağı kazançla ilgili beklentileri etkileyerek yatırımların vergi öncesi karlılığını azaltacaktır.⁵⁷

Vergiler, kullanabilir geliri azaltması nedeniyle bir yandan tüketicilerin talebini daraltırken diğer yandan üreticilerin maliyetlerini artırmakta ve yatırım kararlarını olumsuz etkilemektedir. Başka bir deyişle mükellefler üretim ve yatırımlarını azaltarak vergiye karşı dolaylı olarak tepki göstermektedirler.

⁵⁵ Şişman, s.9.

⁵⁶ Şişman, s.28.

⁵⁷ Uluatam, s.311.

1.2.1.3. Aylaklığı Tercih Etme

Aylaklığı tercih etme, pasif tepkilerden bir tanesi olarak değerlendirilmektedir. Vergi yükünün artmasıyla birlikte verginin ikame etkisinden kaynaklı olarak mükelleflerin çalışmamayı tercih etmesi durumudur. Bu tür bir ikame etkisinin varlığı her şeyden önce mükellefin ödediği vergi ile ilgili bilgisine bağlıdır. Yani bahsedilen etkinin doğabilmesi için mükellef ödediği verginin bilincine varmalıdır.⁵⁸

Artan vergi oranlarıyla birlikte kullanılabilir gelirleri azalan mükelleflerin çalışma ve üretme arzusunda azalma meydana gelir. Bu durumda mükelleflerin bir kısmı vergi ödemektense çalışmamayı tercih edebileceklerdir. Önemli olan husus, uygulamaya konulan yeni verginin veya mevcut vergi oranlarının artışının mükellefin gelirini ne ölçüde azalttığı ve mükellefe hissettirdiği vergi baskısıdır. Vergiyi ödemekle yükümlü olanlar verginin gelir etkisiyle vergiyi telafi edebilmek adına daha çok çalışmayı da seçebilir. Ancak ağır vergi yüküne katlanmak istemeyen ve daha çok çalışma ile telafi edemeyeceğini düşünen mükellefler aylaklığı tercih etme yoluna gidebilmektedir.

1.2.1.4. Verginin Yansıtılması

Verginin yansıtılması, yükümlülerin vergi yükünden kurtulmak gayesiyle ödemiş olduğu vergiyi fiyat mekanizması aracılığıyla başkalarına aktarmasıdır.⁵⁹ Başka bir tanıma göre yansıma, ödenen verginin arz ve talep koşullarından yararlanarak fiyat mekanizması aracılığıyla uygun ekonomik koşullarda ürünlerin durumuna göre ileriye veya geriye olmak üzere başka kişilere aktarılmasıdır. Yansıma, ödenen verginin etkilerini giderebilmek için yararlanılan bir mekanizmadır.⁶⁰ Bir vergiyi ödemek mecburiyetinde olan yükümlü, bu vergiyi tüketim süreci içerisinde kendisinin bulunduğu halkadan daha öncesine veya daha sonrasına aktarmaya çalışarak kendi yükünü yok etmeyi arzulamaktadır.⁶¹

⁵⁸ Uluatam, s. 307.

⁵⁹ Akdoğan, s.318.

⁶⁰ Erdem ve Diğerleri, s. 143.

⁶¹ Hellaç, s.88.

Vergileme olayı, geleneksel tasnife göre üç devreyi kapsar;⁶²

- Birinci devre: verginin vurgusu
- İkinci devre: verginin yansımaları
- Üçüncü devre: verginin yerleşmesi

İlk aşama olan vurgu aşamasında mükellef ödediği verginin baskısını hisseder. Vergi tazyiki ile birlikte ödemiş olduğu vergiyi yansıtma eğilimine yönelir. İkinci aşama ise verginin fiyat mekanizması yoluyla başka bir mükellefe yansıtılmasıdır. Söz konusu mükellef de bir başka mükellefe yansıtılabilir. Fakat verginin yansımaları, sürekli devam eden bir durum değildir. Vergi en son aşamada mükellefin üzerinde kalır ve yansıtılamaz. Buna da son aşama olan “verginin yerleşmesi” denilmektedir. ⁶³ Vergi yükümlüsünün ödediği vergiyi başka mükelleflere yansıtma imkânı kalmadığı zaman, verginin yerleşmesi gerçekleşmektedir.⁶⁴

Kısacası verginin yansıtılması, mükellefin vergiyi taşımak istememesi sebebiyle vergi yükünü fiyat mekanizması aracılığıyla kısmen veya tamamen başkalarına devretmesidir. Verginin yansıtılması, vergiye karşı pasif tepki olarak nitelendirilmektedir. Verginin yansıtılmasıyla birlikte vergiyi ödeyen ile vergiyi yüklenen kişiler farklı olmaktadır. Bu durum vergi gelirinde bir kayba neden olmamakta ancak verginin, toplumda dengeli dağılımını olumsuz etkilemektedir.

1.2.1.5. Vergi Cennetlerine Kaçış

Vergi cennetleri, küresel rekabet ortamında şirketlerin kanun ve iş merkezlerinin bulundukları ülkelerdeki yüksek seviyedeki vergileri ödemekten kurtulmak ve vergisel ödevlerinden kaynaklanan mali yüklerini en düşük düzeyde tutmak için vergi planlanması gayesiyle seçtikleri yerler olarak tanımlanabilir.⁶⁵ Vergi cenneti ülkelerde verginin en az düzeyde uygulandığı veya hiç uygulanmadığı

⁶² Nezihe Sönmez, **Vergide Yansımalar Olayı Fiyatların Saptanmasında Önemli Bir Oluşum**, Ticaret Matbaacılık, İzmir, 1971. s.9

⁶³ Akdoğan, s.319.

⁶⁴ Taşkın, s. 83.

⁶⁵ Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, s. 11-12.

ve mükelleflere özel ayrıcalıkların tanındığı görülmektedir. Bu durumda mali yükü en aza indirebilmek adına mükelleflere cazip gelmektedir.

Vergi mevzuatında uygulanan ağır vergilerin mükelleflerin üretim, yatırım ve tüketim kararlarında olumsuz etkisi olması nedeniyle iktisadi faaliyetlerini etkilemektedir. Bu nedenle vergi cennetleri, vergilemenin olumsuz etkilerinden kurtulmanın en kolay yolu olarak görülmektedir.⁶⁶

Vergi cenneti olarak ifade edilen ülkeler çoğunlukla az nüfuslu olan ada ülkeleridir. Bu nedenle bu ülkelerde büyük coğrafi alan ve buna yönelik alt yapı, doğal kaynak ve ulaşım tesisi olanakları gerektiren sınai yatırımlarına fazla ihtiyaç duyulmaksızın yürütülebilecek finansal sermaye ve portföy yatırımlarına dayalı bir gelişme modeli benimsendiği görülmektedir.⁶⁷ Küresel mali sistemle birlikte ülkeler arasında entegrasyon ve hareketlilik kabiliyeti artmış olup, bu durum vergi cennetlerinin büyümesine sebep olmuştur.

1998 yılında OECD'nin düzenlemiş olduğu “*Zararlı Vergi Rekabeti: Yükselen Bir Sorun*” adlı raporda vergi cennetlerinin dört temel faktörü belirtilmiştir⁶⁸

- a) Verginin düşük oranlı olması,
 - b) Etkili bilgi alışverişi noksanlığı,
 - c) Şeffaflığın bulunmaması ve
 - d) Vergi yükümlülerinin kayda değer bir faaliyetinin olamaması (ülkede vergi gerekçeleriyle bulunulması)
- şeklindedir.

Kayıt altında ve yasal faaliyet gösteren firmalar, daha az vergi yüküne sahip olmak adına faaliyetlerini vergi cennetlerine kaydırabilmektedir. Bu nedenle vergi cennetlerine gitmesi vergiye karşı pasif bir tepki olarak yorumlanmaktadır. Diğer yandan vergi cennetleri kayıt dışı faaliyetler nedeniyle elde edilen kara paranın aklanması amacıyla da kullanılmaktadır. Bu durum ise vergiye karşı tepkiden ziyade illegal faaliyetlere meşruluk kazandırma amacı taşımaktadır.

⁶⁶ Şennur Hoşyumruk, **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Anadolu üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003, s.20.

⁶⁷ Onur Eroğlu, **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Ekin Yayıncılık, Nisan 2014, s.104

⁶⁸ Hüseyin Işık, “Uluslararası Alanda Vergi Cennetleri Konusundaki Gelişmeler, Türkiye’nin Durumu ve Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Yıl 37, Sayı 439, Mart 2018. s.20.

Vergi cenneti olarak görülen ülkeler, az vergi oranları ve ayrıcalıklı rejimleriyle diğer ülkelerdeki kişi ve firmaları kendi ülkelerine çekmeyi hedefler. Başka bir ifadeyle mükelleflerin daha az vergi ödemesini sağlayan ve gizli koşullarda iş ve faaliyetlerin yapılmasına imkan veren yasal örgütlenmelerdir.⁶⁹ Bu anlamda vergi cennetlerine kaçış, kayıt altında ve yasal faaliyetleri nedeniyle vergi baskısı altında bulunan mükellefin daha az mali yüke sahip olmak adına gösterdiği pasif bir tepkidir.

1.2.1.6. Vergiden Kaçınma

Vergi yükünü azaltmak amacıyla vergiye karşı gösterilen tepkilerden biri de vergiden kaçınmadır. Vergiden kaçınma, yükümlerin vergiyi doğuran olaya neden olmayacak şekilde hareket etmesi veya mevzuattaki boşluklardan yararlanarak vergi ödeme yükümlülüğünden kurtulması sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergiden kaçınmada, vergi mevzuatındaki soyut olayın somut hukuki norma dönüşmesinin önüne geçilmesidir.⁷⁰

Vergiden kaçınma, kanunlara aykırılık oluşturmamaktadır. Mükellefler, vergi yüklerini yasal yollarla düşürme gayreti içerisinde olduklarından ve vergi mevzuatının öngördüğü tutum ve davranışlarda bulunduklarından dolayı vergi suçu gerçekleşmemektedir.⁷¹ Yükümlülerin vergi mevzuatının öngördüğü hükümlere aykırılık teşkil etmeksizin bir malı satın almaması veya vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine neden olacak ekonomik faaliyetin mevcut olmaması yahut mevzuattaki açıklardan yararlanmak suretiyle vergiye sebebiyet vermemesi durumuna vergiden kaçınma denir.⁷²

Yükümlülerin; vergi mevzuatı hükümleri harici kaynaklardan gelir elde etmeye özen göstermesi veya verginin konusuna girmeyen varlıkları edinmeye gayret etmesi vergiden kaçınmaya neden olmaktadır.⁷³ Özellikle yüksek vergi oranı altında

⁶⁹ N. Semih Öz, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,2005, s.124.

⁷⁰ Eroğlu, s.15.

⁷¹ Hellaç, s.90.

⁷² Halit Çiçek, Kübra Bozdoğan ve Doğan Bozdoğan, “ Vergiye Mükellef Tepkileri ve Vergi Kaçakçılığında Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisi: Tokat İli Örneği”, **Finans Politik &Ekonomik Yorumlar**, Cilt:49,Sayı:564, 2012, s.62

⁷³ Akdoğan, s.174.

vergi tazyikini fazla hissedenden mükellefler vergiden kaçınma yolunu tercih etmektedir. Vergi mevzuatının karmaşık yapıda olduğu ülkelerde mükellefler, kanundaki boşluklardan yararlanarak mali yükünü asgari düzeyde tutma eğilimine girmektedirler.

Vergiden kaçınmanın pek çok yöntemi olmakla birlikte genel olarak iki durumda meydana gelmektedir. Birinci olarak yükümlüler vergiyi doğuran olay ile ilişki kurmamaya dikkat ederek vergiden kaçınabilirler. İkinci olarak ise vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak vergi yükünü azaltabilirler.

Mükellefler kimi zaman yüksek vergi oranları nedeniyle oluşacak vergi yükünden kaçma amacıyla kimi zaman da verginin şekilsel sorumlulukları ile uğraşmak istememesi nedeniyle vergiden kaçınma yöntemine başvurmaktadır.⁷⁴ Mükellefler, çeşitli nedenlerle vergiden kaçınma yoluna gidebilmektedirler. Bu nedenler:⁷⁵

- Vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle oluşan mali yükü azaltabilmek,
- Vergi kanunlarının tanıdığı haklardan yararlanabilmek,
- Daha az vergi ödeyerek piyasada rekabet şansını artırmak,
- Daha az vergi ödeyerek elinde daha fazla likit fon bulundurabilmek,

Mükellefler, yasal sınırlar içinde mevzuatta yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden faydalanarak vergi avantajı sağlayıp vergiye karşı pasif tepki olarak vergiden kaçınma eğilimine yönelirler. Özellikle verginin konusuna girmeyen gelirleri elde ederek veya vergi dışı bırakılan mal ve hizmetleri satın alarak vergisel yükümlülükleri azaltırlar.

Kısacası vergiden kaçınma vergi yüküne karşı mükelleflerin yasal yollardan vergi matrahını azaltması veya yok etmesi şeklinde ortaya çıkan tepkidir. Diğer taraftan verginin ekonomik kalkınma, istikrar ve gelir dağılımında adaletin sağlanması amacıyla kullanılan bir mali politika aracı olması nedeniyle vergi mevzuatına kaçınmaya olanak sağlayan düzenlemelerin bilinçli olarak eklendiği söylenebilir.⁷⁶ Bu nedenle vergiden kaçınma herhangi bir suç teşkil etmemekte olup mükellefler cezalandırılmazlar. Örneğin; şirket halinde bir işletme kurmak isteyen

⁷⁴Baloğlu, s.15.

⁷⁵ Şişman, s.38.

⁷⁶ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, İklem Ofset matbaası, İzmir, 2002, s.256.

girişimcilerin, şirket şeklini (şahıs veya sermaye şirketi) vergi faktörünü göz önünde tutarak tayin etmeleri ve daha az vergi ödeyecek bir şirket statüsünü benimsemeleri vergi suçu kapsamında değerlendirilmemektedir. Bütün mükelleflerin faydalanabileceği olağan bir haktır.⁷⁷

1.2.2 Aktif Tepkiler

Vergi yükü karşısında mükelleflerin “nefret” duygusu ile verdiği tepkilere aktif tepkiler denilmektedir. Mükellefler bu aşamada vergi ödemeyi vatandaşlık görevi olarak algılamayıp maliyetlerini artıran bir unsur olarak görmektedir. Genellikle vergi oranlarının yüksek olması, vergilemede adalet ilkesinden sapılması ve vergi denetim ve cezalarının yetersiz olması durumlarında bu tür tepkiler gözlenmektedir. Bu durumda mükellefler vergisel sorumluluklarını hile ve aldatma yoluna giderek yerine getirmeye başlarlar.

Vergiye karşı aktif tepkilerin başında vergi kaçaķcılıęı gelmektedir. Vergi kaçaķlıęı bireysel bir tepki olarak nitelendirilmektedir. Ancak zamanla bu tepkiler güçlenerek toplumsal düzeylere ulaşarak verginin reddi ve vergi isyanına da dönüşebilmektedir. Bu tepkiler sonucunda mükellefler cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır.

1.2.2.1. Vergi Kaçaķcılıęı

Vergi kaçaķcılıęı en genel tanımıyla mükellefin vergi yükünden kurtulmak için vergi yasalarında belirtilen ödevlerini kasıtlı olarak yerine getirmemeleri sonucu vergi kaybına neden olması durumudur. Vergi mevzuatına uygun olmayacak biçimde vergi borcunun gerçekteşmesine karşın verginin hiç ödenmemesi veya kısmen ödenmesi olarak tanımlanmaktadır.⁷⁸ Başka bir tanıma göre vergi kaçaķcılıęı, kanun hükümlerine göre vergi yüküne sahip olan mükelleflerin, vergi mevzuatına aykırı hareket ederek verginin oluşmamasına veya eksik oluşmasına yol açmasıdır.⁷⁹

⁷⁷ Nadaroğlu, s.279.

⁷⁸ Akdoğan, s.174.

⁷⁹ Oktar, s.5.

Genel olarak denilebilir ki, vergi kaçakçılığını etkileyen iki temel etken vergi kaçırmanın çekiciliği ile vergi kaçırmanın riskidir. Mükellef bu iki unsuru kıyaslayarak vergi kaçırma veya kaçırma kararını almaktadır.⁸⁰

Vergi kaçakçılığında, vergiden kaçınmadan farklı olarak mükellef bilinçli olarak yasaya aykırı davranarak vergi ziyanına sebep olmaktadır. Hatta bir bakıma vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınmanın meşru olmayan özel bir halidir.⁸¹ Vergi kaçırma vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte olup mükellef tarafından beyan edilmemekte veya eksik beyan edilmektedir. Dolayısıyla yükümlü gelir ve kazançlarına yönelik vergisini tamamen yasalara aykırı olarak ödememektedir. Şüphesiz ki bu durum devletin vergilendirme yetkisinin etkin bir şekilde kullanılmasını engellemekle birlikte toplumun sosyal, ekonomik, mali ve ahlaki normlarını da olumsuz yönde etkilemektedir. Vergi önündeki eşitlik ilkesini zedeleyerek gelir dağılımındaki adaletin bozulmasına neden olmaktadır.⁸²

Vergiden kaçınma durumu yasalara aykırılık teşkil etmediği için mükellef cezalandırılma riskiyle karşı karşıya kalmamaktadır. Ancak vergi kaçırma veya vergi kaçakçılığı suç teşkil ettiği için bu işlemi gerçekleştiren mükellefler, tespit edilmesi halinde cezalandırılmaktadır.

Vergi kaçakçılığı çeşitli şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bu durumlar aşağıda sıralanmıştır:⁸³

- Mükellefiyet tesis ettirmeme,
- Kazançlarına ilişkin vergi beyannamesi vermeme,
- Defter tutulmaması,
- Satış ve hasılatla ilişkin belgelerin düzenlenmemesi,
- Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması,
- İndirilecek giderlerinin fazla gösterilmesi,
- Hasılatın defter veya beyannameye aktarılmaması,

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde oranı oldukça yüksek olan vergi kaçakçılığı vergi adaletinde, vergi hasılatında, ekonomik ve sosyal yapıda birçok olumsuzluklara neden olmaktadır. Vergiye tabi faaliyetler yürüttüğü halde vergisini

⁸⁰ Uluatam, s.303.

⁸¹ Nadaroğlu, s.279.

⁸² Devrim, .s257.

⁸³ Şenyüz,1995, s.93

ödemeyen yükümlüler, vergisini düzenli olarak beyan edenler karşısında kanuna aykırı bir şekilde haksız bir üstünlük edinmiş olurlar. Diğer taraftan, bu durumun vergi gelirlerinin verimini düşürmesi nedeniyle kamu harcamalarının karşılanması amacıyla mevcut vergi oranlarının veya sayısının artırılması ihtiyacı doğacak ve böylece dürüst mükellefler artan vergi yükü nedeniyle daha da zor duruma düşeceklerdir.⁸⁴

Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir kalem olarak görülen vergi gelirleri, vergi kaçakçılığına yönelik faaliyetlerin artmasıyla aşınmaya uğramaktadır. Devlet bütçesinde meydana gelen bu azalma ekonomik ve sosyal açılarından toplumda bazı huzursuzlukların çıkmasına neden olmaktadır.

Vergi geliri azalan devletler, kamu gelirlerindeki açığı borçlanma veya para basma yoluyla telafi etmeye yönelirler. Bu durum ekonomik yönden olumsuz etkiye neden olacağı gibi vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılmaması nedeniyle toplumda da devlete olan güveni zedelemektedir. Bu nedenle toplumdaki vergisel adaleti sağlamak adına vergi kaçakçılığına yönelik bir takım yaptırımlar uygulanmaktadır. Vergi mevzuatına aykırı hareket ederek vergi kaçıran mükellefler vergi cezalarının yanı sıra hapis cezası gibi hürriyeti bağlayıcı yaptırımlarla da karşı karşıya kalmaktadır.

Vergi kaçıran yükümlüler suç işlemenin yanı sıra vergilemede eşitlik ilkesini ihlal ederek dürüst mükellefler karşısından haksız bir üstünlük kazanmış olmaktadır.⁸⁵

1.2.2.2. Verginin Reddi ve Vergi İsyanı

Verginin reddi ve vergi isyanı vergiye karşı toplumsal düzeyde kolektif bir biçimde ortaya konulan aktif tepkilerdendir. Devletin vergilendirmeye ilişkin yetkisini doğru ve yerinde kullanmaması durumunda vergiye karşı tepki veya direnişler söz konusu olmaktadır.⁸⁶ Başka bir deyişle vergilendirme yetkisini etkili ve adil kullanmayan devletlerde ağır vergi tazyiki hisseden mükellefler vergiye karşı reaksiyon geliştirirler. Bu durum otoriteye itaatsizlikle sonuçlanarak verginin reddi

⁸⁴ Nadaroğlu, s.280.

⁸⁵ Eroğlu, s.14.

⁸⁶ Devrim, s.259.

ve vergi isyanına neden olmaktadır. Başlangıçta bireysel düzeyde yaşanan hoşnutsuzluk toplumun geneline yayılarak vergiye karşı bir direnç oluşturabilmektedir.

Ekonomik, politik veya mali faktörden kaynaklı olarak vergi yükümlülerinin kanuna aykırı olarak vergiye karşı gösterdikleri toplu dirence verginin reddi denilmektedir.⁸⁷ Diğer tepkilerden farklı olarak verginin reddi hem yasa dışı hem de kolektif bir tepkidir. Yasa dışı olması yönünden vergi kaçakçılığına benzemektedir. Ancak vergi kaçakçılığı bireysel bir tepki iken verginin reddi toplumsal bir tepkidir. Vergi kaçakçılığında mükellefler hileli ve gizli yolarla başvurmakta olup denetimler sonucunda cezai yaptırımlara maruz kalmaktadır. Verginin reddinde ise mükellefler açıkça eylemde bulunurlar.

Bir arada kolektif biçimde hareket eden mükellefler ayaklanmalar, gösteriler ve eylemler düzenleyerek verginin denetimini ve tahsilatını engellemektedirler.⁸⁸

Verginin reddine ilişkin en tipik örnek II. Dünya Savaşından hemen sonra Fransa’da meydana gelen “Poujade Hareketi”dir. Esnaf ve zanaatkarların yüksek vergi yüküne sahip olmalarından kaynaklanan vergi hoşnutsuzluğu Pierre POUJADE’nin vergi aleyhtarlığı kampanyası ile aynı sınıf mensupları arasında şiddetle yayılmış ve kolektif bir vergi reaksiyonu olarak vergi tarihinde “Poujade Hareketi” olarak bilinen olay ortaya çıkmıştır.⁸⁹

Verginin reddine ilişkin bir diğer örnek ise 1987 yılında İngiltere’de gerçekleşmiştir. Seçimi kazanan Muhafazakâr Parti, yerel yönetim vergi sisteminde kökten bir düzenleme yapmaya ve uzun zamandan beri yürürlükte olan emlak vergisinin (General Rate) yerine, kendisinin “Toplum Yükümlülüğü” (Community Charge) ismini koyduğu bir vergiyi yürürlüğe koymaya karar vermiştir. İlk vergi sadece gayrimenkul üzerinden alınırken, yerine koymak istedikleri vergi ise belediye sınırları içinde ikamet eden ve oy verme ehliyetine haiz her vatandaşın alınması öngörülüyordu. Kamuoyu bu vergiye baş vergisi adını vermiştir. Bahse konu vergi toplumda büyük reaksiyonlara sebep olmuş ve uygulanamamıştır.⁹⁰

⁸⁷ Aktan,2006, s.181.

⁸⁸ Hellaç, s.93.

⁸⁹ Şenyüz,1995, s.111.

⁹⁰ Nadaroğlu,s.283.

Osmanlı Devleti’nde de vergi isyanlarına rastlanılmaktadır. Etkisi nedeniyle en geniş alana hâkim olan ve uzun dönemler süre gelen vergi isyanı “Celali İsyânları”dır. Halkın ağır vergi yükü içinde bulunmasının ve ekonomik koşulların kötüye gitmesinin Celali İsyânlarının çıkmasında etkili olduğu söylenebilir. Tarıma dayalı ekonomi modelinin hâkim olması nedeniyle verginin önemli bir kısmı tarımla uğraşan kırsal kesim üzerinden alınmaktaydı. Diğer bir ifade ile vergi hasılatının büyük çoğunluğu toprakla uğraşan köylüden elde edilmekteydi. Verginin yüksek oranda alınmasının yanı sıra verginin tahsilinde yaşanan sorunlar da isyanın ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Vergiyi toplamakla görevli memurların vergiyi olduğundan fazla almaları ve kanunsuz bir biçimde yeni vergiler koymaları toplumsal huzursuzluğa ve isyana neden olmuştur.⁹¹

Bir toplumda, muhtelif sosyal gruplar üzerindeki vergi yükleri alışılmış vergilendirme prensiplerine uyulmadan açık bir eşitsizlik biçimde dağıtılıyorsa vergiye karşı tepkilerin olması kaçınılmazdır.⁹² Bu anlamda vergilendirmede adalet ilkesi sağlanmalı ve vergi yükünün dağılımı toplumun geneli oranında eşitçe dağıtılmalıdır.

Çalışmamızda vergiye karşı gösterilen tepkiler kurumlar vergisi özelinde ele alınacak ve kurumlar vergisi mükellefiyeti incelendikten sonra kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi planlaması yönündeki çabaları ayrıntılı ele alınacaktır.

⁹¹ Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç, **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınları, Ankara,2002, s.200 -208.

⁹² Kenan Bulutoğlu, “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon: Poujade Hareketi”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Volume:4, No:1, 1958, s.196

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Kurumlar vergisi kurumların belli bir dönemde ekonomik faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri toplam safi kurum kazançları üzerinden alınan genel nitelikli ve dolaysız bir vergidir. Türkiye’de 1950 yılından itibaren uygulanan kurumlar vergisinin genel vergi gelirleri içerisindeki payı önemli yer tutmaktadır.

2.1. KURUMLAR VERGİSİNE GENEL BAKIŞ

Kurum kazancı, gelir vergisinde yer alan gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelir vergisi gerçek kişilerin kazanç ve iratları üzerinden alınırken kurumlar vergisi ise genel olarak şirketlerin kazançları üzerinden alınmaktadır. Farklı endüstriler ve alanları genel anlamda kapsayacak, tek ve aynı düze bir kurumlar vergisi yaratmak oldukça güçtür. Bu durum kurumlar vergisinin basit bir vergi haline getirilememesinin en önemli unsurudur. Bankacılık, inşaat veya sanayi endüstrisi gibi birbirinden çok farklı alanlarda faaliyet gösteren kurumlara aynı düzeyde bir vergi uygulamak oldukça zordur. Bu durum birçok ülkede kurumlar vergisinde istisna ve muafiyet gibi çözüm yollarını uygulamaya itmekte ve kurumlar vergisinin yapısının karmaşık olmasına neden olmaktadır.

2.1.1. Kurumlar Vergisinin Tarihçesi

19. yy sonlarına doğru küreselleşmenin hızla ivme kazanmasıyla birlikte şirketlerin iktisadi hayattaki rolleri gittikçe artmaya başlamıştı. Diğer yandan Birinci Dünya Savaşının yıkıcı etkisi sonrası finansman kaynağı olarak gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte bir kurumlar vergisinin oluşturulması fikri gündeme gelmişti. Almanya, ABD, İngiltere ve Fransa gibi gelişmiş ekonomilere sahip ülkelerde 19. yy ortalarında kurumlar vergisi uygulanmaya başladığı görülmektedir.⁹³

Türkiye’de 1950 yılına kadar kurumlar gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmemekteydi. 1907 yılında kabul edilen Temettü Vergisi gerçek kişi ve

⁹³ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998, s.133-134

tüzel kişi ayrımı yapmamakta ve o dönemde uygulanan kapitülasyonlar sebebiyle de yabancılar vergi mükellefi olarak kabul edilmemektedir.

Birinci Dünya Savaşı sonrası 1914 yılında yapılan değişikliklerle yeniden uygulanmaya başlayan Temettü Vergisi ile yabancı kişiler ile tüzel kişiler de vergiye tabi tutulmuşlardır. O dönemlerde iktisadi işletmelerin çoğunluğunun yabancı sermaye tarafından yönetildiği düşünüldüğünde, 1914 yılına kadar önemli ölçüde bir şirketlerin vergilendirilmediği anlaşılmaktadır.⁹⁴

1925 yılında Aşar Vergisi'nin kaldırması sonrasında Temettü Vergisi yerine 1926 yılında Kazanç Vergisi yürürlüğe girmiştir. Kazanç Vergisi'nde gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapılmadan kurumlar gerçek kişiler gibi vergilendirme kapsamına alınmıştır. Söz konusu kanun gerçek veya tüzel kişi olsun tüm ticari kazanç sahiplerine, serbest meslek erbablarına ve ücret geliri elde edenlere uygulanmaktaydı.

Kazanç Vergisi “patent, taahhüt, hakiki kazanç ve ücret” dört ayrı vergiden oluşmuş karma yapılı bir vergiydi. Kazanç Vergisini oluşturan vergiler sabit oranlı, artan oranlı, dolaylı, dolaysız, karine usulüne ve beyan usulüne dayalı karmaşık bir yapı arz etmekteydi. Bu durum uygulamada idareye çok ciddi sıkıntılar yüklemekle birlikte vergilendirmede adalet ilkesinin sağlanmasında sorunlara neden olmaktaydı. Diğer yandan mali verimliliği oldukça düşük kalan Kazanç Vergisi kamu giderlerini karşılaması bakımından yetersiz kalmaktaydı.⁹⁵ Bütün bu nedenlerden ötürü diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de kurum kazançlarının ayrı bir vergi ile vergilendirilmesi fikri önem kazanmaya başlamıştı.

25.04.1947 yılında Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısı TBMM Başkanlığına sunulmuştur. 5422 sayılı Kanun’la kurum kazançları 1950’den sonra vergiye tabi tutulmuştur. 5422 sayılı Kanun üzerinde günün mali ve ekonomik koşullarına göre pek çok değişiklik gerçekleştirilmiştir. 21.06.2006 yılında söz konusu Kanun kaldırılmış olup 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlüğe konulmuş ve günümüzde halen uygulanmaktadır.⁹⁶

⁹⁴ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.272.

⁹⁵ Fikret Bila, **“Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Mali ve Ekonomik Fonksiyonlarının Analizi (1950-1985)”**, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1986, s.78-85.

⁹⁶ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, Şubat, 2017, s. 253.

2.1.2.Kurumlar Vergisiyle İlgili Genel Görüşler

Kurum kazançlarının bireylerden bağımsız olarak ayrıca vergilendirilmesi maliye literatüründe tartışılan bir konu olarak göze çarpmaktadır. Bu konuda ortaya atılmış iki görüş bulunmaktadır. Bir görüş kurumlar vergisi yoluyla tüzel kişilerin kazançlarının vergilendirilmesinin ayırma ilkesine uygun olacağı görüşünü savunurken diğer bir görüş bu durumun çifte vergilendirme sorununu doğurabileceğini iddia etmektedir. Aşağıda bu konudaki görüşler ele alınmaktadır.

2.1.2.1. Entegrasyonist Görüş

Eşit ve adil bir vergi sistemi yaratılmak isteniyorsa yalnızca bireylerin sahip olduğu gelirlerden vergi alınması gerektiğini savunan entegrasyonist görüş kurumlar vergisinin problemlili yapısı üzerinde durur. Kurumlar vergisini eleştirenler, kurumlar vergisinin prensipte temelsiz, uygulamada eşitsiz ve ekonomik gelişmeyi tahrip edici olarak nitelendirmişlerdir.⁹⁷

Vergilerin toplanmasında hangi metod uygulanırsa uygulansın tüm vergilerin gerçek yüklenicisinin kişiler olduğu ve vergilendirmede adalet ilkesinin yalnızca kişiler bakımından gerçekleştirilebileceği ortaya konulmaktadır. Geniş kapsamlı bir gelir kavramı çerçevesi içinde gelirin bir bütün olarak vergilendirilmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır.⁹⁸

Kurumlar vergisi şirket karını düşürmenin yanı sıra çifte vergilendirme sorununa da neden olmaktadır. Kurum kazançları vergilendirildikten sonra ortaklara dağıtılan gelirin de vergilendirilmesi, bu sorunun temelini oluşturmaktadır. Bu görüşe göre aynı vergi konusuna aynı mahiyette bir vergi uygulanarak çifte vergilendirmeye neden olunmaktadır. Kurumların daha fazla vergi ödemeye maruz kaldığı iddiasıyla eşitlik ilkesine aykırı olduğu savunulmaktadır.

Çifte vergilendirme sorunu kurumların finansman politikalarını değiştirmektedir. Diğer bir anlamda kurum kararları üzerinde olumsuz etkiye neden olabilmektedir. Ayrıca artan vergi yüküyle birlikte tasarruflar azalmakta ve sermaye piyasalarının gelişmesini engelleyici nitelikte sonuçlara neden olmaktadır.

⁹⁷ Bila, s.7

⁹⁸ Turhan, s.135

Bu görüşe göre verginin entegrasyonun diğer bir anlamda verginin bütünleştirilmesi veya vergi uyumunun sağlanması gerekmektedir. Vergi entegrasyonu, dağıtılan kurum kazancı sonucu mükellefler bakımından ortaya çıkan vergi yükünün, diğer durumlarda sağlanan kazançlara uygulanan gelir vergisinin son dilimine isabet eden oran kadar olması halinde sağlanmaktadır.⁹⁹

Diğer yandan gelişmekte olan ülkeler sermaye ihtiyaçları içerisinde olduklarından vergi entegrasyonuna ihtiyacın bulunduğu savunulmaktadır. Çünkü çifte vergilendirme sorunuyla birlikte sermaye hareketlerinin olumsuz etkilendiği ve ülkeye sermaye girişinin azaldığı görüşü ortaya atılmaktadır. Kısacası çifte vergilendirme kurum mükelleflerinin finansman yöntemlerini ve kararlarını etkilemekle birlikte finansman stratejilerini farklılaştırmalarına sebep olabilmekte, vergi yükünün bazı işletmelerde ciddi şekilde düşük seviyede olmasına ve teşebbüs sahiplerinin bu tür işletmelere yönelik tercihlerini şekillendirmelerine yol açmaktadır.¹⁰⁰

2.1.2.2. Kurumlar Vergisini Savunan Görüş

Gelir vergisi ile kurumlar vergisinin vergileme nedenlerinin farkı olduğu görüşü ile çifte vergilendirme görüşü reddedilerek entegrasyonist görüş eleştirilmektedir.

Kurumlar vergisinin kurumsal işlemler neticesi kurum tüzel kişiliğinde toplanması sebebiyle elde edilen bir vergi geliri olduğu; bu kazancın kurum ortaklarına dağıtılması kişisel gelir niteliğine dönüştüğünden gelir vergisine tabi tutulduğu, bu sebeple de iki verginin konulma amacının farklı olduğu iddia edilerek çifte vergilendirme sorununun olmadığı savunulmaktadır. Kısacası aynı gelirin farklı aşamalarda ve farklı nedenle vergilendirilmesi sonucunda çifte vergilendirme durumunun oluşmadığı nedeniyle entegrasyonist görüş eleştirilmektedir.

Entegrasyonist görüşün kurumlar vergisine bakış açısını gerçekçi bulmayan karşı görüş, kurum kazançlarının gerçek kişilerin gelirinden bağımsız olarak ayrıca vergilendirilmesi gerektiği yönünde bir takım gerekçeler sunmaktadır. Bu gerekçeler;

⁹⁹ Ahmet Ozansoy, “Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu”, **Mali Çözüm**, Sayı:97, 2000, s.135

¹⁰⁰ Ozansoy, s.162.

- i. Kurumların kişilerden ayrı ve bağımsız bir varlığının söz konusu olmasının yanı sıra sermayesi oranında sınırlı sorumlu olması ve sermaye piyasasına hisse ve borç senedi çıkarması gibi hukuki ayrıcalıkları bulunmaktadır. Ekonomik ve sosyal hayatta etkin olan kurumların bireylerden bağımsız olarak ayrı bir vergi ile vergilendirmesi üzerinde durmaktadırlar. 19. yüzyılın sonlarından itibaren gelişen sanayileşme ivmesi ulusal sınırlarda ve küresel sistemde şirketlerin önemini gittikçe artırmaya başlamıştır. Kurumlar vergisi için sunulan en önemli gerekçe sermaye ortaklığı statüsünün sağladığı hukuki ayrıcalıklardır.

Sınırlı sorumluluk kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım ve faaliyetlerini daha güvenli sürdürmelerini sağlarken, borç senedi ve hisse senedi karşılığında nakit parasal değerler toplayabilme imkânı bulunması diğer mükelleflere karşı rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Bu durum kurumlar vergisinin gerekliliği hakkındaki tartışmalar göz önünde bulundurulan önemli bir husustur. Örneğin, ABD’de 1909 yılında kurumlar vergisi ABD Kongresi tarafından “bir iş yapma ayrıcalığı üzerine konan vergi” olarak tanımlanmış ve yine Amerikan Yüksek Mahkemesi de kurumlar vergisini “kanun yetkisi ile ticaret yapmak imtiyazı üzerinden alınan bir tür resim” şeklinde değerlendirmiştir.¹⁰¹ Bu nedenle piyasalarda rekabet eşitliğini sağlamak amacıyla kurumların şahıslardan farklı olarak vergilendirilmesi fikri savunulmakta olup kurumlar lehine olan ekonomik rekabet eşitsizliğinin bozulması gerektiği görüşü hâkimdir.

- ii. Devletlerin kurumlara yönelik maliyetleri düşürmeye yönelik yapmış olduğu düzenlemeler, ekonomik pazarın genişlemesi veya finansal transferlerin kolaylaştırılması gibi sağladığı faydanın karşılığı olarak kurumların da ayrıca vergiye tabi tutulması savunulmaktadır. Öte yandan çevre sorunları, sanayi kazaları, toplum sağlığı ve güvenliğini tehdit eden diğer unsurlar gibi sanayi ve ticari faaliyetlerin doğurduğu bir takım sosyal zararlar mevcuttur. Bir taraftan devletin sağladığı

¹⁰¹ Bila, s.9.

hizmetlerin bedeli, diğer taraftan da ortaya çıkan sosyal kayıpların tazmini için kurumlar vergisinin gerekliliği üzerinde durulur.¹⁰² Ancak bu görüş devletin sunmuş olduğu hizmetlerin sağladığı faydanın kesin olarak saptanamayacağı gibi, kurumların faaliyeti sonucu yaratmış olduğu toplumsal zararların da ölçülemeyeceği gerekçesiyle oldukça eleştirilmiştir. Nitekim kurumlar vergisine tabi mükelleflerin tümünün çevre sorunlarına neden olduğu veya toplum sağlığını tehdit edecek zararlar verdiğini söylemek doğru bir tespit olarak değerlendirilmemektedir. Diğer yandan kurumlar vergisi mükellefi olamayan diğer mükelleflerin de benzer sorunlara yer açabileceğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

- iii. İktisadi hayatta etkinliği artan kurumların ayrıca vergilendirilmesi, kamu bütçesi açısından önemli bir gelir kaynağı olarak görülmektedir. Gelir vergisini tamamlayıcı bir vergi olarak değerlendirmektedir.
- iv. Bir diğer gerekçe ayırma ilkesi çerçevesinde kurumların ayrı vergilendirilmesidir. Ayrırma ilkesi, gelirin elde edildiği kaynağın farklı ödeme güçlerini temsil ettiği düşüncesiyle hizmet karşılığında elde edilen emek gelirinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesidir.¹⁰³ Ağırlıklı olarak sermaye gelirinden oluşan kurum kazançlarının toplumdaki sosyal adaleti sağlayabilmek adına emek gelirinden farklı olarak vergilendirilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Ancak buradaki önemli bir husus, sermaye gelirinden ayrı bir vergi alınması değil emek gelirinden alınan verginin sermaye gelirinden alınan vergiden daha düşük olmasıdır. Nitekim kurumlar vergisi oranı, yüksek gelir dilimlerine uygulanan gelir vergisi oranından gene,de daha düşüktür. Ayrıca kurumların kazançlarından düşebilecekleri gider, indirim, istisna gibi matrah küçültücü olanaklarının gelir vergisi mükelleflerine göre daha fazla olması, sermaye şirketlerinin ekonomik amaçlarla desteklenmesi gibi

¹⁰² Kenan Bulutluoğlu, **Vergi Politikası**, Sermet Matbaası,1962,s.194-195.

¹⁰³ Fatih Saraçoğlu, “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulanması ve Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Gazi Üniversitesi İ.Ü. İktisat Fakültesi , 40. Seri, 2011, s.61.

önemli avantajlara sahip olması nedeniyle, ayırma ilkesi görüşü çerçevesinde kurumlar vergisinin savunulması eleştirilere maruz kalmaktadır.¹⁰⁴

- v. Kurumlar vergisinin şirket davranışlarını kontrol etmede bir araç olarak kullanılabileceği bir diğer gerekçedir. Şirketlerin monopolleşme eğilimleri, düzenleyici bir vergiyle kontrol edilebilir. Genel düzeyde uygulanan vergiler bu monopolleşme eğilimini engellemede etkili olmayabilir. Bu nedenle kurumların davranışlarını kontrol eden daha kapsamlı bir vergi uygulanması gerektiği üzerinde durulur. Ancak tekelleşmenin toplumsal sakıncalarına karşı genel bir kurumlar vergisinin uygulanması yönündeki söz konusu görüş de eleştirilmektedir. Genel vergi uygulandığında tekelleşme eğiliminde bulunmayan diğer kurumların bundan zarar göreceği hususunda eleştiriler mevcuttur.¹⁰⁵
- vi. Kurumsal kazançlarının ortaklara dağıtılmasının söz konusu olmadığı vakıf ve derneklerin iktisadi kuruluşlarının ortaklarının gerçek kişi bazında vergilendirilme imkânı bulunmamakta ve bu boşluğun doldurulması açısından kurumlar vergisinin önemli bir rol oynadığı iddia edilmektedir.¹⁰⁶
- vii. Kurumlar vergisinin savaş veya krizler gibi olağanüstü dönemlerde maliye politikası aracı olarak kullanılabileceği ileri sürülen bir diğer gerekçedir. Savaş ve kriz dönemlerinde meydana gelen aşırı karlar vergilendirilerek, ekonomik sıkıntılara bir çözüm yolu olarak sunulmaktadır. Örneğin ABD’de hem dünya savaşlarında hem de Kore savaşı sürecinde bu tarz uygulamalara rastlanılmaktadır.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Bila, s.12.

¹⁰⁵ Nihat Edizdoğan ve Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, 2003, s.206.

¹⁰⁶ Edizdoğan ve Özker, s.207.

¹⁰⁷ Richard A. Musgrave ve Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw Hills International Editions, Newyork, s.369-379.

2.1.3. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisinden Farkı

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi pek çok noktada ayrılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak ele alınırken; kurumlar vergisinde sermaye şirketleri ile kanunda belirtilen diğer yükümlülerin tüm kurum kazançları ticari kazanç olarak ele alınmıştır. Gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarının tamamı bir bütün olarak kurum kazancı olarak ele alınmaktadır. Bu çerçevede gelir vergisinde safi kazancın tespitinde gerçek ve götürü gider usulleri uygulama alanı bulurken kurumlar vergisinde yaygın olarak gerçek usul kullanılmaktadır.¹⁰⁸ Diğer yandan gelir vergisi gerçek kişilerden alınırken, kurumlar vergisindeki mükellef grubu, sermaye şirketleri ile kanunda belirtilen diğer mükelleflerden oluşmaktadır.

Kurumlar vergisi ağırlıklı olarak sermaye üzerinden alınan objektif yapıda ve düz oranlı bir vergidir. En az geçim indirimi, artan oranlılık, engellilik indirimi ve ayırma ilkesi gibi araçların kullanıldığı gelir vergisi subjektif yapıdadır.

Gelir vergisinde mükelleflerin iş hacimleri doğrultusunda birinci ve ikinci sınıf tüccar sınıflandırması var iken, kurumlar vergisinde kural olarak tüm mükellefler birinci sınıf tüccarlardır. Türk Ticaret Kanunu hükümlerine tabi sermaye şirketleri ile kurumlar vergisine tabi kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları birinci sınıf tüccar sayılır. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından uygun görülenler ikinci sınıf tüccarların tabi olduğu defterleri tutabilirler.¹⁰⁹

2.1.4. Kurumlar Vergisinin Gelir Vergisine Göre Avantajları

Kurumlar vergisinin gelir vergisine göre sağladığı faydaları üç başlık altında toplanabilir. Bunlar; yeniden değerlendirme imkânı farklılığı, vergi borçlarından sorumluluk sınırı ve bazı giderlerin ilaveten kabul edilmesidir.

“Gelir vergisi mükellefleri VUK’a göre yeniden değerlendirme sonucunda ayırdıkları değer artışlarını bilançolarının pasifinde özel bir hesapta tutarlar. Hesapta yer alan fonu başka bir hesaba aktaramazlar,

¹⁰⁸ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, , 8. Baskı, Bursa,2002, s.253.

¹⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellefin Ödevleri Rehberi (Kurum Kazancı)**,Yayın No:116, Ankara, 2010,s.8-9

aktarmaları ve sermayeye ilave etmeleri işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir ve vergiye tabi tutulur. Kurumlar vergisi mükellefleri pasifte özel fon hesabında gösterdikleri değer artışlarının tamamını sermayelerine ilave edebilirler. Bu suretle sermayeye eklenen değer artışları , ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir.”¹¹⁰

Sınırlı sorumlu olan sermaye şirketleri ortakları iktisadi hayatta daha kolay karar alma ve yatırımda bulunma şansına sahip olmaktadır. Şirketlerin itibarı, paydaşların kişisel itibarı ve toplam malvarlığıyla değil, şirkete konmuş sermaye ile temsil edilmektedir. Hukuki bakımdan şirket alacaklarının takip yetkisi şirketin malvarlığı ile (ortaklar bakımından koydukları sermaye ile) sınırlıdır.¹¹¹ Şüphesiz bu sınırlı sorumluluk durumu kurumlar vergisini gelir vergisi karşısında avantajlı hale getirmektedir.

Kurumlar vergisi, gelir vergisindeki hükümlerden farklı olarak bazı giderleri düşme imkanı tanımıştır. Örneğin: Gelir Vergisi Kanunu’nun 41’inci maddesinde, arasında işletme sahibinin ticari faaliyetiyle ilgili olsa bile kendisine, eşine ve çocuğuna yaptığı ödemeler kanunen kabul edilmeyen giderler olarak ele alınmıştır. Ancak kurumlar vergisi açısından bu durum gider olarak yazılmasına engel teşkil etmemektedir.¹¹²

2.2. TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİ

Yukarıda tarihsel gelişimi ve özellikleri itibarıyla ele alınan kurumlar vergisi aşağıda sırasıyla verginin konusu, mükellefleri, mükellefiyet türleri, muafiyet ve istisnaların Türkiye’de nasıl uygulandığı yönüyle ele alınıp incelenecektir.

2.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. Maddesi kurumlar vergisinin konusunu açıklamaktadır. Buna göre kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından meydana gelmektedir.

¹¹⁰ Şenyüz, s.254.

¹¹¹ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.277

¹¹² Tosuner ve Arıkan, s. 258.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. Maddesinde belirtilen ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardan oluşan gelir unsurları aynı zamanda kurum kazancının da konusunu oluşturmaktadır. Ancak kurumlar vergisinde kurum kazancı tespit edilirken gelir vergisinden farklı olarak kazanç ve iratlar bir bütün olarak değerlendirilmektedir.

Kazanç ve iratların tamamı kurum kazancı adı altında kurumlar vergisi hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Böylece kazanç hangi kaynaktan elde edilirse edilsin ticari kazanç olarak değerlendirilecek olup kurum kazancı adı altında vergilendirilmektedir.

2.2.2. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Kurumlar vergisinin mükellefleri Kanunun 2’nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefleridir.

2.2.2.1. Sermaye Şirketleri

Kurumlar vergisi mükelleflerinin büyük çoğunluğunu sermaye şirketleri oluşturmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa göre “*anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketleridir*”. Söz konusu şirket ortaklarının sermaye payları oranında sınırlı sorumlulukları bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu’nda kollektif ve adi komandit şirketler ticaret şirketleri olarak belirtilmesine karşın, sermaye şirketi niteliğinde olmadıkları için kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamışlardır.¹¹³ Kollektif şirketin tüzel kişiliği vergi mükellefi olmamakla birlikte elde edilen kazanç ortakların şahsi kazancı olarak ele alınmaktadır. Adi Komandit şirkette ise iki tür ortak söz konusudur. Şirketin mevcut borçlarından sınırsız sorumlu olan komandite ortağın payına düşen kısım şahsi

¹¹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu Kurumlar Vergisi Kanunu**, Acar Basım, İstanbul, 2017, S.3.

kazanç olarak vergilendirilirken, komanditer ortağa düşen kısım menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.¹¹⁴

Borçlarından ötürü ortakların sınırlı sorumluluğu olduğu ve sermayesi belirli paylara bölünmüş olan anonim şirketler bir veya daha fazla hisse sahibinden oluşmaktadır. Hisse sahipleri sadece taahhüt ettikleri sermaye kadar sorumludurlar. En az sermaye tutarı ellibin Türk Lirası iken kayıtlı sermaye sistemini benimseyen halka açık olmayan anonim şirketlerde başlangıç sermayesi yüzbin Türk Lirasından daha düşük olamaz. Şirkette paylar hisse senedi ile temsil edilir. Ortakların şirket karından aldıkları paylara “kar payı” veya “temettü” denir. Söz konusu paylar Gelir Vergisi Kanunu’nun 75’nci maddesine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.

Türk Ticaret Kanunu’na göre “*limited şirket, bir veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olan şirketlerdir.*” Ortaklar, şirket borçlarından mesul bulunmayıp yalnızca üstlendikleri sermaye paylarının ödenmesi hususunda yükümlüdürler. Ancak kamu alacağı bakımından 6183 Sayılı Kanunun 35. maddesine göre “*limited şirket ortakları sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar ve takibe tabi tutulurlar*”. Kanuni temsilcilerine yönelik takip 6183 sayılı Kanunun mükerrer 35’inci maddesine göre amme alacağının tamamına yönelik başlatılır. Takip işlemlerinden dolayı kanuni temsilciler müşterek ve müteselsil sorumluluğa sahiptirler.

Sermayesi paylara bölünmüş (eshamlı) komandit şirketin özelliği, sermayesinin paylara bölünmesi ve ortaklarından bir veya birkaçının şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerlerinin ise bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olmasıdır. Adi Komandit şirkette olduğu gibi sermayesi paylara bölünmüş komandit şirkette de ortaklar “komandite” ve “komanditer” olarak sınıflandırılmaktadır. Şirketin vergiye tabi kurum kazancını, komanditer ortağın hissesine düşen kısım oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi, komanditer ortağa düşen kar payı üzerinden alınır. Komandite ortağın payına isabet eden kazanç şahsi ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilir ve Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca vergilendirilir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8’nci maddesinde “*sermayesi*

¹¹⁴ Tosuner ve Arıkan, s. 45

paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payının vergiye ilişkin matrahın tespitinde gider olarak indirilebileceği” belirtilmiştir.

Tüzel kişiliği bulunan sermaye şirketleri kurumlar vergisi mükellefli olmakla birlikte Kanunun 2. Maddesine göre *“tüzel kişiliği bulunmayan Sermaye Piyasası Kurulu’nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da mükellef sayılmaktadır.”* Sermaye Piyasa Kurulu’nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar; yatırım fonu, emeklilik yatırım fonları, konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarıdır. Fonların tüzel kişiliği bulunmamakla birlikte mal varlıkları kurucularının mal varlığından ayrı olarak kabul edilmektedir.

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 52’nci maddesine göre *“tasarruf sahiplerinden fon katılma payı karşılığında toplanan para ya da diğer varlıklarla, tasarruf sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre Kurulca belirlenen varlık ve haklardan oluşan portföy veya portföyleri işletmek amacıyla portföy yönetim şirketleri tarafından fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığına yatırım fonu denir. Her bir yatırımcı fonun sahip olduğu portföyün bir kısmını temsil eden katılma belgesini alarak fona ortak olurlar.”* Kişiler, bireysel olarak aldığı kararlarda yüksek risklerle karşı karşıya kalabilir. Ancak yatırım fonları aracılığıyla birçok kişiden para toplanması sonucu yüksek miktarda portföyler oluşturabilir. Böylece riskin dağılması sağlanmış olur. Diğer yandan inançlı mülkiyet esasına göre fona fon kurucusu sahiptir ve fona ilişkin bütün tasarruf yetkisi kurucuda bulunmaktadır. Fonlar tahvil ve madenler fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu, kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu, fon sepeti, garantili fon ve koruma amaçlı fon olarak farklı türlerde kurulabilmektedir. Fonlar; Sermaye Piyasası Kurulu’nun onaylıyla bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları aracılığıyla oluşturulmaktadır.

Emeklilik yatırım fonları, emeklilik şirketlerince kurulmaktadır. Temel amacı emeklilik sözleşmesi kapsamında alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında takip edilen katkıların, riskin paylaşılması ve inançlı mülkiyet esaslarınca işletilmesidir. 1 Seri No.’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde *“ihraç edilen ipotek dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipotek*

dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığı ‘Konut Finansmanı Fonu’ olarak tanımlanırken, ‘Varlık Finansmanı Fonu’ ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığı olarak tanımlanır.”

6741 sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 28.06.2016 tarihinden itibaren Türkiye’nin sahip olduğu önemli varlık ve kaynakların değerlendirilmesi, geliştirilmesi ve yatırımların artırılması hedefiyle Türkiye Varlık Fonu kurulmuştur. Devredilen tüm kamu varlıkları ve fonlar Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi ile bağlı şirket veya iştirakleri ile fon bünyesinde değerlendirilmektedir. Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketi, Cumhurbaşkanlığına bağlı özel hukuka tabi bir anonim şirkettir.¹¹⁵ Fakat 6741 Sayılı Kanun’un 8’inci maddesine göre “Bu Kanuna göre kurulan Şirket ve Türkiye Varlık Fonu ile Şirket tarafından kurulacak şirketler ve alt fonlar gelir ve kurumlar vergisinden muaftır”.

Türkiye’de gerçek veya tüzel kişilerle birlikte şirket kuran yabancı kuruluşlar da kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Türkiye’de şube işletmesi kuracak olan yabancı bankaların, kendi ülkesinde anonim şirket veya buna benzer bir nitelikte şirkete haiz olması gereklidir. Yabancı banka şubeleri, kurumlar vergisi mükellefiyet türü bakımından dar mükellef kurum olarak değerlendirilmektedir.¹¹⁶

¹¹⁵ <http://turkiyevarikfonu.com.tr/TR/icerik/51/hakkimizda> (01.04.2019)

¹¹⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.6.

Tablo 3: Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi

ŞİRKET TÜRÜ	TÜZEL KİŞİLİK	SORUMLULUK	KURUMLAR VERGİSİ
Limited Şirket	Var	Sınırlı	Şirket tüzel kişiliği kurumlar vergisine tabidir. Elde edilen kazançlar, şirket tarafından beyan edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.
Anonim Şirket	Var	Sınırlı	Şirket tüzel kişiliği kurumlar vergisine tabidir. Elde edilen kazançlar, şirket tarafından beyan edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.
Paylı Komandit Şirket	Var	<i>Komandite:</i> Sınırsız <i>Komanditer:</i> Sınırlı	Şirket tüzel kişiliği kurumlar vergisine tabidir. İki tür ortaklık bulunur. Kurumlar vergisine tabi kazanç komanditer ortakların ortaklık payına isabet eden kazançtır. Komandite ortakların paylarına isabet eden kazanç kurumlar vergisine tabi tutulmaz, (faaliyet türüne bakılmaksızın) bu ortakların şahsi ticari kazanı olarak vergilendirilir.

Kaynak: Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, Şubat, 2017,s.45.

2.2.2.2. Kooperatifler

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinde “*Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler vergi mükellefi*” olarak sayılmıştır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanununun 1. maddesinde kooperatif şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Tüzel kişiliğe haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından

kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.”

Kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi sayılmakla birlikte tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalanlar gerekli şartları taşımaları durumunda vergiden muaf tutulmaktadır. 1/1/2018 tarihinden önce kooperatifler ortak dışı işlemler neticesinde muafiyetlerini yitirerek Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilmekteydiler.

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesine kooperatiflerin muafiyetlerine ilişkin yeni bir hüküm eklenmiştir. Yeni düzenlemeye göre kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinin bulunması durumunda kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme kurulacak olup, bahse konu işletme nezdinde vergilendirme söz konusu olacaktır. Bu sayede kooperatifler ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetlerini kaybetmeyeceklerdir. Kısacası kooperatifler ortak dışı işlem yapmışlarsa kooperatif tüzel kişiliği değil; kooperatif tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olurken muafiye te ilişkin şartlara haiz olan kooperatiflerin ortak içi işlemlerden dolayı elde edilen kazançları vergiye tabi olmayacaktır. Yapılan değişiklik ile kooperatiflerin faaliyetinde kullandıkları ve ekonomik ömrünün sonuna gelmiş olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin satışının ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemleri sebebiyle oluşan iktisadi işletmenin kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin, kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunacağı belirtilmiştir.¹¹⁷213 sayılı Vergi Usul Kanunun 8. maddesine göre “*mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir.*” Bahse konu maddedeki düzenleme çerçevesinde kooperatife bağlı iktisadi işletme adına değil de kooperatif adına kurumlar vergisi tarh olunması nedeniyle asıl mükellef yine kooperatif olmaktadır.

¹¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, 14 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 23.12.2017 Tarih ve 30279 Sayılı Resmi Gazete

Kooperatife bağı iktisadi işletme açısından kısmi bir vergi mükellefiyetinin bulunduğu söylenebilir.¹¹⁸

7061 sayılı Kanun ile kurumlar vergisi mevzuatında yapılan düzenlemeler, vergi kanunları ile sınırlı olup Türk Ticaret Kanunu'nda herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Bu nedenle Türk Ticaret Kanununda ve Ticaret Sicil Yönetmeliğinde “kooperatiflere ait iktisadi işletmeler” ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum da uygulamada bir takım sıkıntılara neden olmaktadır.¹¹⁹

2.2.2.3. İktisadi Kamu Kuruluşları

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına bağı iktisadi işletmeler olarak tanımlanmaktadır. İktisadi kamu kuruluşları, idare hukukuna ait bir kavram olmayıp Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kullanılmış bir kavramdır. İktisadi kamu kuruluşları deyimi, kamu iktisadi kuruluşlarını ve iktisadi devlet teşekküllerini kapsamaktadır.¹²⁰

Kurumsal ve özel teşebbüsün beraber çalıştığı veya çalışmakta serbest olduğu bir iktisadi faaliyet alanında, iki teşebbüs şeklinin de aynı vergilere tabi olması, karma ekonominin temel işleme kurallarından biridir.¹²¹ İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin temel sebebi kamu idarelerine yönelik vergi avantajlarının tanınması durumunda serbest piyasa koşullarında rekabet olgusunun olumsuz yönde etkileneceği ve özel sektörün piyasada gelişiminin engellenerek mal ve hizmet niteliğinin azalacağı düşüncesidir. Piyasa işleyiş yapısının bozulmasının önüne geçmek amacıyla kamu idareleri de vergilendirilmektedir.¹²²

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağı bulunan iktisadi kuruluşlar, vergi mükellefi olarak değerlendirilir. “Ait olma” sermaye yönünden ,”bağı olma” ise idari yönden bağılılığı belirtmektedir. Bu kuruluşların iktisadi kamu kuruluşu olarak

¹¹⁸ Eyyup İnce, “Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemler ve Yeni Kurumlar Vergisi Mükellefi: Kooperatiflere Bağı İktisadi İşletmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:353, Şubat 2018, S.64.

¹¹⁹ Mustafa Dündar, “ Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve İktisadi İşletme Uygulaması”, http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/Duyuru/kooperatif_iktisadi%20isletme_gorus_08012018.pdf (23.02.2018),

¹²⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.8.

¹²¹ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.279.

¹²² Altar Ömer Arpacı, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, **Mali Çözüm**, Sayı:97, 2010,s171.

vergilendirilmesi için sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet göstermesi gerekir. Kuruluşların faaliyetinin ticari, sınai veya zirai nitelikte olması gerekliliğinin yanı sıra devamlılık arz etmesi de zorunludur.

Yabancı devletlere, yabancı kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ve sermaye şirketi veya kooperatif statüsü taşımayan ticarî, sınai ve zirai müesseseler de iktisadî kamu kuruluşu olarak değerlendirilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre İktisadî kamu kuruluşları

- “Kazanç amacı gütmemeleri”,
 - “ Faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması”,
 - “Tüzel kişiliklerinin olmaması”,
 - “Bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez.”
- “Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.”

2.2.2.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek, tesis ve vakıflarda iktisadi faaliyet, yani piyasada satmak için üretim, ya yoktur ya da arızı ve talidir. İktisadi gayenin olmayışı, bu kuruluşları ticari sermaye şirketlerinin faaliyet sahası dışında bırakır. Sermaye şirketlerine rakip bir faaliyet olmadığı için de kurumlar vergisine tabi değildir.¹²³Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'nda dernek ve vakıfların tüzel kişiliği kurumlar vergisi mükellefi olarak yer almamasına karşın, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmektedir. Örneğin Kızılay Derneği, dernek yapısında bir örgütlenme olduğundan tek başına kurumlar vergisi mükellefi söz konusu olmayacaktır. Ancak Kızılay Derneğine bağlı devamlı surette iktisadi faaliyet gösteren Kızılay Maden Suyu İşletmeciliği, iktisadi işletme yapısında örgütlenmesi dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilecektir.¹²⁴ Kanuna göre sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılmaktadır.

¹²³ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.286.

¹²⁴ Volkan Alptekin, **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Mart 2013, s.159.

Dernek veya vakıflara ait veya bağılı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleri olarak tanımlanmaktadır. Dernek veya vakıfa ait olma sermaye bakımından değerlendirilirken, bağılı olma ise idari bakımdan bağılılığı ifade etmektedir.

1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre *“devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde ticari nitelikte işlemlerin birden fazla yapılmasını içermekte olup faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacın ticari olması durumunda da devamlılık unsurundan söz edilebilmektedir. Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, iş yeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsurları kapsamaktadır.”*

Dernek veya vakıflar tarafından düzenlenen konser, tiyatro veya kermes gibi sosyal amaçlı faaliyetlerden gelir elde edilmesi durumunda ticari mahiyet içermesi nedeniyle iktisadi işletmelerine kurumlar vergisi mükellefiyet kaydının açılması gerekliliği oluşacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin

- *“Kazanç amacı gütmemeleri”,*
- *“Faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması”,*
- *“Tüzel kişiliklerinin olmaması”,*
- *“Bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması, mükellefiyetlerini etkilemez.”*

“Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.”

Dernek veya vâkıfa ait işletmede bir bedel karşılığında mal ve hizmet satılması durumunda kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Eğitim ve sağlık gibi alanlarda bedel almadan sunulan faaliyetler söz konusu ise verginin konusuna girmemekle birlikte bu hizmetlerin yapılmasında oluşan masrafların tahsil edilmesi veya düşükte olsa hibe kapsamında ödeme alınması durumunda dernek veya vâkıfa ait işletme Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre mükellef olacaktır.

Derneklerin kamuya yararlı derneklerden olması ya da vakıfların vergi muafiyetine sahip bulunması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesini önlememektedir.

2.2.2.5 İş Ortaklıkları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre *“kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır.”*

1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olarak nitelendirilmesi için gereken özellikler sıralanmıştır.

- *“Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması”,*
- *“Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması”,*
- *“İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması”,*
- *“Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi”,*
- *“İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması”,*
- *“Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları”,*
- *“İşin bitiminde kazancın paylaşılması”,*
- *“Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi”.*

İş ortaklığını, adi ortaklıktan ayıran temel noktalar vardır. Adi ortaklığa mensup ortaklar hisseleri oranında kendi paylarına düşen gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmekte mükelleftirler. Yıllık gelir vergisi beyannamesi

ortaklık adına verilmemekte olup her ortak kendi adına yıllık gelir vergisi beyanı vermektedir. Ayrıca hesap dönemi içerisinde adi ortaklık zarar etmiş ise ortaklar ilgili hesap dönemi yıllık gelir vergisi beyannamesinde kendi şahsi diğer gelirlerinden söz konusu zararı indirim konusu yapabilmektedir.

İş ortaklıklarında ise faaliyetinden doğan kazançlar ortaklık adına kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilip vergilendirilmekte ve vergilendirme sonunda kalan kazançlar ortakların hisseleri nispetinde ortaklara dağıtılmaktadır. İş ortaklığının zarar etmiş olması durumunda söz konusu zarar ortaklarca indirim konusu yapılamamaktadır.

4369 sayılı Kanunla getirilen düzenleme ile iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olması ihtiyari hale getirilmiştir.¹²⁵ İş ortaklığı, talep edilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefi olacaktır. Aksi halde adi ortaklık veya konsorsiyum olarak vergiye tabi tutulacaktır.

2.2.3. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Türleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde sayılan mükellefler “*tam mükellefiyet*” ve “*dar mükellefiyet*” esaslarına göre vergilendirilmektedirler. Tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet esasının belirlenmesindeki temel husus ödevli kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığıdır.

Kurumun kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterdiği merkez “*kanuni merkez*” olarak kabul edilirken; işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez “*iş merkezi*” olarak tanımlanmaktadır.

2.2.3.1. Tam Mükellefiyet

Kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de olan kurumlar, tam mükellef esaslarınca vergiye tabi olurlar. Ödevli kurumun tam mükellef olarak değerlendirilmesi için kanuni veya iş merkezlerinden en az bir tanesinin Türkiye’de

¹²⁵ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül,2002, s.225.

olması gerekmektedir. Böylece Türkiye’de ve yurtdışında elde edilen kazançların tamamı verginin konusuna girmektedir.

İş merkezi ayrımı sayesinde kanuni merkezi başka bir ülkede bulunsa dahi faaliyeti Türkiye’de gerçekleşen kurumların tam mükellef olması hedeflenmiştir. Böylece Türkiye’de bilfiil faaliyet gösteren kurumların, kanuni merkezi daha düşük düzeyde vergi oranı uygulayan yabancı ülkelerde gösterilmesi suretiyle vergiden kaçınma planının önüne geçilmektedir.¹²⁶

2.2.3.2. Dar Mükellefiyet

Kanuni ve iş merkezlerinden hiçbirinin Türkiye’de bulunmaması durumunda kurum, dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilip yalnızca Türkiye’deki kazançları dolayısıyla vergilendirilmektedirler.

Türkiye’de iş yeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumların sahip olduğu ticari kazançlar dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinde bulunduğu gibi kurumlar vergisinde de dar mükelleflere ilişkin *ihracat muaflığı* kabul edilmiştir. Kurumların ihraç etmek amacıyla Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmadan yabancı memleketlere göndermesinden doğan kazançlar vergilendirilmemektedir.¹²⁷ Ancak gelir vergisinden farklı olarak dar mükellef kurumlar, Türkiye’de satmadan yabancı ülkelere göndermek gayesiyle Türkiye’de imal ettikleri mallar için ihracat muaflığı hükümlerinden yararlanamamaktadır.

Türkiye’de gerçekleşen serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından sağlanan iratlar ve Türkiye’deki zirai işletmeden sağlanan kazançlar dar mükellef kurum kazançlarını oluşturan diğer gelir unsurlarıdır.

2.2.4. Kurumlar Vergisinde Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanunu kurum mükelleflerine yönelik muafiyet ve istisnalara yönelik hükümler içermektedir. Sosyal, ekonomik ve kültürel alanlarda

¹²⁶ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınları, Ankara, Şubat,2013, s.105.

¹²⁷ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s.292.

toplumsal gelişmenin sağlanması adına kamu idarelerine birtakım muafiyetlerin tanındığı söylenebilir. Diğer taraftan kurum mükelleflerine tanınan istisnaların vergisel anlamda yükümlülere önemli avantajlar sağladığı ifade edilebilir. Ekonomik, sosyal ve çevresel nedenlerle devletin bazı kişi, grup ya da sektörlerle veya birtakım faaliyetlere sağladığı vergi muafiyet ve istisnalarına “vergi harcaması” denilmektedir. 2017-2021 dönemlerine ilişkin vergi harcama tahminleri tablo 4’de yer almaktadır.

Tablo 4: 2017 -2021 Dönemi Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL)

KANUN ADI/YILLAR	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi	49.284	57.954	68.267	78.619	87.800
Kurumlar Vergisi	19.567	23.560	28.031	32.435	36.159
Katma Değer Vergisi	34.806	41.909	49.797	57.469	64.084
Özel Tüketim Vergisi	17.619	21.215	24.903	27.970	31.190
Diğer Kanunlar	5.373	6.470	7.698	8.907	9.932
GENEL TOPLAM	126.650	151.108	178.696	205.401	229.165

Kaynak: <https://www.hmb.gov.tr/>

2017 yılında toplam 126.650 milyon tutarında vergi harcaması yapılmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018-2021 dönemlerine ilişkin miktarları makroekonomik hedeflere göre belirlemiştir. Kurumlar vergisine ilişkin vergi harcamaları tahminleri incelendiğinde vergi muafiyet ve istisnaların önemli ölçüde yer tuttuğu görülmektedir.¹²⁸

¹²⁸ Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Vergi Harcamaları Raporu, s.282.

Tablo 5: 2017 -2021 Dönemi Vergi Harcaması Tahminlerinin Vergi Gelirine Oranı (%)

KANUN ADI/YILLAR	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi	9,2	9,2	9,0	8,9	8,8
Kurumlar Vergisi	3,6	3,7	3,7	3,7	3,6
Katma Değer Vergisi	6,5	6,6	6,6	6,5	6,4
Özel Tüketim Vergisi	3,3	3,4	3,3	3,2	3,1
Diğer Kanunlar	1,0	1,0	1,0	1,0	1,0
GENEL TOPLAM	23,6	24,0	23,6	23,2	22,9

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Vergi Harcamaları Raporu, <https://www.hmb.gov.tr/>

Tablo 5 incelendiğinde kurumlar vergisi harcamalarının toplam vergi gelirleri tahsilatına oranının üçüncü en yüksek oran olduğu gözlenmektedir.

2.2.4.1. Kurumlar Vergisinde Muafiyet

Muafiyet, kurumlar vergisinde tüzel kişiliğin vergilendirilmemesi yani vergi dışı bırakılması anlamına gelmektedir. Böylece mükellef olması gereken birtakım kişilerin vergi ile bağı ortadan kaldırılır.¹²⁹Vergi muafiyetinde, vergilendirme dışına itilmede olayın dışında tutulan “kişi” olmaktadır. Öyle ki; yasa o kişiyi vergiden affetmekte, vergilendirilmesi gerekirken diğer bir deyimle verginin mükellefi olması gerekirken, ona mükellefiyet yüklememektedir.¹³⁰

Genel olarak kamu idarelerine bağlı olmalarına rağmen, piyasa için üretimde bulunmayan veya devletin tekel halindeki işlerini gören kurumlarla, bazı sağlık ve sosyal hizmetleri ifa eden veya ilim, fen ve güzel sanatların yayılması ve gelişmesi amacı ile faaliyette bulunan kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.¹³¹Bu muafliklarda iki ölçü göz önünde tutulmuştur.¹³²

1. Devletin veya başka bir kamu tüzel kişinin yaptığı faaliyet esasen o kurumun tekeli altında ise kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

¹²⁹ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003, s.137.

¹³⁰ Nevzat Erdağ, **Türk Vergi Sistemi: Vergi Avantajları – Vergi Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul Haziran,2002, s.473.

¹³¹ Tosuner ve Arıkan, s.273.

¹³² Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s. 281.

2. Faaliyet piyasa için yapılmakla beraber, kamu yararı niteliği başka bir deyişle topluma sağlanan bölünmez faydaları büyük bir ağırlık taşıyorsa o faaliyetin getirdiği gelir kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. Maddesinde vergiden muaf olan kurumlar belirtilmiştir. Bunlar:

- a) “Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar”,
- b) “Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar”,
- c) “Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar”,
- ç) “Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar”,
- d) “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralananmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler”,
- e) “Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları”,
- f) “Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları”,
- g) “Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar”,

- h) “Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler”,
- ı) “İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen”;
- 1) “Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri”,
- 2) “Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri”,
- 3) “Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar”.
- i) “Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri”,
- j) “Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler”,
- k) “Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri”.
- m) “Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar”,
- n) “Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler”.

o) “28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri”

2.2.4.2. Kurumlar Vergisinde İstisna

Türk Vergi Sisteminde yer alan kurumlar vergisi istisnaları müessesesi, belli durumlarda kazançların bir kısmının veya tamamının vergi dışında tutulması amacıyla getirilmiş, nesnel karakterli bir indirimdir.¹³³ İstisna, niteliği itibarıyla verginin konusuna giren fakat yasayla vergilendirme dışında bırakılan vergiyi doğuran olaydır. Bu bakımdan istisnalar bir çeşit negatif vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilir.¹³⁴ Başka bir tanıma göre vergi muhatabı normalde olayın kendisi olacak iken, diğer bir deyimle kişi hiç nazarı itibara alınmaksızın bizzat olay vergilendirme dışına itilmekte, vergilendirme dışında tutulmaktadır.¹³⁵

Ekonomik, sosyal veya politik nedenlerden ötürü verginin konusunu oluşturan mal, hizmet ya da işlemlerden bazılarının vergi dışı bırakılması anlamına gelen istisnalar, verginin konusunu bir anlamda sınırlamaktadır.¹³⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesine göre istisna kapsamına giren konular belirtilmiştir.

2.4.2.1. Yurtiçi İştirak Kazancı İstisnası

İştirak kazançları istisnası Kanun’un 5’inci maddesinin 1. Fıkrasının a bendinde düzenlenmiştir. *“Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisnadır.”* Kurumun söz konusu

¹³³ Özcan Konak, “İştirak Hisseleri Satışında İstisna Uygulamaları”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos, 2008, s.1.

¹³⁴ Erdoğan Arslan, “Kurum Kazanç İstisnalarında Zararların Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 410, Ekim, 2015, s.8.

¹³⁵ Erdağ, s.473.

¹³⁶ Tuncer, Mart 2003, s.136.

istisnadan yararlanabilmesi için iştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Kar payını elde eden kurumun kanuni ya da iş merkezinin Türkiye’de bulunmasının bir önemi yoktur. Diğer bir deyişle kurumun istisnadan yararlanabilmesi için mükellefiyet türü önemli değildir.

İlgili maddenin temel amacı kazancın mükerrer vergilendirilmesini engellemektir. İştirak edilen kurum sahip olduğu kazancı dağıtmadan evvel üzerinden kurumlar vergisi tahakkuk edecektir. Başka bir ifadeyle yavru kurumdan ana kuruma verilen kazanca aslında yavru kurumda kurumlar vergisi uygulanmıştır. Bahse konu kazancın yeniden ana kurumun vergi matrahına dâhil edilerek vergilendirilmesinin mükerrer vergilendirmeye neden olacağı açıktır.¹³⁷

2.4.2.2. Yurtdışı İştirak Kazancı İstisnası

Yurt dışı iştirak kazançları istisnası Kanun’un 5’inci maddesinin 1. Fıkrasının b bendinde düzenlenmiştir. “Kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları istisnadır.” Bunun şartları;

- “İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10’una sahip olması”,
- “Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması”
- “Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan

¹³⁷ Mehmet ÖZKARA, **Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004, s.113.

kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması”,

- “İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi”,

Yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik faaliyetlerinin gerçekleşmesi için ilgili ülke kanunlarınca başka bir şirket kurulması mecburi ise, özel amaçlar doğrultusunda faaliyetinin sürdürüldüğünün ana sözleşmelerinde yazması ve fiilen bu amaçtan başkaca faaliyetin yapılmaması koşuluyla, bahse konu şirketlere iştirak edilmesi sonucu sağlanan kazançlar için yukarıda bahsedilen koşullar zorunlu değildir.

2.4.2.3. Yurtdışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası

Anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisseleri satış kazançları da gerekli şartları taşıması koşuluyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. “Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları istisna kapsamında değerlendirilip vergi dışı bırakılır.”

1 Seri No.'lu KVK Genel Tebliği'ne göre “nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında (100) veya bankada (102) bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler (101), altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu (112), Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya Borsa İstanbul(BİST)'da işlem gören hisse senetleri (110), tahvil ve bonoların (111) anlaşılması” gerekmektedir.

2.4.2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Emisyon primi, anonim şirketlerin kuruluşlarında ve sermayelerini artırdıkları dönemde çıkarmış oldukları payların değerinin, bu payların ana sözleşmelerinde

yazılı itibari değerini alması halinde, ihraç edilen pay değerleri toplamı ile payların itibari değerlerinin toplamı arasındaki müspet farktır.¹³⁸

Emisyon primi kazancı Kanun'un 5'inci maddesin 1'inci fıkrasının ç bendinde kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Buna göre "anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı istisna kapsamında değerlendirilmektedir."

2.4.2.5 Yatırım ve Finansman Fonları ve Ortaklıkları Kazanç İstisnası

Yatırım fonları, sermaye piyasasının en önemli kurumsal yatırımcılarından biri olup, küçük tasarruf sahiplerinden toplanan fonları önceden belirlenmiş amaçlarına uygun olarak riski dağıtma ilkesi ve inancılı mülkiyet esaslarına uyarak, sermaye piyasası araçları, altın ve başka kıymetli madenlere yatıran, çeşitlendirmeye giden ve bu şekilde işletilen, yatırımcıların fona katılma ve ayrılmasının serbest olduğu aracı finansman kuruluşlarıdır.¹³⁹

Kanun'un 5'inci maddesinin 1. Fıkrasının d bendine göre Türkiye'de kurulu;

- "Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları",
- "Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları",
- "Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları",
- "Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları",
- "Emeklilik yatırım fonlarının kazançları",
- "Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları".

kurumlar vergisinden istisnadır.

¹³⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.

¹³⁹ Özkara, 116.

Söz konusu kuruluşların geliştirilmesi amacıyla eklenen bu hüküm fon ve yatırım ortaklıkların kazançlarından tevkifat usullüyle vergi alınmasında sorun oluşturmamaktadır.

2.4.2.6. İştirak Hissesi ve Taşınmaz Satışı Kazanç İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununa göre “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.” İstisnanın kapsamına giren iktisadi kıymetler ise taşınmazlar ile rüçhan hakları, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleridir.

İstisnanın uygulanmasına ilişkin şartlardan biri söz konusu varlıkları minimum iki tam yıl (730 gün) süre ile aktifte bulundurma şartıdır. Diğer taraftan iki yıl içinde tahsil edilmesine ilişkin düzenlemeler, kurumların nakit girişinin hızlandırılması amacıyla yapılmıştır.¹⁴⁰

İstisna, satışın yapıldığı dönemden itibaren uygulanır. Satış kazancının istisnadan yararlanan miktarı, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında takip edilir. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, ziyaa uğramış sayılır. İstisna kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmına uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınması zorunlu değildir. Yalnızca istisnadan yararlanan kısmının alınması kâfidir. İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Ayrıca aynı müddet içinde işletmenin tasfiyesi halinde de bu hüküm uygulanır.

¹⁴⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.58.

Devir ve tam bölünme hallerinde söz konusu fon hesabının devralan kurumların bilançolarına aynen nakledilmesi gerekeceğinden, bu işlem işletmeden çekiş olarak kabul edilmeyecektir.¹⁴¹ Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu suretle ellerinde bulundurdıkları değerlerin elden çıkartılması neticesinde oluşan kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

2.4.2.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna

Kanun'un 5'inci maddesinin 1. fıkrasının f bendinde bankalara veya TMSF'ye borçlu durumunda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisnaya yer verilmiştir. Buna göre “bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumunda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerden taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı istisnadır”

7061 sayılı Kanun değişikliğiyle 01.01.2018 tarihi itibarıyla finansal kiralama ya da finansman şirketleri de istisna hükümlerine eklenmiştir. Kefiller veya ipotek verenlerin istisnadan yararlanabilmeleri için kurumlar vergisi mükellefi olmaları gerekir.

1 Seri No.'lu KVK Genel Tebliği'ne göre kurumlar hem bu istisnadan hem de Kanun'un 5'inci maddesinin 1. Fıkrasının e bendindeki istisnadan aynı anda yararlanamazlar. Kurumlar söz konusu istisnalardan birini tercih etmek durumdadırlar.

¹⁴¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.57.

2.4.2.8. Yurtdışı Şube Kazancı İstisnası

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları vergiden istisnadır. Bunlar:

- “Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması”,
- “Kazançların, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması”,
- “Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması”

2.4.2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası

Kanun'un 5'inci maddesinin 1. fıkrasının h bendinde “yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların istisna kapsamında olduğu” hükmedilmiştir. Kazançların Türkiye'ye getirilmesi hususunda mecburiyet yoktur. Kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılması istisna hükümlerinden faydalanabilmek için kâfidir.

2.4.2.10. Eğitim Tesisleri İle Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen kazançlara İlişkin İstisna

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin

işletilmesinden, ilgili Bakanlığın oluru alınmak suretiyle Hazine ve Maliye Bakanlığının ortaya koyacağı normlar çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar Kanun'un 5'inci maddesinin 1. fıkrasının 1 bendine göre istisna kapsamındadır.

6745 sayılı kanunun 64 üncü maddesiyle özel kreş ve gündüz bakım evleri de istisna kapsamına alınmıştır. Ancak 1/1/2017 tarihinden sonra faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakım evleri istisnadan yararlanmaktadır.1 Seri No.'lu KVK Genel Tebliği hükümlerince "istisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden, kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Bu nedenle, eğitim tesisleri, kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin işletilmesi veya kiraya verilmesi nedeniyle sağlanan kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir."

2.4.2.11. Risturn İstisnası

Risturn terimi genel anlamda geri verme manasında kullanılmaktadır. Vergi mevzuatında kullanılan risturn ise kooperatiflerin ortaklarıyla yürüttüğü faaliyetlerden elde ettikleri kazançların, kooperatifle yaptıkları işlem hacmi oranında ortaklara geri verilmesi ya da iade edilmesidir.¹⁴²

Kanun'un 5'inci maddesinin 1. fıkrasının 1 bendi risturn istisnasını düzenlemiştir. Buna göre *"kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar kurumlar vergisinden istisnadır."*

7061 Sayılı kanunla birlikte yalnızca üretim ve kredi kooperatiflerine tanınan risturn istisnası 01.01.2018 tarihi itibarıyla kaldırılmıştır. Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar ile kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar istisna

¹⁴² Özkara, s.114.

kapsamında değildir. Ancak bahse konu kooperatiflerin ortaklarının yönetim bedeli karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak geri verilen kısımlar için hesapladıkları risturnlar halen istisna kapsamındadır.

2.3. TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİNİN GENEL VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ YERİ

Kurumlar vergisini mükellef sayıları itibarıyla incelemeden önce tüm vergiler için faal mükellef sayılarına yer verilmekte; böylelikle kurumlar vergisinin diğer vergilerle kıyaslanması mümkün olmaktadır.

Türkiye’de 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlayan kurumlar vergisi önemli gelir kalemleri arasında görülmektedir. Kurum mükellef sayısının her geçen yıl artmasıyla kurumlar vergisi geliri de doğru oranda artış göstermiştir.

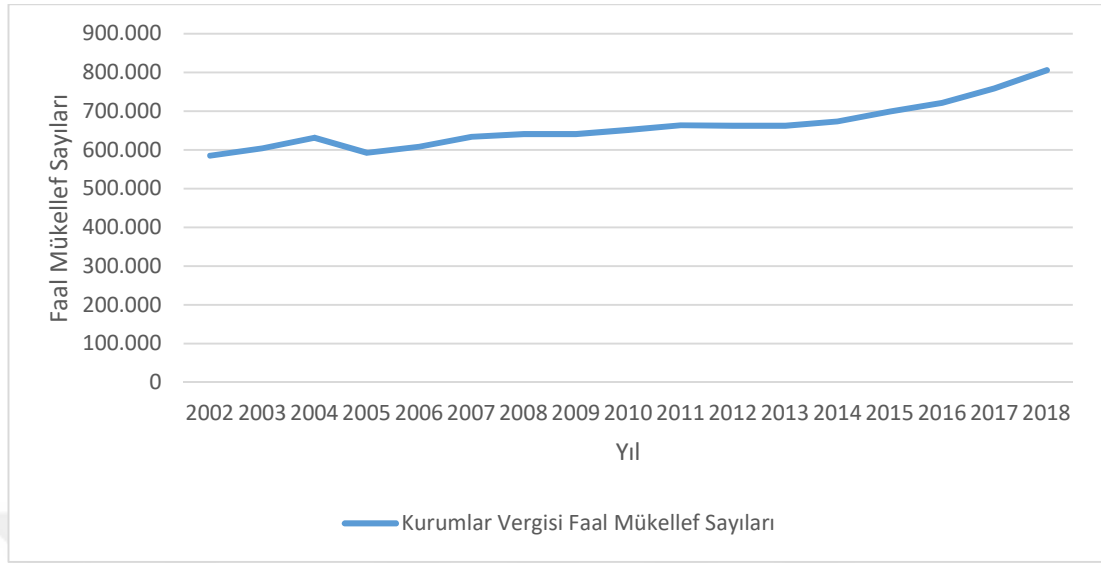
2.3.1. Mükellef Sayıları İtibarıyla Kurumlar Vergisi

Gelir İdari Başkanlığı’nın 2018 Yılına Ait Faaliyet Raporuna göre vergiye tabi mükelleflerin %83’ünü gerçek kişiler oluşturmaktadır. Bahse konu rapora göre Türkiye’de 4.746.214 gerçek kişi mükellef mevcut iken ikinci sırada, faal mükelleflerin %11’ini oluşturan 658.773 limited şirket gelmektedir. Geriye kalan faal mükellef sayısı sırasıyla 126.546 anonim şirket, 43.606 adi ortaklıklar, 34.802 kooperatif, 11.621 banka, 4.633 iş ortaklığı, 1.581 kollektif şirket, 121 adi komandit şirket, 61 avukat ortaklığı, 1 eshamlı komandit şirket, 146 KDV 3 mükellefi** ve 110.426 diğer mükelleflerdir. Bahse konu faaliyet raporuna istinaden 2018 döneminde Türkiye’de toplam 5.738.531 faal mükellef bulunmaktadır.¹⁴³

** Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi olmayıp, Türkiye’de KDV mükellefiyeti bulunmayan gerçek kişilere bir fiyat karşılığında elektronik ortamda hizmet sunanlar, bu hizmetlere ilişkin KDV’yi, “Elektronik Hizmet Sunucularına Özel KDV Mükellefiyeti” açtırmak suretiyle beyan ederler. Söz konusu mükellefler bahse konu faaliyetlere ilişkin KDV’yi, 3 No.lu KDV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan ederler.

¹⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı 2018 yılı Faaliyet Raporu, s.150.

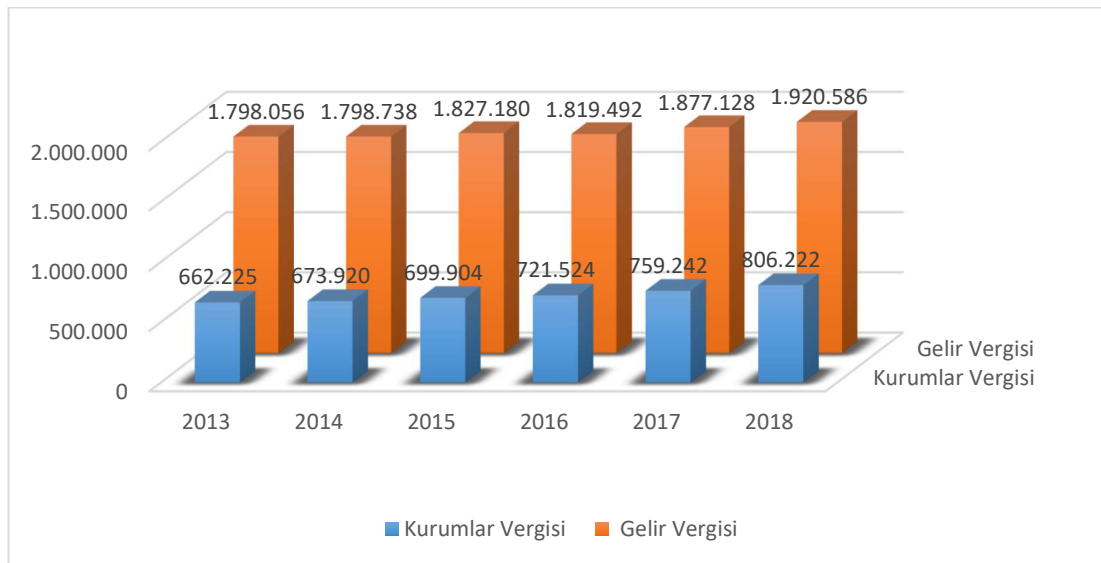
Şekil 3: 2002- 2018 Döneminde Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları



Kaynak : www.gib.gov.tr

Faal mükellefler içerisinde yer alan Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 2002-2018 yılları arasındaki seyri Şekil 3'te yer almaktadır. Yıllar itibarıyla kurumlar vergisine tabi mükellef sayısının son beş yıl içinde sürekli olarak artış eğiliminde olduğu görülmektedir. 2013 yılında kurumlar vergisine tabi mükellef sayısı 662.225, 2014 yılında 673.920, 2015 yılında 699.904, 2016 yılında 721.524, 2017 yılında 759.242 ve 2018 yılında 806.222'dir.

Şekil 4: 2013-2018 Döneminde Gelir Ve Kurumlar Vergisi Bazında Faal Mükellef Sayıları



Kaynak : www.gib.gov.tr

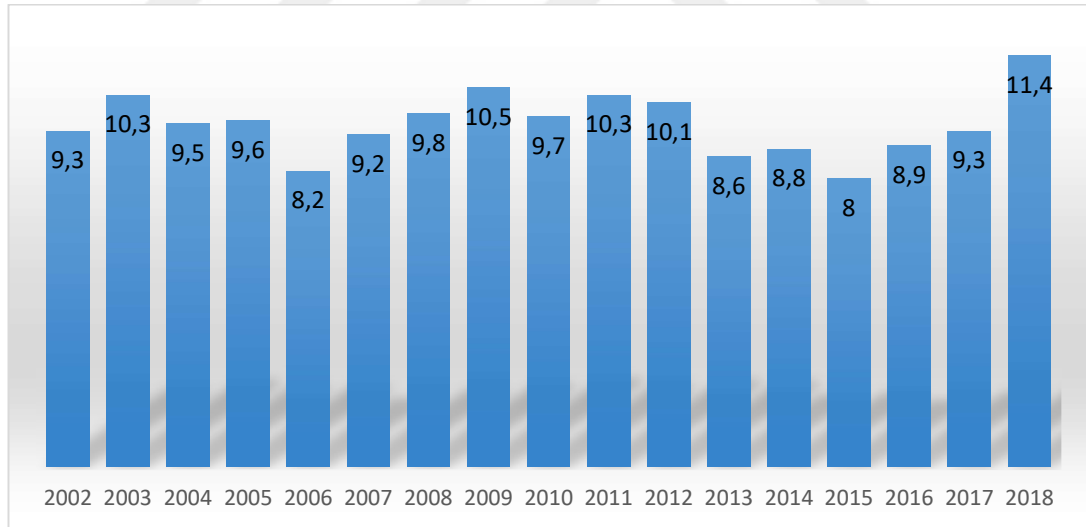
Şekil 4 incelendiğinde gelir vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi mükelleflerine oranla sayıca fazla olduğu görülmektedir. Her iki vergiye de tabi olan mükellef sayısı yıllar içinde artış göstermekle birlikte aralarındaki farkta ciddi değişimler gözlenmemektedir.

Gelir vergisi açısından 2013 yılında faal mükellef sayısı 1.798.056 iken 2018 yılında 1.920.586 olmuştur. Kurumlar vergisi yönüyle ise 2013 yılında faal mükellef sayısı 662.225 iken 2018 yılında 806.222'ye ulaşmıştır.

2.3.2. Toplam Hasılat İçerisindeki Payı Yönüyle Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi hasılatı, toplam vergi hasılatı içerisindeki payının önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Kurumlar vergisinin vergi geliri içindeki payının yıllar itibarıyla değiştiği gözlenmektedir.

Şekil 5: Kurumlar Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2002-2018)



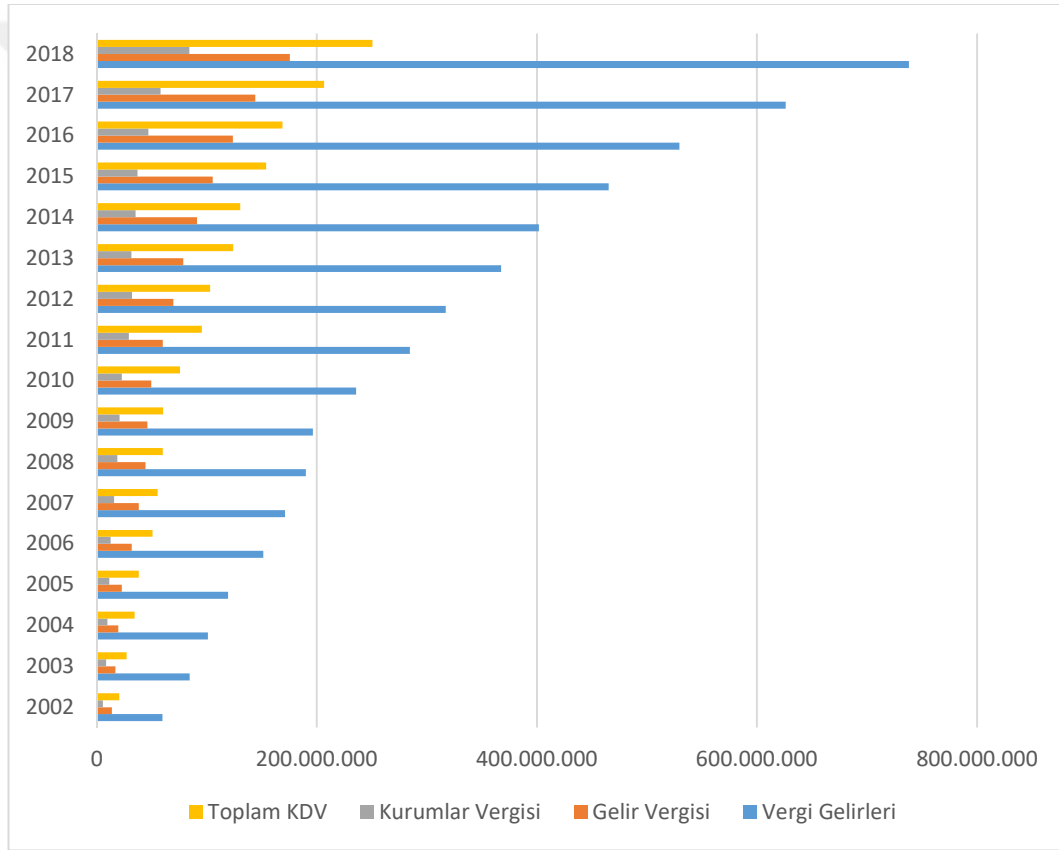
Kaynak : www.gib.gov.tr

Yıllar itibarıyla kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı değişiklik göstermiştir. Aşağıdaki şekil 6'da görüleceği üzere 2014 yılına göre kurumlar vergisi geliri 2015 yılında artmasına karşın 2015 yılında kurumlar vergisinin vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olmasının nedeni katma değer vergisi gelirinin yüksek

olmasından kaynaklanmaktadır. 2018 yılında vergi gelirleri içindeki payı %11,4'e ulaşmış olup, 2002 tarihinden itibaren en yüksek oran gözlenmiştir.

Şekil 6'da kurumlar vergisi, toplam vergi hasılatı içinde en fazla yere sahip gelir vergisi ve katma değer vergisi ile kıyaslanmaktadır. 2018 yılı Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporuna göre genel bütçe vergi gelirlerinin yıllar içinde artış seyri izlediği gözlenmiş olup, kurumlar vergisinin de söz konusu artışta etkisi olduğu fark edilmektedir.

Şekil 6: 2002-2018 Döneminde Gelir, Kurumlar Ve Katma Değer Vergilerinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı



Kaynak : www.gib.gov.tr

2013 yılında 367.517.727 TL vergi geliri bulunmakta olup bunun %21,4 'ü (78.726.008-TL) gelir vergisi, %8,6'sı (31.434.581-TL) kurumlar vergisi ve %33,7'si (123.878.363-TL) katma değer vergisinden oluşmaktadır. 2014 yılında 401.683.956 TL vergi geliri bulunmakta olup bunun %22,7 'si (91.063.306-TL) gelir vergisi, %8,8'i (35.163.517-TL) kurumlar vergisi ve %32,5'i (130.538.554-TL) katma değer

vergisinden oluşmaktadır. 2015 yılında 465.229.389 TL vergi geliri bulunmakta olup bunun %22,7 'si (105.395.330-TL) gelir vergisi, %8'i (37.009.625-TL) kurumlar vergisi ve %33,1'i (153.844.174-TL) katma değer vergisinden oluşmaktadır. 2016 yılında 529.607.901 TL vergi geliri bulunmakta olup bunun %23,4 'ü (123.686.147-TL) gelir vergisi, %8,9'u (46.898.425-TL) kurumlar vergisi ve %31,9'u (168.808.352-TL) katma değer vergisinden oluşmaktadır. 2017 yılında 626.082.415TL vergi geliri bulunmakta olup bunun %23'ü (143.962.939-.TL) gelir vergisi, %9,3'ü (57.868.208-TL) kurumlar vergisi ve %33'ü (206.679.678-TL) katma değer vergisinden oluşmaktadır. 2018 yılında 737.954.270-TL vergi geliri bulunmakta olup bunun %23,8'i (175.413.615-.TL) gelir vergisi, %11,4'ü (84.131.335-TL) kurumlar vergisi ve %33,9'u (250.511.421-TL) katma değer vergisinden oluşmaktadır.

2016, 2017 ve 2018 yıllarındaki vergi gelirlerinin artış nedenleri arasında 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu, 7020 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu ve 7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanunu'nun etkisi olduğu düşünülmektedir. Yapılandırma kanunu kapsamında vergisini ödeyemeyen mükelleflere borç ve cezalarını yapılandırma ve taksitlendirme imkânı sağlanmıştır. Böylelikle vergi gelirlerindeki artışın bahse konu yapılandırma kanunlarının etkisinin bulunduğunu söylemek mümkündür.

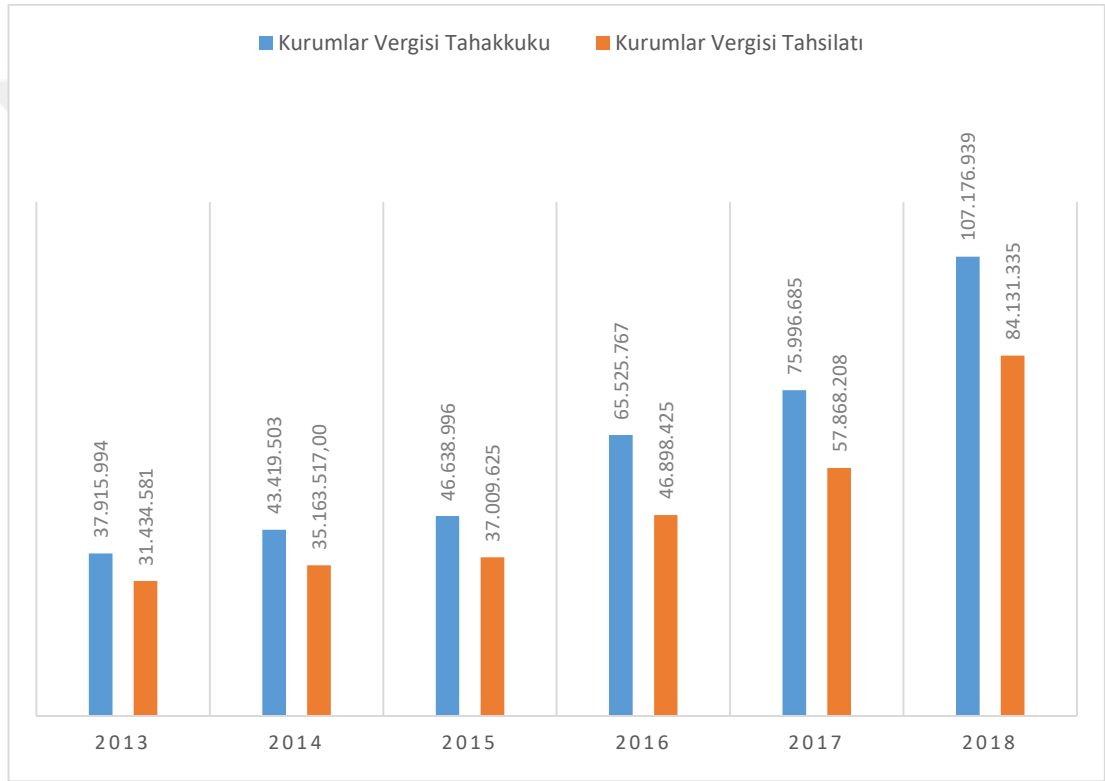
Türkiye'de kurumlar vergisi oranı 1990-1993 yılları arasında %46 olarak uygulanırken, 1994 yılında gerçekleşen ekonomik kriz sebebiyle vergi oranı %25'e düşürülmüştür. 1999 -2005 yılları arasında ise %30 olarak uygulanmıştır. 2005 yılında %30 olan kurumlar vergisi oranına ilave olarak, hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden ayrıca %10 fon kesintisi yapılmış ve böylece gerçek vergi oranı %33 olmuştur.¹⁴⁴ 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile 2006 yılından itibaren kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmış olup 7061 sayılı kanunun 91 inci maddesiyle eklenen geçici madde ile kurumların 2018, 2019 ve 2020 vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanacağı hükmü getirilmiştir. Böylece 2018 hesap dönemi itibarıyla kurumlar vergisi oranı %22 olarak uygulanmaktadır.

¹⁴⁴ Yıldız,s.136.

2.3.3. Tahakkuk ve Tahsilat Sonuçları İtibarıyla Kurumlar Vergisi

Vergi Usul Kanunu’nda verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi aşamasına gelmesi olarak tanımlanırken; tahsilat ise kanuna uygun surette verginin ödenmesi olarak tanımlanmaktadır. Kurumlar vergisinin 2013 ve 2018 dönemleri arasında tahakkuk ve tahsilat tutarlarının seyri şekil 7’de ele alınmaktadır.

Şekil 7: 2013-2018 Döneminde Kurumlar Vergisi Tahakkuk Tahsilat Sonuçları (Brüt) (Bin TL)



Kaynak : www.gib.gov.tr

Şekil 7 incelendiğinde yıllar içerisinde kurumlar vergisi tahakkuku ve tahsilatının reel olarak artış eğiliminde olduğu söylenebilir. 2013 yılında tahakkuk eden kurumlar vergisinin yaklaşık %82’si tahsil edilmiştir. 2014 yılında ise tahakkuk eden kurumlar vergisinin %80’i tahsil edilirken 2015 yılında bu oran %79’dur. 2016 yılında ise tahakkuk eden kurumlar vergisinin tahsil oranı %71’e düşmektedir. 2017 yılında ise geçen seneye kıyasla yükselme gözlenmiş olup söz konusu oran %76,14’e ulaşmıştır. 2018 yılında kurumlar vergisi tahakkuk miktarı diğer yıllara göre yüksek

bir artış göstermiştir. Bunun nedeni olarak kurumlar vergisi oranının 2018 yılı itibarıyla %22 olarak artırılması gösterilebilir. 2018 yılında tahakkuk eden kurumlar vergisinin tahsil oranı %78.49'dur. Böylece ilgili dönemde tahakkuk miktarının artmasının yanı sıra tahsilat miktarının da arttığı söylenebilir. Tahsilat miktarının artmasında 7143 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Kanununun etkisi olduğu düşünülmektedir. Söz konusu kanun ile borç ve cezalarını yapılandırma ve taksitlendirme imkânına kavuşan mükelleflerin ödemeleri artmıştır.

2.3.4. Vergi Yüğü İtibarıyla Kurumlar Vergisi

Vergi yüğü toplam ödenen verginin gayrisafi yurtiçi hasılatına oranı olarak tanımlanmaktadır.¹⁴⁵ Aşağıdaki tablo 6'da 2013 ve 2018 dönemleri itibarıyla kurumlar vergisi gelirinin gayrisafi yurtiçi hasılatına oranı incelenmektedir.

Tablo 6: 2013-2018 Dönemlerinde GSYH, Kurumlar Vergisi Ve Vergi Yüğü

	GSYH (2009 BAZLI) (1) (BİN TL)	KURUMLAR VERGİSİ GELİRİ (2) (BİN TL)	KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜ (%) (2/1)
2013	1.809.713.087	31.434.581	1,73
2014	2.044.465.876	35.163.517	1,71
2015	2.338.647.494	37.009.625	1,58
2016	2.608.525.749	46.898.425	1,79
2017	3.106.536.751	57.868.208	1,86
2018	3.740.519.000	84.131.335	2,24

Kaynak : www.gib.gov.tr

Tablo 6 incelendiğinde 2018 yılında kurumlar vergisi vergi yükünde önemli bir artış meydana geldiği tespit edilmektedir. 2018 yılında uygulanan kurumlar

¹⁴⁵ Esra Uygun ve Hicran Kasa, “Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları)”, *International Journal of Academic Value Studies*, No:3, 2017,s.31

vergesi oranlarının artmasıyla birlikte kurumlar vergisi gelirinde artış meydana gelmiş olup bu durum da kurumlar vergisi yükünü artırmıştır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MİKRO VERGİ PLANLAMASININ KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

İktisadi hayatta kar güdüsüyle hareket eden yükümlüler, karlarını en üst düzeyde tutmak isterken maliyetlerini olabildiğince azaltmayı tercih ederler. Bu nedenle mükellefler, çoğu zaman vergileri maliyetleri artırıcı bir etken olarak görüp etkin bir vergi planlama stratejisi uygulamayı seçerler. Temel motivasyonları vergi kaçırmaktan ziyade kanunlara aykırı olmadan en az vergi yüküne sahip olmaktır. Diğer yandan devletler de verginin yasallaşması, denetimi ve gözetimi sürecinde en etkin şekilde kamu geliri elde etme amacıyla vergi planlaması yapmaktadır.

3.1.VERGİ PLANLAMASI

1950’li yılların sonlarında Almanya’da gündeme gelen ve hızlı bir biçimde dünyada yayılmaya başlayan işletme vergiciliği, kamu maliyesi kapsamında vergi genel teorisi dallarından biridir. İşletme vergiciliği, Almanya’dan sonra Amerika’da ismi oldukça farklı bir biçimde değişerek vergi planlaması (Tax planning) adı altında maliye literatürüne girmiştir.¹⁴⁶ Türkiye’de de vergi planlaması adıyla çeşitli araştırmalara konu olmuştur.

3.1.1. Vergi Planlamasının Tanımı

Vergi Planlaması: makro vergi planlaması ve mikro vergi planlaması olarak ikiye ayrılmaktadır. Mikro vergi planlamasında konuya kişiler açısından yaklaşılırken, makro vergi planlamasında konu vergi idaresi yönünden değerlendirilmektedir.

¹⁴⁶ Selahattin Tuncer, “İşletme Vergiciliğinde Vergi Planlamasına”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:181, Ocak 2008,s8.

3.1.1.1.Makro Vergi Planlaması

Makro vergi planlaması, kamu otoritelerinin mali gereksinimlerini en uygun kaynaklardan, toplumun eğilimlerini, tutum ve davranışlarını da önemsemek suretiyle verginin konulma amaçlarına uygun olarak maksimum hizmeti sağlayacak biçimde vergi muamelelerinin yapılmasıdır.¹⁴⁷

İşletmelerin vergi matrahını aşındırmalarını önlemeye yönelik bir takım işletme ile ilgili olmayan harcamaların matrahtan indirilmesine izin verilmemesi, belirli yatırımların teşvik edilmesi, işletme karlarının düşük vergi uygulayan ülkelere kaymasını önleyici transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi yöntemlerden yararlanılması devletler açısından başvuru vergi planlaması stratejilerindendir.¹⁴⁸

Makro vergi planlaması ile devletler vergi yönetimini amaçlarına uygun olarak en etkin bir şekilde yürütmeyi hedeflemektedirler. Makro vergi planlaması, toplumun yaklaşımlarını göz önüne alarak en uygun vergi alternatifinin seçilmesi, verginin gözetiminin ve denetiminin sağlanması açısından önemlidir.

Mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerinin farkında olan vergi idareleri, vergi planlaması marifetiyle yasal önlemler alır ve kamu gelirlerini maksimum düzeyde tutmayı hedeflerler. Böylece kamu finansmanı için gerekli olan vergi gelirleri vergilendirme ilkelerine uygun olarak en uygun kaynaklardan temin edilebilecektir. Devletler vergi planlaması ile kalifiyeli ve donanımlı personeller yetiştirerek verginin toplanmasına ilişkin denetim ve kontrolün daha nitelikli yapılmasını sağlayabilir.

3.1.1.2.Mikro Vergi Planlaması

Mükellefler açısından vergi planlaması, kurumların vergiye karşı eğilimlerinin ve adapte olma süreçlerinin, vergi kanunlarının belirlediği alanlar içinde yönetimi yoluyla, vergi yükünün minimuma düşürülmesi hedefine yönelik olarak başvuru vergi tasarrufu sağlama yöntemidir.¹⁴⁹ Başka ifadeye göre vergi

¹⁴⁷ Akdoğan, s.194.

¹⁴⁸ Eroğlu, s.6.

¹⁴⁹ Oktar, s.8

mevzuatının mükelleflere tanıdığı hakların rasyonel biçimde kullanılması suretiyle vergisel ödev ve sorumlukların azaltılması çabalarına “vergi planlaması” denir.¹⁵⁰

Mikro vergi planlaması genel olarak;¹⁵¹

- Şirketlerin yapılarının ve örgütlenmesinin,
- İş yapma biçim ve süreçlerinin,
- Vergi mevzuatında ve ilgili diğer kanunlarda bulunan indirim, istisna ve muafiyetlerin,
- Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının,

vergisel çıkar sağlayarak ve vergi yükünü en az düzeye düşürecek biçimde kanunlara uygun olarak gerçekleştirilen sistemli bir çalışmadır.

Yükümlüler, vergi planlaması ile birlikte kanunların kendilerine tanıdığı olduğu vergisel avantajları kullanarak daha az vergi yüküne sahip olmayı hedeflerler. Mükellefler, ulusal ve uluslararası vergi kanunlarında düzenlenen muafiyet, indirim ve istisnalardan yararlanmanın yanı sıra yenileme fonu, şüpheli ticari alacak karşılığı, uygun amortisman yönteminin seçilmesi, alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması gibi çeşitli müesseselerden faydalanarak daha az vergi ödemeyi seçebilirler. Böylece mükellefler, vergiyi doğuran olaya neden olmadan veya en az miktarda vergi ödenmesine imkan sağlayacak muamele ve faaliyetlerle vergi yükünü aşağıya çekeceklerdir.¹⁵²

3.1.2.Mikro Vergi Planlaması Nedenleri

Vergi, devlet tarafından finansal ihtiyacı karşılamak amacıyla alınan zorunlu bir ödemedir. Mükellefler her ne kadar vergi bilinci ve ahlakına sahip olsalar dahi vergiyi minimum düzeyde ödemeyi arzularlar. Bu nedenle rasyonel davranarak vergi planlamasına yönelmektedirler.

İşletmeler tarafından vergi planlamasına başvurulmasının altında birtakım sebepler yatmaktadır. Bunlar temel olarak işletmenin karlılığının ve likiditesinin azalması, yüksek vergi oranları, serbest piyasada rekabet zorunluluğu, enflasyonist ekonomide mükelleflerin ticari faaliyetinin devamlılığını sağlama çabaları, karmaşık

¹⁵⁰ Şişman, s.10.

¹⁵¹ Cemal İbiş, “İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Eylül 2004, s:68.

¹⁵² Akdoğan, s.194.

ve sürekli yeni hükümler eklenen vergi mevzuatı ve vergi sisteminin adil olmaması şeklinde sıralanabilir.¹⁵³

Verginin özel sektörün yatırım kararlarını azaltıcı etkisi söz konusudur. Vergi sonrası harcanabilir gelirin azalması tüketim ve tasarrufu olumsuz etkilemektedir. Bu durum yatırımları azaltmaktadır. Diğer yandan verginin maliyeti artırıcı etkisi firmanın üretim kararlarını etkilemektedir. Vergi sebebiyle üretim maliyetlerinde ortaya çıkacak olan artışın ve yatırım sonrası elde edilen kazançlar üzerinden alınacak vergilerin, firmaların kararlarını etkileyecek düzeyde olması da firmaların vergi planlaması yöntemlerine başvurmaya teşvik etmektedir.¹⁵⁴

Vergi, yükümlüler için bir nakit çıkışı gerektirir. Dolayısıyla ellerindeki nakit fonun bir kısmı vergi ödemek suretiyle azalmaktadır. Bu durumda likidite sıkışıklığına neden olmakta ve mükellefin piyasalardaki hareket kabiliyetini zayıflatmaktadır.

Vergi oranlarının katlanabilir seviyede olmaması da mükellefleri vergi planlaması yapmaya yöneltmektedir. Doğrudan ve dolaylı vergilerin tümü birlikte değerlendirildiğinde yüksek vergi yükü altında bulunan mükellefler vergi mevzuatının kendine tanıdığı haklar çerçevesinde bu yükü olabildiğince azaltma eğilimine yönelir.

Bir kurum, vergi planlaması yöntemlerini kullanarak kanunların kendisine tanıdığı haklar çerçevesinde daha az vergi ödüyorken, diğer kurum vergi kanunları hususundaki bilgisizliği veya isteksizliği nedeniyle bu haklardan yararlanmıyor ise fazla vergi ödeyen kurumun diğerleriyle rekabet etme şansının daha az olacağı açıktır.¹⁵⁵ Ekonomide kayıt dışı faaliyet gösteren işletmelerin çok olması da kazancını tam ve doğru beyan eden dürüst mükelleflerin rekabet kabiliyetini azaltmaktadır. Dolayısıyla rekabet güçlerini artırabilmek açısından dürüst mükelleflerin de vergi planlamasına başvurmaya hususunun gerekli hale geldiği söylenebilir.

Mikro vergi planlaması ile vergi tasarrufu sağlayan mükellefler, maliyetlerinin düşmesiyle daha yüksek karlar elde ederek yatırımlarını ve küresel

¹⁵³ Fatih Saraçoğlu ve Muharrem Çakır, “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Social and Educational Sciences**, 2017 Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi, 2017 Vol. 4, No. 8, s.95.

¹⁵⁴ Saraçoğlu ve Çakır, s.97.

¹⁵⁵ Şişman, s.35.

rekabet ortamı içinde rekabet güçlerini artırabilirler. Böylece mükellefler en az mali yüke ulaşmak için önce araştırarak daha sonra da en uygun alternatifler arasından seçim yapacaktır. Burada mükelleflerin temel motivasyonu kar maksimizasyonunu sağlamaktır.

Ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde mikro vergi planlaması, mükelleflerin krizi en az zararla atlatmasını sağlayan bir araç olarak kullanılabilir. Yüksek enflasyonun olduğu ve “enflasyon düzeltmesinin” * uygulanmadığı dönemlerde işletmeler gerçek kazançları üzerinden değil, öz kaynakları üzerinden vergilendirilmektedir. Öz kaynaklar bu şekilde erimektedir.¹⁵⁶Ekonomik kriz dönemi ortaya çıkan fiyat değişimlerine uyum sağlayabilmek için vergi planlanmasının ihtiyaç haline geldiği söylenebilir.

Vergi mevzuatının karmaşık yapıda olması ve sıklıkla değişmesinin, mükelleflerin vergi planlamasına başvurmasında bir etken olduğu düşünülmektedir. Vergi mevzuatının belirlilik, açıklık ve istikrar ilkesine uyumlu olarak hazırlanması gerekmektedir. Ancak bu durum her zaman geçerli olamamaktadır. Vergilendirme tekniği hususundaki düzenlemelerin sık sık değişmesi ve mevzuatın anlaşılabilmesi için özel uzmanlık gerektirmesi mükelleflerin vergisel sorumluluklarını yerine getirirken zorlanmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla yükümlülüklerini tam ve doğru takip edebilmek ve vergisel avantajlardan yararlanmak adına mükellefler vergi planlaması yapmaktadırlar.

Vergi mevzuatında yer alan uzlaşma müessesesi ve sıklıkla gündeme gelen aflar da mükellefleri vergi planlamasına yönlendiren sebepler olarak görülmektedir.¹⁵⁷

3.1.3. Vergi Planlaması Yöntemleri

Mükellefler, karlarını artırmak amacıyla vergi tasarrufu sağlayacağı başka bir deyişle vergi yükünü azaltabileceği stratejilere başvurmaktadır. Bunun için de birçok

¹⁵⁶ İbiş, s.74.

* Mali tablolarda yer alan parasal nitelikte bulunmayan kıymetlerin belli koşullarla enflasyona tabi tutulmasıdır. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerin fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutmasıdır.

¹⁵⁷ Saraçoğlu ve Çakır, s.99.

yöntemden yararlanma şansları vardır. Söz konusu stratejilerini geliştirirken vergi kanunlarının kendilerine tanıdığı imkânlardan yararlanabileceği gibi kimi zaman da mükellef tarafından yasal olmayan yollara başvurulduğu gözlenmektedir.

Mevzuatta belli koşullar altında mükellefe seçimlik hak tanıyan bazı düzenlemelerin bulunması yükümlülerin vergi planlaması yapmasına olanak vermektedir.

Vergiden kaçınma, mükelleflerin vergi planlaması yaparken en sık başvurduğu yöntemlerden biridir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine sebebiyet vermeyecek şekilde vergi dışı kalınmaya çalışılması “vergiden kaçınma” olarak tanımlanmaktadır. En genel tanımıyla mükelleflerin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini engelleyerek verginin tahakkuk etmesini önlemesidir.¹⁵⁸ Diğer yandan mevzuatta yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerden yararlanarak vergi yükünün azaltılması hedeflenebilir. Vergiden kaçınma, vergiyi ortadan kaldırma, verginin ödenmesini ileri tarihe uzatma, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirilmeme ve yükümlüyü değiştirme gibi amaçlarla yapılmaktadır.¹⁵⁹ Vergi mevzuatındaki boşluklardan faydalanarak mükellefler bu hedefler doğrultusunda vergi planlaması yapmaktadır.

Devir müessesesi aracı ile şirketler yeniden yapılanma yolunu seçerek vergi planlaması yoluna gidebilmektedirler. Böylece idari ve mali yapılarını güçlendirerek küresel anlamda rekabet kabiliyetlerini artıracakları gibi, mevzuatta bu müesseselere sağlanan vergisel avantajlarla vergi yükünü hafifletebilirler.

Teknoloji geliştirme bölgelerine veya serbest bölgelere, mükellefler faaliyetlerini kaydırarak bu bölgelerde vergi mevzuatından tanınan haklardan yararlanabilirler. Özellikle tasarım, yazılım ve ar-ge faaliyetlerinde bulunan mükelleflere teknoloji geliştirme bölgelerinde birçok vergisel kolaylıklar tanınmaktadır.

Bölgesel veya belli sektörlerle yönelik vergi teşviklerinden yararlanılması vergi planlamasında kullanılan bir diğer yöntemdir. Devlet tarafından belli bir

¹⁵⁸ Mehmet Tunçer, “Vergi Ahlakı -Vergi Uyumlu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı:181, Ekim 2003, s.95.

¹⁵⁹ Ömür Külahlı, “Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İçtihatları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:347, Temmuz 2010, s.56.

bölgenin veya sektörün kalkınması amacıyla ortaya konulan bu teşvikler mükellefler için bir vergi avantajı doğurmaktadır.

Alacak ve borç senetleri reeskontu uygulanması, şüpheli ticari alacak karşılığı, amortisman, yenileme fonu uygulamalarıyla mükelleflere sağlanan bir takım vergisel avantajlar da vergi planlamasında önemli rol oynamaktadır. Yasaların kendilerine tanıdığı bu yöntemlerle vergi planlaması yapan mükellefler daha az vergi yükü ile karşılaşacaktır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının sağladığı vergisel avantajları değerlendirerek yurt dışında faaliyet gösteren mükellefler mükerrer vergi ödemek durumunda kalmazlar. Vergi planlaması kapsamında mükellefin çifte vergilendirme anlaşmasına taraf olan ülkelerle ticaret yapması rasyonel bir davranış olacaktır. Böylece yalnızca tek bir ülkede vergilendirilme imkânına kavuşacaktır.

Vergi mevzuatında sunulan imkanlar dahilinde kanunun lafzını dikkate alarak vergi planlaması yapılması mükelleflerin ulusal ve küresel alanda rekabet kabiliyetini artıracığı açıktır.

3.1.4. Vergi Planlamasının Alternatif Yöntemlerle Karşılaştırılması

Vergi planlaması genel olarak literatürde yasaya aykırı olmayan yöntemlerle efektif vergi yükünün azaltılması olarak tanımlanmaktadır. Ancak bazı durumlarda mükelleflerin, yasalara aykırı hareket ederek verginin ödenmemesi veya az ödenmesine yönelik hareket ettiği görülmektedir. Şüphesiz ki bu durum vergi suçu sayılmakta ve cezai birtakım yaptırımlar uygulanmaktadır.

3.1.4.1. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, ödevli ya da sorumlunun vergisel yükümlülüklerini süresinde yapmaması veya eksik yapması yüzünden, verginin tahakkuk ettirilmemesi olarak tanımlanmaktadır.¹⁶⁰ Verginin yasalara aykırı olarak beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesidir.

¹⁶⁰ Övül Çölgezen, “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma Ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 347, Temmuz 2010, s.74.

Vergiden kaçınma suç sayılmamakla birlikte vergi kaçırma suç sayılır ve tespit edilmesi halinde cezai yaptırım uygulanır. Bu anlamda işletmeler kısa vadeli olarak vergi yükünden kurtulmuş da olsa tespit edilmeleri halinde uzun vadede ciddi vergi yüküne maruz kalabileceklerdir.

3.1.4.2. Muvazaa

Muvazaa, kişilerin diğer kişileri yanıltmak maksadıyla gerçek iradelerini yansıtmayan işlem ve fiilleri gerçekleştirmeleridir. Diğer taraftan kişilerin görünürdeki işlemin kendi aralarında geçerli bulunmadığı hususunda mutabakatları vardır.¹⁶¹

Bir sözleşme yapan taraflar, irade beyanlarının görünürde anlamına bağlı olan normal hukuki sonuçlarını gerçekleştirmeyeceğini kararlaştırdıkları ve sözleşmeyi sırf başkalarını aldatmak, onlara karşı gerçekte olduğundan başka bir görünüş meydana getirmek amacı güttükleri takdirde yapılan işlem muvazaalıdır. Özel hukuktaki muvazaa kavramı vergi hukukunda da geçerlidir.¹⁶²

Muvazaada gerçekte bulunmayan bir işlemin taraflar arası bir sözleşme ile varmış gibi yansıtılması suretiyle vergi yükünün veya vergi borcunun düşürülmesi ya da yok edilmesi söz konusudur.¹⁶³ Muvazaa vergiyi gizleme amacı taşıdığından vergi planlamasında yasa dışı yöntem olarak kabul edilmektedir.

3.1.4.3. Peçeleme

Vergi mükelleflerinin özel hukuk kurallarının konuluş amacına uygun olmayacak şekilde kötüye kullanarak ve vergi kaçırma isteği güderek yaptıkları sözleşmelere “*peçeleme sözleşmesi*” denir.¹⁶⁴ Sözleşmelerle görünürde var ve geçerli olan işlemler vergi normlarını etkisiz hale getirmekte ve kazanç görünmez kılınmaya

¹⁶¹ Çözelgezen, s.73.

¹⁶² Şişman,s.81.

¹⁶³ Elif Yılmaz, “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı Ve Muvazaa İle Mukayesesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XVII, Sayı: 1-2, s.1771.

¹⁶⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ekim, 2008, s.26.

çalışılmaktadır.¹⁶⁵ Vergi idaresi görünüşte işlemi değil gerçek mahiyette olan işlemi dikkate alır. Böylece peçeleme işlemiyle gizlenmeye çalışılan işlem nedeniyle oluşan kazanç vergilendirilecektir.

Vergi kanunlarının etrafından dolanmak suretiyle vergiden kurtulmak amacıyla yapılan bu tür işlemler özel hukuk bakımından geçerli olmakla birlikte vergi hukuku açısından geçersizdirler.¹⁶⁶

Vergi planlaması, tamamen yasal çerçevede vergi yükünü minimum düzeyde tutma çabası iken¹⁶⁷ vergi kaçırma, muvazaa ve peçeleme ise yasa dışı yöntemler olarak tanımlanır. Bu nedenle gerçek ya da tüzel kişilerin yasadışı olan bu yöntemlere başvurmaları halinde vergi planlamasının esas amacından sapılmış olunmaktadır.

3.2. ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMASI ÖRNEKLERİ

Küreselleşmeyle birlikte devletin ekonomideki müdahalesinin azalması ekonomik liberalizasyonun hızla ivme kazanmasına neden olmuştur. Müdahaleci devlet anlayışından vazgeçilip dışa dönük ekonomi anlayışına geçilmesiyle birlikte malların, sermayenin, hizmetlerin ve kişilerin uluslararası alanda serbest dolaşımı artmıştır. Bu durumda kişiler veya firmalar yalnızca kendi ülke piyasalarında değil ayrıca uluslararası alanda da rekabet etmek durumunda kalmışlardır.

Küreselleşmeyle birlikte rekabet etmek durumunda olanlar sadece bireyler veya firmalar değil aynı zamanda devletlerdir. Vergi rekabeti ile idareler, refah artışını sağlayacak olan mobil ekonomik unsurlardan kalifiye işgücü ve mobil sermaye üzerindeki vergi yükünü azaltarak ülkelerini daha cazip hale getirmek istemektedirler.¹⁶⁸ Bir başka deyişle ülkelere yeni yatırımlar çekebilmek adına vergi sistemini uluslararası sermayeye cazip kılacak düzenlemeler yapılmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte devletler vergi mevzuatını yalnızca daha fazla vergi geliri

¹⁶⁵ Şefik Taylan Akman, “Vergi Hukukunda Peçeleme Kavranın Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, **Ankara Barosu Dergisi**, yıl:66, Sayı:3, 2008, s.29

¹⁶⁶ Arkan Yusufoglu, “Türk Vergi Sisteminde Seçimlik Vergi Planlaması Araçları ve Kısıtlayıcı Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:330, Mart,2016, s.148.

¹⁶⁷ Türkbent Pedük, “Kanuna Karşı Hile Muvazaa Peçeleme ve Vergi Planlaması Kavramları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:155, Kasım 2005, s.8.

¹⁶⁸ Emine Kızıltaş Uzunali, Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesi Çalışmaları: OECD-Global Forum, **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansıması**, (Ed. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli), Beta Yayınları, 2012, s.132

elde etme gayesiyle değil aynı zamanda uluslararası sermaye ve yatırımları kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla da revize etmeye başladılar. Ancak bu durum uluslararası vergi uyumsuzluğunu başka bir deyişle zararlı vergi rekabeti sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Rakiplerine karşı firma ve bireylere vergisel kolaylıklar sağlamak suretiyle üstün bilgi ve tecrübe sahibi “kalifiye” beşeri sermayeyi, üretimi, istihdamı, yenilik ve buluşları artıracak yabancı sermayeyi ülkesine çekmeye çalışan idari birimler vergi rekabetinden, rakipleri aktif misillemeye başvurmadiğı sürece, yarar sağlarken bu rekabete karşı koymayan veya koymakta geciken ya da bu uygulamanın sonuçlarından olumsuz yönde etkilenen idari birimler ise vergi rekabetinin mağdurları konumunda olmaktadır.¹⁶⁹ Sahip olunan kazançlar üzerinden tahsil edilen dolaysız vergilerin düşürülmesi yoluyla ülke içerisindeki yerli firmaların rekabet gücünü çoğaltmayı hedefleyen vergi rekabeti iyi, vergi oranlarının düşürülmesi yoluyla yabancı sermayeyi çekmeyi amaçlayan ve dünyada yanlış kaynak dağılımına neden olan vergi rekabeti ise kötü ya da zararlı vergi rekabeti olarak tanımlanmaktadır.¹⁷⁰ Artan vergi rekabeti dibe doğru bir vergi yarışına neden olmakta ve bu da vergi hizmetlerinin yeterince sunulmamasına yol açabilmektedir.¹⁷¹ Uluslararası vergi rekabetine uyum sağlayamayanlar sermaye hareketlerini ülkelerine çekemediğı gibi vergi oranlarının düşük olması nedeniyle kamu hizmetlerini etkin bir şekilde yerine getirmeme sorunuyla karşı karşıya kalmaktadırlar.

Geleneksel olarak mükelleflerin, vergi planlamasına ilişkin uygulamaları takip ettiğı ve ağır vergi yüküne maruz kalmaları halinde düşük vergi oranı uygulayan yeni yerlere gitme eğiliminde oldukları bilinmektedir. Sınır ötesi ticari faaliyetlerde gümrük vergileri, transfer fiyatlandırma, yabancı mukimlere yönelik hak ve menfaatler, KDV, ÖTV mevzuatı gibi pek çok vergisel konuda karlı avantaj sağlayan düzenlemeler vergi planlamasını cazip hale getirmektedir. Günümüzde

¹⁶⁹ Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, Vergi Rekabeti, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, ss. 2.

¹⁷⁰ John Douglas Wilson , “Theories of Tax Competition”, **National Tax Journal**, Volume 52, No: 2, June, Retrieved from, <https://www.jstor.org> , aktaran Serdar Öztürk ve Özlem Ülger, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 9, Aralık 2016, s. 120.

¹⁷¹ Uzunali, s.134.

lkeler arasındaki kurumlar vergisi oranları büyük ölçüde farklılıklar göstermektedir. Mükellefler, profesyonel danışmanlardan yararlanmak suretiyle vergi planlamasında gerçekleşebilecek olası riskleri azaltmayı hedeflemektedirler. Böylece danışmanlık creti karşılığında, vergisel anlamda şirket giderlerinin düşük seviyelere çekilmesi sağlanmaktadır.¹⁷²

Özellikle çok uluslu şirketler, uluslararası alanda hareket kabiliyetini artıracak adına maliyet unsuru olarak gördükleri vergileri en az düzeyde tutabilmek için vergi planlaması yapmaktadırlar. Başka bir deyişle ülkelerin vergi sistemlerindeki farklılıklarından yararlanıp vergi arbitraj olanaklarından faydalanan vergi yükünü düşürme eğilimindedirler. Böylelikle kendilerine vergisel avantaj sağlayan ülkelerde yatırım yaparak karlarını artırmayı hedeflemektedirler.

Ülkelerin yatırımları artırmak, durgunluğu gidermek ve genel anlamda ekonomideki etkinliği ve verimliliği artırmak amacıyla yürürlüğe koyduğu vergisel teşvikler uluslararası vergi planlama aracı olarak şirketler tarafından kullanılmaktadır. Genel anlamda ekonomiyi canlandırma amacıyla vergi oranlarının düşük tutulması kurumların vergisel maliyetlerini düşürmesi nedeniyle cazip hale gelmektedir. Böylece ülkelerin vergi oranlarındaki farklılıklar kurumların vergi oranı daha düşük ülkelere merkezlerini taşımasına olanak vererek vergi planlamasını kolaylaştırmaktadır. Diğer yandan ülkelerin vergi mükellef tanımlarının farklı olması vergi planlamasının etkin yapılmasına olanak sağlamaktadır.

Ülkelerin vergilendirme yetkililerinin tanımlarındaki farklılıklar da kurumların vergi planlaması yaparken yararlandığı fırsatlardır. Bazı lkeler yerleşim yeri ilkesine göre mükellefleri vergilendirmektedir. Bu ülkelerde şirketlerin yönetim ve kontrolü yurt dışında bulunuyorsa o ülkede elde ettiği kazançlar vergilendirilmemektedir. Özellikle okuluslu şirketlerin daha az vergi ödemek adına merkezlerini bu ülkelere taşıdığı gözlenmektedir.

Vergi mevzuatında indirim, istisna, muafiyet veya vergi iadesi gibi yükümlülere vergisel anlamda kolaylık sağlayacak hakların bulunması ülkeye sermayenin girişinde etkili olmaktadır. Bu haklar sayesinde yabancı ülkeye gelen şirketler vergi planlamasını etkin bir şekilde uygulama imkânına sahip olmaktadır.

¹⁷² Mehmet, Nar, "Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları", Uluslar arası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:8, Sayı:37, Nisan 2015, s.926.

Faaliyetlerin serbest bölgelerde veya vergi cennetlerinde sürdürülmesi de uluslararası vergi planlamasında etkili olan yöntemlerdir.

Vergi planlaması mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini minimize etmek amacıyla uyguladığı yasal ve meşru bir yol olmasına karşın uluslararası alanda özellikle çokuluslu şirketlerin agresif vergi planlaması yöntemlerine başvurduğu gözlenmektedir. Agresif vergi planlamasında mükellefler yasal araçları yasa koyucunun öngörmediği biçimde büyük bir ustalıklarla kullanarak vergi avantajı elde etmekte; ancak elde edilen bu vergisel avantajlar, yasa koyucunun ilgili normu çıkarırken normda somutlaşan iradesi ile çelişmektedir.¹⁷³

Agresif vergi planlaması araçları ile yükümlüler, özellikle ülkeler arasındaki vergi kanunlarının farklılığı ve bunların istismarına ilişkin normların karmaşıklığından faydalanarak vergisel avantajları olabildiğince ileriye taşıyabilmektedir.¹⁷⁴ Bu anlamda bazı şirketlerin ülkelerin vergi mevzuatındaki farklılıklardan yararlanarak agresif vergi planlaması yoluyla verginin aşınmasına neden olacak eylemlerde bulundukları gözlenmektedir.

Bu bağlamda uluslararası vergi planlaması hususunda “Çifte İrlanda Modeli” ve “Çifte İrlanda Sandviç Hollanda” modeli ön plana çıkmaktadır. Çok uluslu şirketlerin bu modeller aracılığıyla vergi planlamasına başvurduğu göze çarpmaktadır. Bu modellerin açıklanması dünyada vergi planlamasının boyutlarının incelenmesi açısından önemli olmaktadır. Günümüzde uluslararası şirketlerin, başvurdukları bu yöntemler ile kazançlarının önemli bir kısmını vergi dışı bırakmak suretiyle vergi planlamasının ötesinde ülkelerin vergi mevzuatındaki farklılıkları kötüye kullandıkları dikkatlerden kaçmamaktadır.

Bu modeller aracılığıyla vergisel avantaj elde eden ilk çokuluslu şirket Apple'dir. Apple vergi planlaması yöntemleriyle gelirinin büyük bir kısmını vergi dışı bırakmayı başarmış ancak bu hususta kamuoyundan çok büyük tepkiler de almıştır. Günümüzde özellikle teknoloji devi şirketlerinin başvurduğu bu yöntem vergi planlamasının boyutlarının açıklanması bakımından önem arz etmektedir. Bu nedenle aşağıda “Çifte İrlanda Modeli” ve “Çifte İrlanda Sandviç Hollanda” modelleri açıklanarak Apple örneği üzerinden şirketlerin gelirlerini vergi dışında tutma eğilimleri değerlendirilecektir.

¹⁷³ Gülgün, s.149.

¹⁷⁴ Nar, s.932.

3.2.1.Çifte İrlanda Modeli

Vergi planlamasında başvurulan yöntemlerden biri de “Çifte İrlanda Modeli”dir. Kar etme güdüsüyle hareket eden çokuluslu şirketler bu model vasıtasıyla vergi sistemindeki boşluklardan faydalanarak vergi yükünü azaltma eğilimine girdikleri görülmektedir.

Fikri mülkiyet haklarının aktarımına dayanan bu modelin özellikle dijital teknoloji ürünlerini üreten firmalar için uygulama alanı daha kolay olmaktadır. Çünkü araba, giyim eşyası veya buna benzer endüstriyel ürünlerden daha ziyade dijital ürünlerden ve bunlara ilişkin telif haklarından elde edilen karları düşük vergi oranlarına sahip ülkelere taşımak daha kolaydır.

Günümüzde teknoloji en büyük ve en değerli endüstrilerinden biri olmasına rağmen resmi verilere göre büyük teknoloji devlerinin ödedikleri vergi kazandıklarına oranla oldukça düşük kalmaktadır.¹⁷⁵ Çifte İrlanda Modelinin öncüsü Apple olmuştur. Google, Facebook, Microsoft ve Forest Laboratories gibi diğer şirketlerin de bu yöntemi kullanarak vergisel sorumluluklarını azaltmaya çalıştığı Paradise Paper (Cennet Belgeleri) tarafından açıklanmış olup dünya genelinde tartışmalara neden olmuştur.¹⁷⁶

Çifte İrlanda Modelinde şirketlerin hukuken vergiden kaçınmasında sıkıntısı bulunmasa da idare bu durumu hakkın kötüye kullanılması olarak değerlendirmektedir. Bu model, vergi planlamasının en belirgin örneğidir. Şirketler İrlanda ve ABD’nin vergi sistemindeki farklılıklardan yararlanarak karlarının daha düşük oranda vergilendirilmesi üzerine vergi planlaması yapmaktadırlar. Özellikle fikri mülkiyet alanında faaliyette bulunan teknoloji şirketleri geliştirdikleri stratejilerle bu model sayesinde vergiden kaçınmaktadır. Modelin daha iyi anlaşılabilmesi adına İrlanda ve Amerikan vergi mevzuatı hakkında kısaca bilgi verilecektir.

Ülkelerin, gelir ve servet unsurlarının vergilendirilmesinde yararlandıkları temel ilkeler “kaynak” ve “yerleşim yeri” ilkesidir. Kaynak ilkesine göre mükellef, o

¹⁷⁵ Charles Duhigg ve David Kocieniewski, “How Apple Sidesteps Billions in Taxes”, 28.04.2012, https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?_r=1&scp=1&sq=Peter%20Oppenheimer&st=Search , 13.01.2019

¹⁷⁶ <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-41896002> , 13.01.2019

ülkenin vatandaşı olmasına veya ikametgâhının bulunmasına bakılmaksızın ev sahibi ülkede gelir elde etmesi halinde vergilendirilmektedir. Buna karşın ev sahibi ülkenin vatandaşlarının yurtdışında elde ettikleri kazanç ve iratlar için vergilendirme yetkisi bulunmamaktadır.¹⁷⁷ Yerleşim yeri ilkesine göre; bir mükellef gelirini hangi ülkeden elde etmiş olursa olsun, bulunduğu, başka bir deyişle yerleşik olduğu ülkede vergilendirilir.¹⁷⁸ ABD ve İrlanda'nın her ikisi de yerleşim yeri ilkesine istinaden vergilendirme yetkilerini kullanmaktadır. Ancak yerleşim yerinin tespitinde farklılıklar mevcuttur.

Tam mükellefiyetin belirlenmesinde ABD'de "kuruluş yeri" dikkate alınırken, İrlanda'da "yönetim ve kontrol merkezi" esas alınır.¹⁷⁹ Bu açıdan çok uluslu şirketlerin İrlanda'da kurdukları iştirakleri ABD'de vergi mükellefi olarak kabul edilemez iken bahse konu iştiraklerin yönetim ve kontrol merkezi ABD'de bulunduğundan İrlanda da vergiye tabi olmayacaktır. İki ülkenin vergilendirme yetkisinin tespitindeki bu farklılık çokuluslu şirketlerin vergi planlaması yaparken yararlandığı önemli bir husustur.

İrlanda'da transfer fiyatlandırması ve kontrol edilen yabancı kurum kazançları gibi hakkın kötüye kullanılmasını önleyecek kurallara yönelik yeterince düzenleme bulunmamaktadır.¹⁸⁰ Bu durum şirketlerin karlarını İrlanda'ya aktarmasını cazip hale getirmektedir. Diğer yandan ABD vergi sistemindeki boşluklarda Çifte İrlanda Modelinin uygulanmasını kolaylaştırdığı söylenebilir.

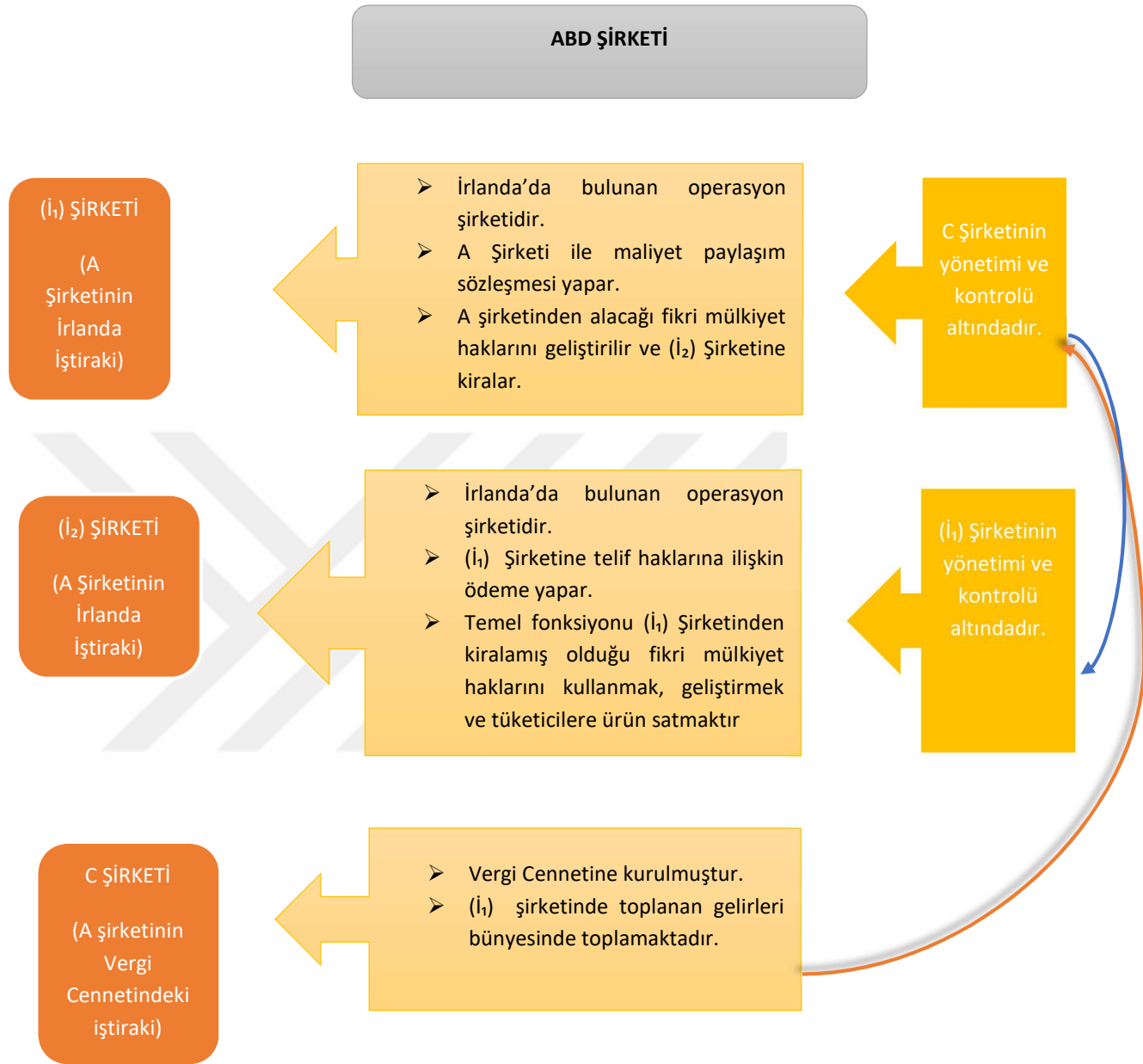
¹⁷⁷ Jacop Frenkel ,Assaf Razin, ve Efraim Sadka, "Basic Concepts of International Taxation", **NBER Working Papers Series**, Working paper No. 3540, s2. Aktaran İcal Dağlıoğlu ve Hasan Güçlü Çiçek, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, 2014, s.32-33.

¹⁷⁸ Sude Can, "Çifte Vergileme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri", **Hukuk Gündemi**, Sayı: 2018/1, s.49.

¹⁷⁹ Övül Çölgezen Batun, "Apple Inc. Örneği Üzerinde Uluslararası Vergi Planlaması", **Vergi Dünyası**, Yıl 36 , Sayı:428, Nisan 2017, s.27.

¹⁸⁰ Sebahettin Gülgün , **Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması**, (Doktora Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale,2015, s.185.

Şekil 8: Çifte İrlanda Modeli



Kaynak: Sebahattin Gülgün, (Doktora Tezi), s.194-197.

Yukarıdaki şekilde “Çifte İrlanda Modeli” açıklanmıştır. Bu modelde ana şirket, yurtdışında bulunan iştirakleri üzerinden vergi planlaması stratejileri geliştirmektedir.

A şirketi Amerika’da kurulmuş olan ana şirkettir. (İ₁) ve (İ₂) şirketleri İrlanda’da kurulan iştiraklerdir. (C) şirketi ise elde edilen karın vergi dışı bırakılması amacıyla vergi cennetlerinde kurulan şirkettir.

Çifte İrlanda modelinde Amerika’da kurulmuş çok uluslu şirket olan A şirketi, İrlanda da bağlı iştirakler kurarak fikri mülkiyet haklarına ilişkin karlarını bu ülkeye aktarıp daha az vergi ödemeyi hedeflemektedir. Amerikan vergi sisteminde vergi oranı %35 iken İrlanda’da bu oran % 12,5 olması nedeniyle karın İrlanda’ya aktarımı A şirketi için oldukça önemli avantajlar sağlamaktadır. Bu nedenle A şirketi, İrlanda’da iştirak edeceği iki şirket kurmaktadır.

ABD mevzuatında yerleşim yeri ilkesi esasına göre mükellefiyetin belirlenmesi sebebiyle (İ₁) , (İ₂), (C) şirketleri yurt dışında bulunmasından ötürü ABD’de kurumlar vergisi mükellefleri değildir. Öte yandan, (İ₁) şirketinin yönetim ve kontrol merkezinin vergi cennetinde bulunan (C) şirketine ait olması nedeniyle İrlanda da kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Çünkü İrlanda mevzuatına göre “yönetim ve kontrol merkezi” yabancı bir ülkeye ait olması durumunda o şirket tam mükellef kapsamında değerlendirilmemektedir. (İ₂) şirketi ise İrlanda’da vergilendirilecek olan tek şirkettir.

Bu modelde A şirketi geliştirilme aşamasında olan fikri mülkiyet haklarını (İ₁) şirketine satarak ileride üretimden elde edeceği karları vergi dışı bırakmayı hedeflemektedir. Amerika’daki vergi mevzuatında geliştirilmemiş fikri mülkiyet haklarının satışına ilişkin transfer fiyatlandırma ile ilgili hükümlerin mevcut olmaması nedeniyle şirketler, satış bedelini dilediği gibi belirleme hakkına sahiptirler.¹⁸¹ Böylece A şirketi düşük bir bedelle fikri mülkiyet hakkını, iştiraki olduğu (İ₁) şirketine satabilecektir. Diğer yandan bahse konu hakların geliştirilmesine yönelik ana şirket ile (İ₁) şirketi “maliyet paylaşım sözleşmesi” yapmaktadır. Böylece katlanılan maliyetlerin bir kısmını A şirketi vergi matrahında gider olarak düşme imkânına sahip olacaktır. Özetle A şirketi fikri mülkiyet haklarının satışından elde ettiği gelir üzerinden Amerika’da vergi ödeyecek ancak maliyet paylaşım sözleşmesi aracılığıyla da giderlerini yüksek gösterme hakkını da elde edecektir.¹⁸²

(İ₁) şirketi fikri mülkiyet haklarının geliştirilmesi, kullanılması ve buna ilişkin ürünlerin satılması amacıyla (İ₂) şirketiyle “lisans sözleşmesi” yapar. (İ₁) şirketinin yönetimi ve kontrolü yurtdışında bulunan (C) şirketine ait olduğu için İrlanda

¹⁸¹ Joseph Isenbergh, “Perspectives on the Deferral of U.S. Taxation of the Earnings of Foreign Corporations”, **Taxes- The Magazine**, Ekim 1988, s.1062

¹⁸² Övül Çölgezen Batun , “Caterpillar Inc. Örneği Üzerinde Uluslararası Vergi Planlaması”, Vergi Dünyası, Yıl:36, Sayı:424, Aralık 2016, s.23.

mevzuatına göre lisans sözleşmesi kapsamında elde ettiği kazanç vergiye tabi, olmamaktadır. Bu kazançları da (C) şirketine vergi ödemedi aktarma şansına sahiptir.

(İ₂) şirketinin yönetimi ve kontrolü İrlanda'da olduğu için yaptığı satışlardan elde edeceği karlar üzerinden %12,5 vergiye tabi tutulur. Diğer yandan (İ₁) şirketine lisans sözleşmesi kapsamında yaptığı ödemelerini gider olarak indirerek vergi matrahını önemli ölçüde azaltabilir. Bu modelin bir diğer avantajı da (İ₂) şirketi İrlanda'da vergilendirildiği için ayrıca AB ülkelerinde vergiye tabi tutulmayacak olmasıdır. Böylece Avrupa pazarındaki satışlarından elde edilecek kar, İrlanda'da düşük olan kurumlar vergisi üzerinden vergilendirilmiş olacaktır.

3.2.2. Çifte İrlanda Sandviç Hollanda Modeli

Çifte İrlanda modelinden farklı olarak burada Hollanda'da kurulan dördüncü bir şirket devreye girmektedir. Bu şirket herhangi bir üretim faaliyeti, çalışanı veya hizmeti bulunmayan paravan bir şirkettir. Bu sistemde, kuruluşlar İrlanda ve Hollanda'da kardeş şirket kurmakta ve elde edilen karı bu şirketlerden daha düşük vergi oranı uygulanan şirkete aktarmaktadır. İlk olarak kar, İrlanda'da kurulan şirkete gönderilmektedir. Ardından kar Hollandalı şirkete aktarılmakta ve sonunda kar İrlanda'da kurulmuş olan ikinci şirkete gelmektedir. Buradan da vergi cennetinde bulunan şirkete aktarılmaktadır.¹⁸³

“Çifte İrlanda Sandviç Hollanda” teriminin kullanılmasının nedeni Hollandalı şirketin iki İrlandalı şirket arasında karı aktararak vergiden kaçınmasında aracı olmasıdır. Dördüncü şirketin kullanılmasının amacı Avrupa Birliği'nin vergi mevzuatının sağladığı boşluktan yararlanarak en az vergi yüküne sahip olmaktır. 2004/49 Avrupa Birliği Direktifine göre AB'ne üye devletlerdeki şirketin başka üye devlete yapmış olduğu kar payı, faiz, temettü veya telif hakkı gibi ödemeler vergiye tabi değildir.¹⁸⁴ Ayrıca Hollanda'da telif ödemeleri vergiden istisnadır.¹⁸⁵ Böylece Hollanda'da telif ödemelerinin istisna olmasından

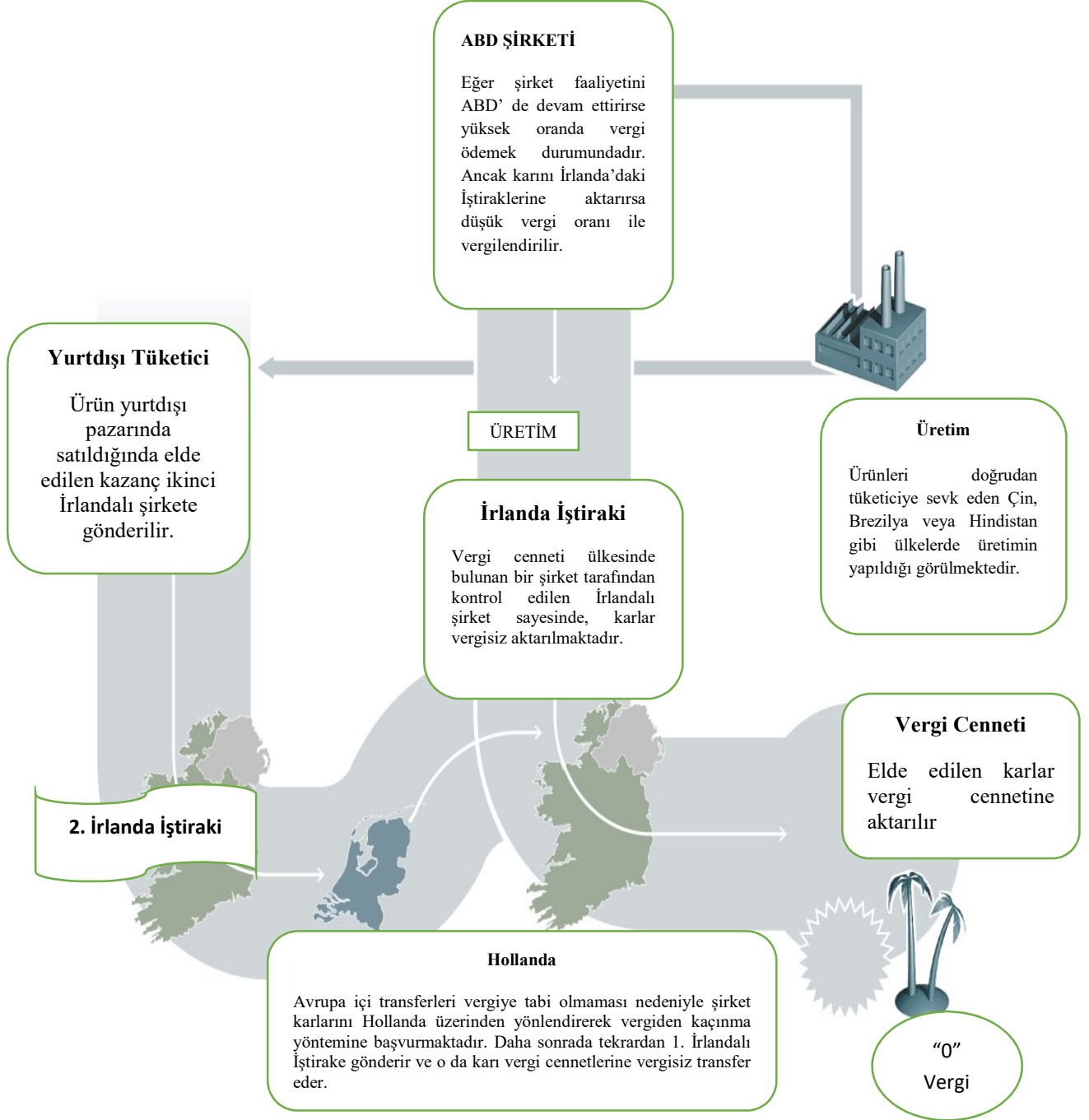
¹⁸³ Mehmet Feyzi Birgili, Zararlı Vergi Rekabetinin Sonucu: Çifte İrlandalı ile Hollanda Sandviçi, E-Yaklaşım Dergisi, Kasım, 2017, Sayı:299, s.2.

¹⁸⁴ Thorne, s.13-14.

¹⁸⁵ Gülgün, (Doktora Tezi), s.195

yararlanılacak hem de kazanç Hollanda'dan diğer AB üye ülkelerine aktarılırken vergi ödenmeyecektir.

Şekil 9: Çifte İrlanda Sandviç Hollanda Modeli



Kaynak: Charles Duhigg ve David Kocieniewski, "How Apple Sidesteps Billions in Taxex", 28.04.2012, https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?_r=1&scp=1&sq=Peter%20Oppenheimer&st=Search, 13.01.2019

Çifte İrlanda Modelinden farklı olarak burada (İ₁) şirketi telif haklarının kullanılması ve geliştirilmesine yönelik lisans sözleşmesini Hollanda'da kurulan (H₁) şirketi ile yapmaktadır. (H₁) şirketi ise bu hakların kullanılması dolayısıyla (İ₁) şirketine telif ödemesi yapar.

(H₁) şirketi de (İ₂) şirketi ile alt lisans sözleşmesi imzalar ve (İ₂) şirketi operasyonel bir şirket olarak bu hakka ilişkin satış ve pazarlama işlerinden sorumlu olur. (İ₂) şirketi, Hollandalı şirkete optimum düzeyde telif hakkı ödemesi yapar ve buna ilişkin giderleri beyannamesinde düşürme imkanına kavuşur. İrlanda mevzuatında transfer fiyatlandırma müessesesi etkin olarak işlemediği için, firmalar ödemenin bedelini kendi aralarında belirleme imkânına sahiptirler.

Hollanda mevzuatında telif hakları kazancından elde edilen gelirin istisna olması nedeniyle satış olabildiğince yüksek gösterilir. Böylece (H₁) şirketi vergilendirilmez iken (İ₂) şirketi ise telif ödemeleri nedeniyle gideri yüksek olur ve daha az vergi öder. (H₁) şirketi elde ettiği kazançları (İ₁) şirketine aktarır. Çünkü yukarıda ifade edildiği gibi (İ₁) şirketinin yönetimi ve kontrolü (C₁) şirketinde olması nedeniyle İrlanda mevzuatına göre vergiye tabi değildir.¹⁸⁶ Ayrıca .2004/49 Avrupa Birliği Direktifine göre (H₁) şirketinin bir başka AB üyesi şirketine göndermiş olduğu telif hakkı ödemesi vergiden istisnadır. Böylece (İ₁) şirketi elde etmiş olduğu kazançları vergi cennetinde bulunan (C₁) şirketine aktarır ve vergi yükünü en az düzeyde tutmuş olur.¹⁸⁷

Özetle Amerika dışında dünyanın herhangi bir yerinde satış yapıldığında İrlanda'da bulunan ikinci şirket yurtdışından elde edilen kârı Hollanda'da bulunan iştirakine vergi ödemeden aktarabilmektedir. Hollanda'da bulunan iştirak de kârı yine İrlanda'da da faaliyetini sürdüren ilk şirkete göndermekte ve para en sonunda vergi cennetinde bulunan ülkeye ulaşmaktadır.¹⁸⁸

¹⁸⁶ Gülgün, (Doktora Tezi), s.196

¹⁸⁷ Gülgün, (Doktora Tezi), s.197.

¹⁸⁸ Deniz Züngün, Tekmez Kulu, Ahmet Okur, Mustafa Kirlir, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Katkısı”, **Yeni Ekonomik Eğilimler ve İş Fırsatları** ,(Ed. Osman Gülden) Manisa Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, Manisa, 2017. S.131.

3.2.3. Çifte İrlanda Modeline Spesifik Bir Örnek : Apple

Vergi planlaması stratejisini uygulayarak uluslararası pazarda elde ettiği kazançları üzerinden düşük oranda vergi ödediği iddia edilen Apple son yıllarda Amerikan Gelir İdaresinde ve kamuoyunda çok fazla dikkat çekmeye başlamıştır. Nitekim 2013 yılında Amerika Senato Daimi Araştırmalar Alt Komitesi Apple şirketine yönelik soruşturmalar başlatmış ve yüksek miktarda cezalara maruz bırakmıştır.¹⁸⁹

Apple'in şirket yapısı oldukça karmaşık gözükmektedir. Apple kurduğu iştiraklerle Amerika dışındaki satışlarından elde ettiği kazançlarını İrlanda'da kontrolü ve denetimi altında tutmaktadır.¹⁹⁰ Amerika'daki satışları ile kazançlarının büyük çoğunluğunu oluşturan uluslararası satışlarını ayırmak ve buna ilişkin vergileri daha az ödemek adına Apple 1980'li yıllarda İrlanda'da şirketler kurdu. Bu iştirakleri olduğu şirketler; Apple Operations International (AOI), Apple Operation Europe (AOE) ve Apple Sales International (ASI)'dir.

Apple Operations International (AOI), İrlanda'da kurulmasına karşın şirketin kontrol ve yönetimi Amerika'dan gerçekleştirilmektedir. Bunun temel nedeni ise İrlanda ve Amerika vergi mevzuatının uyumsuzluğundan kaynaklanan boşluktan faydalanmaktır. AOI, yönetim ve kontrolü Amerika'da bulunması nedeniyle İrlanda'da kurumlar vergisi mükellefi değildir. Şirketin varlıklarının yönetimi ve kontrolü Apple'ın ABD'de başka bir iştiraki olan "Braeburn Capital" tarafından yönetilmektedir. Diğer yandan Amerika'da kurulmaması nedeniyle ABD mevzuatı uyarınca ABD'de kurumlar vergisi mükellefi değildir. Böylece iki ülke arasında mükellefiyetin farklı tanımlanması sonucu bahse konu şirket kurumlar vergisi mükellefi olmamaktadır.

AOI, holding şirket olarak tanımlanmaktadır. Apple Sales International (ASI) ve Apple Operation Europe (AOE) de dahil olmak üzere uluslararası bir çok iştiraki içinde barındırmasına ve bu iştiraklerden kar payı elde etmesine rağmen kurumlar

¹⁸⁹ Thorne, s.14.

¹⁹⁰Effrey A. Maine ve Xuan – Thao Nguyen, **The Intellectual Property Holding Company: Tax Use and Abuse Victoria's To Apple**, Cambrige University Press, 2017, s.17

vergisini ödememektedir.¹⁹¹ AOI, hiçbir fiziksel varlığı ve çalışanı bulunmayan bir paravan şirket olduğu iddia edilmektedir.

Apple Sales International (ASI), tıpkı AOI gibi İrlanda'da kurumuştur. Ancak kontrol ve yönetimi de İrlanda'da bulunması nedeniyle AOI farklı olarak İrlanda'da vergi mükellefiyeti bulunmaktadır. ABD'de kurulmadığı için orada vergisel sorumluluğu yoktur. ASI da 2012 yılına kadar hiçbir çalışanı olmayan paravan bir şirketti. Fakat 2012 yılında 250 çalışan diğer şirketlerden ASI'ye transfer edildi. Böylece ASI'nın önemli bir ticari amacı varmış gibi görünmesi sağlanmış oldu.¹⁹²

ASI, Çin'deki üreticiler ile irtibata geçerek ürünün üretilmesini sağlamak ve bahse konu ürünlerin satışını sağlayarak Avrupa, Afrika ve Asya'ya dağıtımını yapmaktadır. ASI, Apple'in fikri mülkiyet haklarının birinci alıcısıdır ve ana şirket ile maliyet paylaşım sözleşmesi yapmaktadır. Böylece fikri mülkiyet haklarını geliştirirken yapılacak olan araştırma ve geliştirme harcamaları iki şirket arasında paylaşılır. Apple'ın ana şirketi bu giderleri ABD'de düşürebilme imkânına kavuşurken, ASI'nin uluslararası piyasalara yaptığı satışlardan elde ettiği kazançlar ABD'ye transfer edilmediği için vergi yükünü önemli ölçüde azaltır. Böylece Apple yalnızca ABD'de yaptığı yerel satışlardan elde ettiği kazançlar üzerinde vergi öderken Avrupa ve Asya'da yapılan satışlardan elde edilen kazançlar, İrlanda'daki şirkette rezerv edildiği için vergi dışı kalmaktadır.¹⁹³

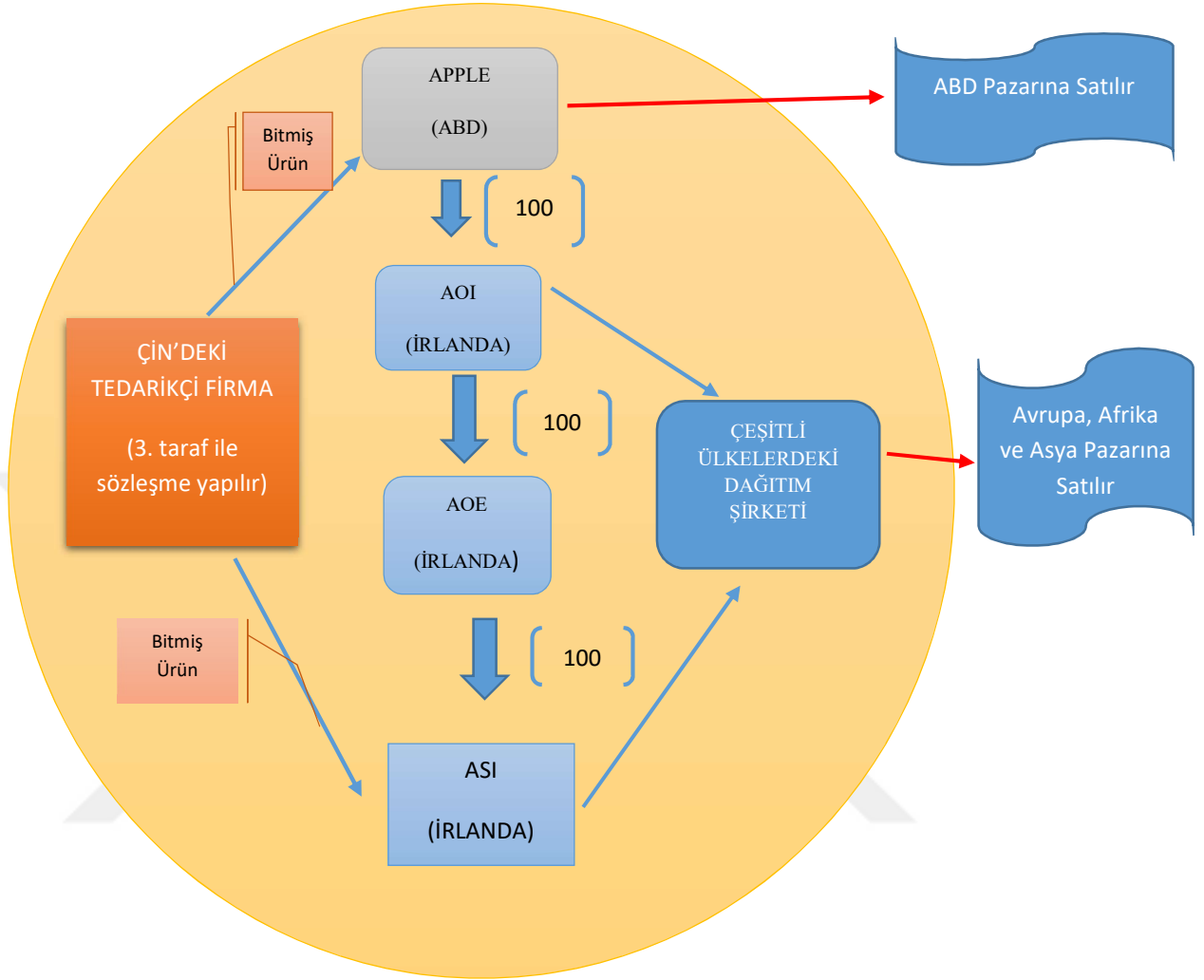
Apple, maliyet paylaşım sözleşmesi marifetiyle de yüksek miktarda olan araştırma ve geliştirme giderlerini matrahtan indirme imkânına kavuşurken, diğer yandan elde edilen kazançların büyük çoğunluğu vergi dışı bırakılmıştır.

¹⁹¹ Antony Ting, "iTax—Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue", **British Tax Review**, Yıl:2014, Sayı:1, s.44.

¹⁹² Thorne, s.15.

¹⁹³ Ting, s.44-45.

Şekil 10: Apple'ın Kurumsal yapısı



Kaynak: Antony Ting, “iTax—Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue”, British Tax Review, Yıl:2014, Sayı:1, s.44.

Apple'ın vergi planlaması Ting'e göre aşağıdaki nedenlere dayanır.¹⁹⁴

- İrlanda ve ABD'deki mükellefiyet tanımlarının farklı olması sayesinde Apple, vergi mevzuatlarında arbitraj yaparak en az vergi ödeneceği şekilde vergi planlamasını yapmaktadır.
- Maddi olmayan duran varlıkların transfer fiyatlandırmasının uygulanmasının zorluğu bir diğer nedendir. Apple fikri mülkiyet hakkını İrlanda'daki şirkete transfer etmektedir. Böylelikle İrlanda'daki şirket ABD dışındaki pazarda yapılan satışlardan yüksek

¹⁹⁴ Ting, s.45-50.

kazanç elde etmekte ve bu kazancı kendi ülkesinde tutarak daha az vergi ödemektedir.

- ABD’de uygulanan kontrol edilen yabancı kurum kazançları mekanizması da Apple’ın vergi kaçırmada yeterli olmamaktadır.
- Apple İrlanda’daki iştiraklerden elde edeceği kar payı ve temettü gibi pasif nitelikli gelirleri de şirket içi işlemler olarak yansıtip görünmez kılmaktadır.
- İrlanda’da şirketlerin kurulmasının nedeni İrlanda’daki kurumlar vergisinin ABD’ye oranla oldukça düşük olmasıdır.

Apple iki ülkenin vergi sistemindeki uyumsuzluğundan yararlanarak elde ettiği kazançların büyük çoğunluğunu vergi dışı tutarak ciddi anlamda karını artırmıştır. Küreselleşmeyle birlikte teknolojiye artan gelişmeler ülkelerini vergi sistemini yeniden gözden geçirmesini zorunlu kılmıştır. Çünkü vergi sisteminin yeni dijital dünyayla uyumlu olmaması, şirketlerin boşluklardan faydalanıp vergi planlaması yapmasına neden olmaktadır. Dijital ürünlerden ve buna ilişkin telif haklarından elde edilen kazançları düşük vergi oranına sahip ülkelere taşımanın diğer endüstriyel mal üreten firmalara göre daha kolay olduğu söylenebilir.¹⁹⁵

Apple’ın 2017 hesapları, ABD dışında 44,7 milyar kazandıklarını ve dış ülkelere sadece 1,65 milyar dolar, yani sadece yüzde 3,7 dolayında vergi ödendiğini gösteriyor. Bu oran, dünya genelindeki kurumlar vergisi oranı ortalamasının altında birinden azdır.¹⁹⁶

Apple’ın uyguladığı vergi planlaması stratejileri şirketin daha az vergi ödemesini sağlarken diğer yandan nakit rezervlerinin büyük bir bölümünün yurtdışında bulunması “kitlenme etkisine” neden olmaktadır. Vergiden kaçınmak amacıyla yurtdışındaki iştiraklerden getirilmeyen gelirler, bu iştiraklerin bünyesinde toplanır. Bu durum Amerika’ya gönderilemeyen nakit rezerv yığınlarının oluşmasına neden olmaktadır. Kilitlenme etkisi (lockout effect) olarak bahsedilen bu durum, finansal verilere göre “görünürde” nakit zengini, fakat bu nakdi kullanabilmek için %35 vergi ödemek durumunda bulunan Amerikan şirketlerinin oluşmasına neden olmaktadır.¹⁹⁷ Apple 256,8 milyar dolar nakit rezervlerinin 239,6 milyar dolarının

¹⁹⁵ Duhigg ve Kocieniewski, s.2.

¹⁹⁶ <https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-41896002> , 20.01.2019.

¹⁹⁷ Övül Çölgezen Batun, “Kitlenme Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Yıl:37, Sayı 436, Aralık 2017, S.96

ABD dışında olduğu tahmin ediliyor.¹⁹⁸ Bahse konu nakit rezervlerini ABD'ye getirilmesi durumunda oldukça yüksek bir vergi ile karşı karşıya kalacaktı. Ancak 2017 yılı sonunda Amerika'da gerçekleşen yeni vergi reformu ile Apple'ın bu sorunu çözdüğü söylenebilir.

2017 yılı sonunda ABD'de son otuz yılın en kapsamlı vergi reformu gerçekleştirilmiş olup artan oranlı bir vergi olan Kurumsal Gelir Vergisi, düz oranlı bir vergi haline getirilmiştir. Reformdan önce, ucu açık olan son dilime uygulanan marjinal vergi oranı yüzde 35 iken, düz oran yüzde 21 olarak belirlenmiştir.¹⁹⁹ Diğer yandan ABD hissedarlarının yabancı şirketlerde biriken karlarını bir kerede geri getirmesi halinde indirimli orandan vergi alınacağı hüküm altına alınmıştır.²⁰⁰

Yeni vergi reformunun Apple gibi nakit rezervlerinin büyük kısmı yurtdışında bulunan şirketler için faydalı olacağı öngörülüyor.²⁰¹ Söz konusu reform paketi ile birlikte vergi oranları önemli ölçüde azalırken diğer yandan da uluslararası nakit rezervlerini yurt içine geri getirme fırsatı yaratıyor. Nitekim Apple ABD hazinesine yurtdışı iştirak kazançlarını ABD'ye getirerek 38 milyar dolar vereceğini açıkladı.²⁰² Eğer Apple önceki vergi oranı olan yüzde 35 üzerinden vergilendirilseydi ödeyeceği verginin yaklaşık 88 milyar dolar olacağı ifade edilmektedir.²⁰³

3.3. TÜRKİYE'DE MİKRO VERGİ PLANLAMASI YÖNTEMLERİ

Kurumlar vergisi mükellefleri, maliyet unsuru olarak ele aldıkları vergileri mevzuata aykırı hareket etmeden daha az ödeyebilmek adına mikro vergi planlaması yöntemlerine başvurmaktadırlar. Türkiye'de uygulanan vergi planlaması

¹⁹⁸ Batun, Sayı:436, s.95.

¹⁹⁹ Yaşar Akgün, "ABD 2017 Vergi Reformu'nun Makroekonomik Analizi", **Vergi Dünyası**, Yıl:37, Sayı:440, Nisan 2018 , s.24.

²⁰⁰ Ertan Ertürk ve Abdülkerim Üçok, "ABD uluslararası Verilendirme Sistemini Neden Değiştirdi? ABD'nin Yeni Uluslararası Vergilendirme Sistemi Neler Getiriyor?" , **Vergi Dünyası**, Yıl:37, Sayı:438, s.40.

²⁰¹ Trefis Team, "What The U.S. Tax Bill Means For Apple", <https://www.forbes.com/sites/greatspeculations/2017/12/26/what-the-u-s-tax-bill-means-for-apple/#19f3a8a63e28> , (20.01.2019)

²⁰² Josh Hoxie, "Commentary: Apple Avoided 40 Billion in Taxes. Now It Wants a God Star?" <http://fortune.com/2018/01/18/apple-bonuses-money-us-350-billion-taxes-trump/> , (20.01.2019)

²⁰³ Rhett Jones, "Apple Successfully Avoids 50 Billion In American Taxes", <https://gizmodo.com/apple-successfully-avoids-50-billion-in-american-taxes-1822189738> (20.01.2019)

stratejilerinin bir kısmı ise şunlardır; yenileme fonu, amortisman hesaplama, şüpheli ticari alacak karşılığı, alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması, değersiz alacaklar, serbest bölgelerde uygulanan vergisel avantajlar, teknoloji geliştirme bölgelerinde uygulanan vergisel avantajlar, vakıf üniversitesi hastanelerinde vergi planlaması, sat-kirala-geri al uygulaması, devir müessesesi.

3.3.1. Yenileme Fonu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesi hükmü gereğince uygulanan yenileme fonu vergi erteleme müessesesidir. Kurumların oto finansmanlarının güçlenmesinde bir araç olarak uygulanmaktadır. Yenileme fonunun konusu, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kardır.²⁰⁴ İlgili madde hükmünce kurumların aktifinde kayıtlı olan amortismana tabi iktisadi kıymetleri elden çıkardıklarında ortaya çıkan karı vergi matrahına dahil etmeyip, ilerleyen dönemlerde vergilendirerek verginin ertelenmesi sağlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesi göre

“Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler. Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve 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 karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.”

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yenileme fonu uygulamasından yararlanabilirler. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı özelgesinde serbest muhasebeci mali müşavirlik faaliyetinde bulunan, serbest meslek kazanç defteri tutan ve defterine kayıtlı olan aracını 2010 yılında satan mükellefin satıştan doğan karı sabit kıymet yenileme fonuna aktarma imkanının olup olmadığı

²⁰⁴ Erdağ, s.423.

hususunda görüş talep edilmesi üzerine; yenileme fonu uygulamasından yararlanılabileceği şeklinde görüş verilmiştir.²⁰⁵ Ancak daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.01.2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı özelgesinde serbest meslek erbaplarının yenileme fonu uygulamasından yararlanmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.²⁰⁶ Görüş değişikliği ile birlikte sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler yararlanabilmektedir

Yenileme fonunun ayrılabilmesi için iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre gerekli olması icap etmektedir. Diğer yandan idare edenlerce karar verilmiş olmalı ve girişimde bulunulmuş olmalıdır. Dönem sonundan önce belirtilmesi icap eden bu iradenin, ticaret şirketlerinin yetkili organlarının kararları vasıtasıyla olması gerekir.²⁰⁷

Yeni alınacak iktisadi kıymetin, satışı yapılan iktisadi kıymetle eş değer nitelikte olması yenileme fonunun uygulanmasında zorunlu bir diğer koşuldur. Aksi halde iktisadi kıymetin elden çıkarılması sonucu oluşacak karın yenileme fonuna alınması söz konusu değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi gereğince taşınmaz ve iştirak kazançları istisnası ile yenileme fonunun bir arada uygulanması hususu uygulamada bir takım tereddütlere neden olmaktadır. Taşınmaz istisna oranı olan %50'den artı kalan %50'lik kısmın yenileme fonu kapsamında karın özel fona alınması hususunda doktrinde görüş ayrılıkları mevcuttur. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2014 tarih ve 11395140-105[328-2012/VUK-1- . . .]-1896 sayılı görüşünde taşınmaz kazancı istisnasıyla yenileme fonuna ilişkin istisnanın birlikte uygulanabilmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir. Söz konusu görüşü savunanlar, taşınmaz satış kazancı istisnası ile yenileme fonunun konuluş amacının çeliştiğini iddia etmektedirler. Buna bağlı olarak taşınmazların elden çıkartılması neticesinde ortaya çıkan kazancın kurumlar tarafından yeniden taşınmaz alımında kullanılması, bağlı bir değer (taşınmaz) başka bir bağlı değere (taşınmaza) dönüştürülmesi

²⁰⁵ Fatma Nur Tuncer, "Özelgelerle Yenileme Fonu Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:393, Mayıs, 2014, s.151-152.

²⁰⁶ Onur Gök, <https://vergialgi.net/vergi/serbest-meslek-erbabi-yenileme-fonu-ayirabilir-mi> , 04.11.2018.

²⁰⁷ Yalçın Yalçın, "Taşınmaz ve İştirak Kazançları İstisnası ile Yenileme Fonunun Bir arada Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:410, Ekim 2015, s.111.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi kapsamındaki istisnanın getiriliş amacına aykırı olacağı görüşü üzerinde durulmaktadır. Diğer yandan İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.12.2011 tarih ve 4.35.16.01-176300-716 sayılı özelgesi ile Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.08.2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[290-2012-8645]-874 sayılı özelgesinde istisna dışında kalan kısmının, aynı mahiyette yeni bir taşınmazın iktisap edilmesi amacıyla, yenileme fonuna aktarılması mümkün bulunduğu belirtilmiştir. Danıştay 4. Dairesinin E:2011/9648 K: 2014/5884 sayılı kararında da kanundaki düzenlemelerden yalnızca birinden yararlanılacağı yönünde açık bir hüküm bulunmadığı gerekçesiyle istisna ve yenileme fonu uygulanmasının birlikte uygulanabileceği yönünde karar verilmiştir.

Kısacası iktisadi kıymetin satışının gerçekleştiği yıl ortaya çıkan kar ertelenerek yenileme amacıyla alınacak yeni iktisadi kıymetin finansmanında kullanılmasına olanak sağlar ve amortisman giderlerinden mahsup edilerek daha sonraki dönemlerde vergilendirilir. Verginin ertelenmesini sağlayan bu durum kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi planlaması yöntemlerinden biri olarak uygulandığı söylenebilir.

3.3.2. Amortisman Hesaplama

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesine göre *“amortisman, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalan gayrimenkullerin ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin, VUK'un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen değerlerinin, yine VUK'ta belirlenen esaslar ve süreler dahilinde yok edilmesidir.”*

Değeri 01.01.2019'dan itibaren 1.200-TL aşmayan peştemallıklar* ile alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. Amortisman ayrılabilmesi için iktisadi değer aktifte girmesi zorunludur. Boş arazi ve arsalar amortismanına tabi değildir.²⁰⁸

* Vergi Usul Kanunu'nda peştemallık kavramı tanımlanmamış, sadece değerlendirme ve itfa esasları belirlenmiştir. Peştemallık, bir ticari işletmenin, bulunduğu yerin önemi, sahip olduğu şöhret, tutmuş olduğu müşteri kitlesi .ve benzeri unsurlara bağlı olarak, bilanço değerlerine ilave olarak sahip olduğu değeri ifade etmektedir.

²⁰⁸ Erdağ, s.415.

Amortismanların vergi matrahını azaltıcı yönde etkisi bulunmakla birlikte amortisman usullerindeki farklılaşma vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir. ²⁰⁹ Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen amortisman ayırma yöntemleri:

- “normal amortisman”, (VUK m.315)
- “azalan bakiyeler usulüyle amortisman”, (VUK mük. m.315)
- “madenlerde amortisman”, (VUK m.316)
- “fevkalade amortisman”, (VUK m.317)

olmak üzere sınıflandırılmaktadır.

Amortisman ayırarak gider oluşturan işletmeler için, vergi kaçırmak yerine, yasal çerçevede avantaj sağlamaya yönlendiren unsurlardan biri olarak karşımıza çıkan azalan bakiyeler usulü ile amortisman ayırma yönteminde mükellef, normal amortisman ayırma yöntemine göre iki kat daha fazla amortisman ayırma ve gider yazma imkanına sahip olmaktadır.²¹⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 315'inci maddesine göre *“bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.”*

Azalan bakiyeler yöntemi ile amortismanına tabi iktisadi kıymet yok edilerek kurumlar tarafından vergisel avantaj sağlama amacıyla kullanılabilir. Bu yöntem ile amortismanına tabi iktisadi kıymet için ilk yıllarda daha fazla amortisman ayrılması suretiyle ödenecek vergi ertelenerek paranın zaman değerinden avantaj sağlanmaktadır.²¹¹ İlk yıllarda daha az vergi ödenmesini sağladığı için verginin ertelenmesi durumu ortaya çıkmaktadır. Böylece ilk yıllarda kurumların likiditesini artırarak yeni yatırımların yapılması ve verimliliklerin artırılması yönünde teşvik edici olacaktır.

²⁰⁹ Eroğlu, s.59.

²¹⁰ Erdağ s.417.

²¹¹ Erdem Saçan, “Türk Vergi Mevzuatında Şirketlerin Vergiden Kaçınma Stratejileri” , **Vergi Dünyası**, Sayı:441, Mayıs 2018, S.48.

Normal amortisman usulünü seçen mükellefler azalan bakiyeler usulüne geçemezken azalan bakiyeler usulünü kullanan mükellefler normal amortisman yöntemine geçebilmektedirler. Böylece kurumların vergi planlaması yapılmasında azalan bakiyeler yöntemi esneklik sağlamaktadır.

3.3.3. Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 323'üncü maddesine göre *“ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak kabul edilmektedir.”*²¹²

İlgili madde hükümlerine göre;

- Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ile bağlantılı olmalıdır. Kurumların şahsi alacakları için karşılık ayrılamaz.
- Yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler şüpheli ticari alacak ayırmaktadır.
- Alacak, dava veya icra safhasında bulunmalıdır.
- Mahkeme veya icra takibine değmeyecek kadar az olan alacaklar için yapılan protesto ve yazı ile birden fazla kez talep edilmiş olması gerekir.
- Şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme gününde tasarruf değerine göre pasifte bir hesapta karşılık ayrılabilir.

Gerçek bir mal teslimi ya da hizmet ifasından kaynaklanmayan ve yalnızca ticari münasebet sebebiyle işletmelerin birbirlerine para desteği anlamında yardımcı olmak için verdikleri ve “hatır senedi” olarak nitelendirilen senetlere yönelik alacaklar için karşılık ayrılması söz konusu değildir. Karşılığın alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılması gerekir. Fakat bu hususta vergi idaresinin ve Danıştay'ın görüş farklılıkları bulunmaktadır. Gelir idaresi tarafından alacak şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılması gerektiği belirtilirken Danıştay'ın şüpheli hale geldiği

²¹² Ümit Güner ve Raşit Uçan, “Zamanaşımına Uğrayan Alacak Değersiz Alacak ya da Şüpheli Alacak Kabul Edilir mi?”, <http://www.umitguner.com.tr/Dosyalar/mak3.pdf>, s.3, 05.11.2018.

kesin olan alacaklar için herhangi bir yılda karşılık ayrılabilceği yönünde kararları mevcuttur.²¹³

Ticari ve zirai kazancın tespitinde tahakkuk esasının geçerli olmasına karşın şüpheli alacak karşılığı müessesesiyle mükellefler, tahakkuk etmiş ancak tahsil edilemeyen alacakları üzerinden haksız verginin hesaplanmasını engellemektedir. Başka bir ifadeyle tahakkuk esasını düzelten bir uygulama olduğu söylenebilir.²¹⁴ Şüpheli ticari alacaklar karşılığı ayrılarak tahakkuk etmiş ancak tahsil edilmesi imkânsız alacaklar üzerinden vergi ödenmesinin önüne geçilmiş olunur. Böylece kurumlar, matrahını düşürerek tahsil edilmesi olanaksız hale gelmiş olan kazancın vergisini telafi etmiş olmaktadır. Alacağın bir kısmı veya tamamı ileride tahsil edilmesi durumunda tahsil edildiği dönemde kar hesabına intikal ettirilerek vergiye tabi tutulur.

3.3.4. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont Uygulaması

Senede bağlı alacak ve borçların değerleme gününün değerine irca edilmesine “reeskont işlemi” denilmektedir. Reeskont işlemiyle, vadesi izleyen dönemlere rastlayan senetlerdeki miktarların içerisinde bulunan vade farkları, ilgili bulundukları vergilendirme dönemleri nazarında ayrıştırılmakta, izleyen vergilendirme dönemlerine rastlayan vade farkları cari yıl mali karının hesaplanmasında dikkate alınmayıp izleyen dönem veya dönemlerin mali karını etkilemektedir.²¹⁵

Alacak veya borçlar esas itibarıyla mukayyet değerle değerlendirilmekte ancak mükellefler ödeme süresi henüz gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların değerlendirilmesinde, reeskont uygulama konusunda seçimlik hakkına sahiptirler. Banka, banker ve sigorta şirketlerinin alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutması zorunludur.

Alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması sonucunda değerlendirme günündeki değeri ile senedin yazılı değeri reeskont gideri olarak ilgili dönemin matrahından indirilir. Borç senetleri reeskonta tabi tutulduğunda ise değerlendirme günündeki değeri

²¹³ Ümit Güner, <http://www.umitguner.com.tr/Dosyalar/vuk.pdf>, s.332.05.11.2018.

²¹⁴ Şişman, s.145.

²¹⁵ Altar Ömer Arpacı, “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Reeskont Uygulaması”, **Mali Çözüm**, Mart-Nisan 2007, Sayı:80, s.149-150.

ile senedin yazılı değeri arasındaki fark, reeskont geliri olarak ilgili dönemin matrahına ilave edilir.

Borç senetlerinde reeskont uygulaması bir bütün olarak değerlendirilmek zorundadır. Başka bir deyişle borç senetlerinin bir kısmı reeskonta tabi tutulurken bir kısmının reeskonta tabi tutulmaması söz konusu değildir. Ancak alacak senetleri için böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmaları Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285. maddelerinde mükelleflere tanınmış olan seçimlik bir haktır.²¹⁶ Fakat alacak senetlerini reeskonta tabi tutan mükellefler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutma mecburiyetindedir. Bunun temel nedeni ise alacak senedi reeskontu uygulamasında dönem sonunda reeskont gideri yazılarak ilgili dönemin matrahından indirilmekte iken borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması durumunda dönem sonu reeskont geliri yazılarak matrahın artırılmasıdır. Mükelleflerin yalnızca gider yazarak mali karını azaltmasını engellemek amacıyla uygulanan bir hükümdür. Diğer yandan borç senetlerine reeskont hesaplayan mükelleflerin alacak senetlerine reeskont hesaplaması zorunlu değildir. Dönem sonunda yalnızca borç senetlerine reeskont hesaplayıp reeskont gelirini ilgili dönem matrahına ekleyerek vergiye tabi geliri artırabilirler.

Bir yıl reeskont işlemini uygulayan mükellefler ertesi yılda uygulamak zorunda değildirler. Dolayısıyla alacak senetleri reeskontunun borç senetleri reeskontundan fazla olduğu yıllarda reeskont hesaplamasının yapılması ve tersi durumun mevcut olduğu diğer yıllarda reeskont uygulamasına başvurulmaması mümkündür. Böylece mükelleflerin reeskont faiz gideri reeskont faiz gelirinden daha fazla olması halinde vergiye tabi karını azaltma imkanına sahip olur ve vergi planlaması yoluna gidebilirler. Borç senetleri reeskontunun daha fazla olduğu diğer dönemlerde ise seçimlik hakkını kullanarak reeskont hesaplamama imkanına sahiptirler.

3.3.5. Değersiz Alacaklar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde *“kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz*

²¹⁶ Yusufoğlu, s.149.

alacak” olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu alacaklar, değersiz hale geldiği tarihte mukayyet değeriyle zarara geçilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, bu madde kapsamında değerlendirilen değersiz alacakları gider kaydederek yok edebilirler.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.04.2015 tarih ve 62030549-125[6-2013/354]-627 sayılı özelgesinde kanaat verici vesikaya ilişkin hususu açıklamıştır. Buna göre kanaat getirici vesikalara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- “*Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya Medeni Kanunun 31 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarının da mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı*”,
- “*Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı*”,
- “*Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler*”,
- “*Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması*”,
- “*Borçlunun dolandırıcılıktan mahkum olması ve herhangi bir malvarlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak*”,
- “*Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı*”,
- “*Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)*”
- “*Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler*”.

Mükelleflerin değersiz hale gelen alacağının zarar yazılarak yok edilmesi hususunda seçimlik hakları mevcuttur. Mükellefin seçimine bağlı olan bu konu vergi

planlaması bakımından bir araç olarak kullanılabilir. Değersiz hale gelen alacağını gider olarak dikkate almayan mükellefler daha fazla vergi ödemek durumunda kalırlar. Örneğin; 300.000 TL bir alacağın değersiz hale geldiği tespit edildiğinde mükellef değersiz alacak yazma hakkını kullanmaz ise söz konusu miktar üzerinden kurumlar vergisi ödemek durumunda kalacaktır. Ancak değersiz alacağın zarar olarak yazılması durumunda mükellef optimal vergi yüküyle karşılaşacaktır. Değersiz alacağa ilişkin mevzuatta belirtilen hakkın kullanılması ile mükellefler daha az vergi yüküne sahip olup vergi planlaması yöntemlerinden birini uygulayabilmektedirler.

3.3.6. Serbest Bölgelerde Uygulanan Vergisel Avantajlar

Serbest bölgeler, ülkelerin siyasal sınırları içerisinde bulunan fakat ekonomik sınırları kapsamayan, vergiye yönelik ödev ve yükümlülüklerle ilişkin zorunlulukların en az düzeyde olduğu bölgeler, başka bir deyişle sanal ülkeler olarak tanımlanmaktadır.²¹⁷ Serbest bölgeler, ülkelerin milli sınırları içerisinde kurulmasına karşın gümrük bölgesi dışında kalan, firmalara ihracat ve ithalata yönelik birtakım teşvikler sunan, uluslararası pazarda rekabet kabiliyetinin artırılmasına olanak sağlayan ve gümrük vergisi gibi maliyeti yükselten etmenlerin uygulanmadığı “belli alanlar”dır.²¹⁸

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 1’inci maddesinde serbest bölgelerin amaçları belirtmiştir. Kanunda tanımlanan amaçlar bunlardır:

- “İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek”,
- “Doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak”,
- “İşletmeleri ihracata yönlendirmek”,
- “Uluslararası ticareti geliştirmek”,

Ekonomik kalkınmanın sağlanmasında önemli bir rol oynayan serbest bölgeler, kurumlara birçok vergisel avantajlar sağlamaktadır. Serbest Bölgeler

²¹⁷ Recep Pekdemir ve Nazlı Kepçe, “Serbest Bölgelerde Kazançları ve Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı, Yıl:12, Sayı, 58, 2002, s.27.

²¹⁸ Hakan Atik, “Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler”, Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A.Ş., http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/1998-GA/GA-98-01-01_Serbest_Bolge_ve_Turkiyede_Serbest_Bolgeler.pdf, 10.11.2018.

Kanunu'nun 4'üncü maddesinde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmayacağı hükmü mevcuttur.

Kanunun geçici 3'üncü maddesi uyarınca 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alanların sadece serbest bölgedeki üretim faaliyetleri nedeniyle doğan kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Söz konusu istisna Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme dönemi sonuna kadar geçerlidir. Ancak istisnanın uygulanması ruhsat süresi ile de sınırlıdır. Ticari faaliyet (alım-satım) ve hizmet işiyle uğraşan ve 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsatı olan mükellefler için söz konusu istisna geçerli değildir. İstisna yalnızca serbest bölgelerde üretim faaliyeti yürüten mükellefler için geçerlidir. Örneğin: 27.04.2005 tarihinde faaliyet ruhsatı alan (A) Ltd. Şti, İzmir Serbest bölgesinde üretim faaliyetleri sonucu elde ettiği kazançları Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.(A) Ltd. Şti. bölgede üretim faaliyetinde bulunmadan, alım satım ile meşgul olsaydı elde ettiği gelir istisna olmayacaktı.²¹⁹

1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de mükelleflerin üretim dışı faaliyetleri, serbest bölge dışında üretilen malların satışı, faaliyet ruhsatında tanımlanan alan dışında fason olarak yaptırılan ürünlerin satışı sonucu ortaya çıkan kazançların istisna kapsamına girmeyeceği ifade edilmiştir. Tebliğe göre serbest bölgelerdeki işlemlerden kaynaklı alacaklara yönelik kur farkı ve vade farklarının da istisna kapsamında olduğu ifade edilmiştir. Faaliyet neticesinde elde edilen hasılatla ilişkin faiz gelirleri de belli koşullar altında istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Buna göre söz konusu hasılatla yönelik yapılacak ödemeler kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler istisnadır.

Serbest bölgeler, kurumlar vergisi dışında KDV, ÖTV ve işçi ücret geliri vergisi yönüyle de avantajlar sağlamakta ve mükelleflerin vergi planlama stratejilerinde önemli bir rol oynamaktadır. Serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar ile serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV'den istisnadır.²²⁰ Bunların dışında yatırımlar sonucu oluşan maliyetleri düşürerek yatırımın karlılığını artıran

²¹⁹ Ümit Güner, <http://www.umitguner.com.tr/Dosyalar/kurum.pdf>, (05.11.2018)

²²⁰ İdris Sarısoy, **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikası**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2008-23, İstanbul,2008, s.190.

yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman yöntemi, azaltılmış stopaj vergisi, sosyal güvenlik katkı paylarında yapılan indirimler vb. metotlar da hem ulusal hem de uluslararası yatırımlara uygun bir çevre oluşturulması amacıyla kullanılan vergisel teşviklerdendir.²²¹ Vergisel avantajlar sayesinde vergi yükü azalan mükelleflerin üretim maliyetlerinin düşmesinin yanı sıra bürokratik işlemlerin de en az düzeyde olması gereksiz zaman kaybını engellemektedir. Böylece işlem maliyeti de azalmaktadır.

3.3.7. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Avantajlar

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, gelişmiş teknoloji kullanan işletmelerin AR-GE yaparak teknoloji veya yazılım ürettikleri, inovasyonu ticari bir ürün veya hizmete dönüştürmek için çalışma ve araştırma yaptıkları, üniversite veya bir araştırma kuruluşlarının bilimsel potansiyeli ve altyapısını kullanarak ekonomik gelişme elde etmeyi amaçlayan yerlerdir.²²² Üniversitede yapılan bilimsel çalışmaların ekonomiye aktarımını sağlamak, yüksek teknolojiye sahip şirketleri oluşturmak ve üretimin kalitesi ve niteliğini artırmak teknoloji geliştirme bölgelerinin kurulmasının başlıca amaçlarıdır.²²³

Türkiye’de araştırma ve geliştirme faaliyetlerini ve teknolojiyi geliştirme sürecine katkıda bulunmak ve ekonomik gelişme ile kalkınmayı artırmak amacıyla kurulmuş olan 81 teknoloji geliştirme bölgesi mevcuttur.²²⁴ Söz konusu hedeflere ulaşmada önemli bir rol oynaması açısından mükelleflere bir takım istisnalar tanınmıştır.

Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisna Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yer almamakla birlikte 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nun Geçici 2’inci maddesinde kurumlar vergisine yönelik istisna hüküm altına alınmıştır.

²²¹ Murat Çak, **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması**, T.C. Maliye Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/385, Ankara, 2008. s.22

²²² Mesut Bilginer, Alican Afşar ve Zahide Akdoğan, “Teknokentlerin ve Ar-Ge Firmalarının 4691 Sayılı TGB Kanunu, VUK ve TTK açısından Denetimi”, **Journal of Social And Humanities Sciences Research (JSHSR)**, 2017, No:4, s.57.

²²³ Ayşegül Baykul, Kenan Oğuzhan Oruç ve Murat Ali Dulupçu, “Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici Şirketlerinin Ar-Ge ve Yenilikçi Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi İle Değerlendirilmesi”, **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2016, Cilt:16, Yıl:16, Sayı: 2, s.52.

²²⁴ <https://teknopark.sanayi.gov.tr/Home/TgbListesi> 15.11.2018

Kanunun 5'inci maddesine göre yönetici şirketlerin bölgenin kurulması, işletilmesi ve yönetilmesine yönelik faaliyetlerinden sağladıkları kazançların tamamı istisnadır. Yönetici şirketlerin anonim şirket olarak kurulması zorunludur. Bunun yanı sıra bölgede faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de istisnadan yararlanmaktadır. Ancak istisna bütün faaliyetleri kapsamamaktadır. Kurumların yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına istisna uygulanmaktadır. Yönetici şirketlerin ve kurum mükelleflerinin istisnası 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacaktır.¹ Seri No.'lu KVK Genel Tebliğine göre:

“Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir.”

Örneğin bölgede yazılım üzerine çalışan firmaların, yazılıma ilişkin hakların satışı yahut kiralanması sonucu sağlanan gelirleri istisna kapsamında değerlendirilir. Ancak bahse konu yazılımın elektronik ortamda satışından dolayı elde edilen gelirlerin istisna hükümlerinden yararlanması mümkün değildir.²²⁵

Kurumların bölge dışında gerçekleştirdiği faaliyetler istisna dışında kalmaktadır. Eğer mükellef bölge dışında faaliyete başlayıp bölgede faaliyetine devam ediyorsa faaliyetin sadece bölgeye isabet eden kısmı istisnadır.

Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti yürüten kurumların söz konusu teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyetlerini gerçekleştirmesi durumunda vergisel anlamda önemli avantajlara sahip olacaktırlar. Ayrıca bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Bu avantajlar kurumların üretimlerinde rekabet üstünlüğü sağlayacak olup ileri derece teknolojileri üretme ve üretimde verimliliği artırma imkanı sağlayacaktır. Vergi planlaması ile faaliyetlerini bu alanlara kaydıran firmalar daha az vergi yükü ile karşılaşarak hem yurt içi hem de uluslararası alanda avantaj elde edeceklerdir. Kısacası teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunarak

²²⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 94.

vergi yüklerini azaltan mükellefler, vergi sonrası gelirlerini artırarak küresel rekabet ortamı içerisinde rekabet güçlerini de artıracılabileceklerdir.

3.3.8. Vakıf Üniversitesi Hastanelerinde Vergi Planlaması

Genel olarak kamu idarelerine bağılı olmalarına rağmen bazı sağıık ve sosyal hizmetleri ifa eden veya ilim, fen ve güzel sanatların yayılması ve gelişmesi amacıyla faaliyette bulunan kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde *“kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağıılığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşların muaf olduğı”* belirtilmiştir.

1 Seri No.'lu Genel Tebliğinde vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyette bulunan sağıık kuruluşlarının da kurumlar vergisinden muaf olacağı ifade edilmiştir. Vakıf Yüksek Öğretim Kurumları Yönetmeliğine göre vakıflar tarafından kurulan üniversiteler kazanç elde etme amacıyla kurulamazlar. Başka bir deyişle ticari bir amaçla kurulmamış olması gerekmektedir. Dolayısıyla vakıf üniversitesi bünyesinde bulunan hastanelerin kazanç amacı elde etme gayesi içinde bulunmaması gerekmektedir.

Özel hastanelerin vakıf üniversitesi kurmak yoluyla vakıf üniversitesi hastanesine dönüşmesi, özel hastanelerin vakıf üniversiteleri ile anlaşmaları sonucunda üniversite hastanesine dönüşmesi (afiliasyon) veya hali hazırda kurulu olan vakıf üniversitelerinin kuruldukları il dışında farklı illerde yeni hastane açmaları hususunda mevzuatta açık bir düzenleme bulunmaması nedeniyle kurumlar tarafından vergiden kaçınma stratejisi olarak görülebilmektedir.²²⁶

Ticari amaç gayesi olmadan kurulması gereken söz konusu hastanelerin tıp fakültesi öğrencileri için staj, nöbet gibi eğitimler verilmeden faaliyette bulunması muafiyetin konuluş amacına aykırılık teşkil etmektedir. Özellikle vakıf üniversitesi hastanelerinin farklı illerde yeni hastaneler açması eğitim amacından çok gelir elde etme amacı taşımaktadır. Bu anlamda mevzuatta bahse konu hastanelerde tıp

²²⁶ Ali Koyuncu, “Vakıf Üniversitesi Hastanelerinin Çeşitli Şekillerde Kurulmalarının Kurumlar Vergisi Muafiyetine Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Yıl36, Sayı:432, Ağustos 2017, s.88.

fakültesi öğrencilerinin staj, nöbet, eğitim vb. şekillerde eğitim görüp görmedikleri hususunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu konuda ayrıntılı düzenlemenin bulunmaması nedeniyle kar amacı güderek kurulan özel hastanelerin vakıf üniversiteleri ile anlaşma sağlayarak vergi muafiyetinden yararlandığı görülmektedir. Vakıf üniversitelerinin bulunduğu ilden farklı bir ilde hastane açması tıp fakültesinde okuyan öğrencilerin eğitimini sağlamaktan ziyade ticari kaygıyla hareket ettiği söylenebilir. Mevzuattaki bu boşluktan faydalanan ticari amaçla kurulan özel hastanelerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlandığı görülmektedir.

3.3.9. Sat- Kirala-Geri Al Uygulaması ile Vergi Planlaması

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının j bendinde “sat-kirala-geri al” işlemlerinden doğan kazançların istisna kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır. Ekonomik faaliyetlerin etkin olarak yönetilmesi ve avantajlı iş ve yatırım fırsatlarının kaçırılmaması için bahse konu uygulama ile hem şirketlerin finansman sorunu çözülmüş hem de şirkette çeşitli vergi avantajları elde edilmiş olacaktır.²²⁷

Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre “*Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar vergiden istisnadır.*”

Söz konusu maddede üç aşamaya yönelik hükümlere yer verilmiştir:²²⁸

- İktisadi kıymetin finansal kiralama şirketine satışı
- Satılan İktisadi kıymetin finansal kiralama şirketinden kiralınması
- Geri alınan iktisadi kıymetin üçüncü kuruma satışı

Kurumların amortismanına tabi iktisadi varlıklarını finansman kiralama şirketlerine, katılım bankalarına veya kalkınma ve yatırım bankalarına satışı sonucunda iktisadi varlığın kayıtlı değerinden amortisman miktarı düşüldükten sonra

²²⁷ Saçan, s.50.

²²⁸ Okan Coşgun, “Sat-Geri Kirala- Al İşlemlerinin Kiracılar Açısından Vergisel Boyutu”, **Vergi Dünyası**, Yıl 36, Sayı:421, Eylül, 2016, s.140.

net aktif değeri hesaplanır ve satış bedelinden net aktif değeri düşülerek kâra ulaşılır. İlgili madde hükmünce istisnadan yararlanılan kâr pasifte özel bir fon hesabında tutulur. İkinci aşamada ise bahse konu iktisadi kıymet finansal kiralama şirketinin mülkiyetine geçmekte olup iktisadi kıymeti kendisine satan kuruma varlık yeniden kiralanır. Kiralama süresi sonunda iktisadi kıymetin hukuki mülkiyeti kiracıya yeniden geçecektir.²²⁹

Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinde *“üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirildiği”* hususu belirtilmiştir.

“Sat ve geri kiralama” işleminin kuruma sağladığı birçok olanakların bulunduğunu söylemek mümkündür. Bu müessese sayesinde işletme ek finansman imkânına kavuşmaktadır. Böylece kurumlar kısa vadeli borçlarını uzun vadeye yayma imkânına erişirler. Diğer yandan finansal yapıları daha likit hale gelmektedir.²³⁰ Mülkiyet kaybı yaşamadan kredi sağlayarak mali yapılarında güçlenme sağlayan şirketler sadece kurumlar vergisi yönünden değil katma değer vergisi, harçlar ve damga vergisi kanunlarındaki istisnalardan yararlanabilmektedir. İlgili madde hükümleri aracılığıyla vergi planlaması yaparak finansman probleminin çözülmesinin yanı sıra vergi avantajlarından da yararlanılmaktadır.

3.3.10. Devir Müessesesi Aracılığıyla Vergi Planlaması

İşletmeler, mali yapılarını güçlendirmek amacıyla diğer işletmelerle entegrasyon yoluna giderek devir müessesesinden yararlanmaktadır. Devirle birlikte devralan işletmeler büyük ölçekte faaliyette bulunarak daha etkin ve verimli çalışabilme imkânına sahip olurlar. Böylece devralan şirketin ticari hayattaki verimliliğinin artmasının yanı sıra devir olunan şirket de piyasaya yeniden kazandırılmaktadır. Devir ile birlikte birbirini bütünleyen işletmeler oluşmakta,

²²⁹ Coşgun, 141.

²³⁰ Güray Öğredik ve Mazars Denge, “Sat ve Kiralama (Sell & Leaseback) İşleminin Finansal ve Vergisel Avantajları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2014, s. 5-6. <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/1jub5635672021586544477.pdf> (27.01.2019)

bütünleşen şirketlerin mali durumları kuvvetlenmekte ve örgüt yapısı revize edilmektedir.²³¹

Devir müessesesi, daha az vergi ödeme imkânı sağladığı için mükellefler tarafından vergi planlama aracı olarak görülmektedir. Devrolunan şirketin zararının mahsup imkânı tanınmasının yanı sıra devir işleminin katma değer vergisi, damga vergisi ve harçlardan istisna tutulması da diğer avantajlardandır.

Devir işlemi, vergisiz birleşme olarak nitelendirilmektedir. Çünkü kanunda belirtilen koşulları taşıması şartıyla birleşmeden doğan karlar hesaplanmamakta ve vergilendirilmemektedir. Devir şeklinde birleşmelerde devir şartlarının gerçekleşmesi şartıyla devir alınan kurumun bilançosunda yer alan değerler rayiç bedelle değerlemeye tabi tutulmayarak kayıtlı değerleriyle devralan kuruma intikal edecektir. Dolayısıyla devrolan kurumdaki aktif değerlerin değer artışından oluşan gizli yedekler vergilendirilmeyecektir. Bu yedekler devralan kurumdaki daha sonraki tarihte elden çıkması durumunda vergilendirilecektir.²³² Başka bir deyişle devralınan kurumda değerleme yapılmadığından vergi ortaya çıkmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20'inci maddesine göre münfesi kurum ile birleşilen kurum;²³³

1) “Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile”,

2) “Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesi kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler”.

“Birleşilen kurum, münfesi kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesi kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdaki ayrıca teminat isteyebilir.”

²³¹ Fatih Saraçoğlu, **İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma**, Turhan Kitabevi, Turhan Kitabevi, 2005, s.141.

²³² Mehmet Tosuner ve Salih Bayram, “Sermayenin Kaybı ve Borca Batıklık Halinde Şirket Birleşmelerinin Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:404, Nisan 2015, s.32.

²³³ Tosuner ve Arıkan, s.355.

Kurumların devir işleminde devredilen münfesi kurumun sadece devir tarihine kadar sahip olduğu kazançlar vergilendirilecek, doğrudan doğruya birleşmeden doğan kar ve kazançlar vergi dışı bırakılacaktır.²³⁴Birleşmeden doğan karlar için vergi hesaplanmaz iken münfesi kurum, hesap dönemi başından devir tarihine kadar olan kazançları için kıst dönem beyannamesi vermek durumundadır.

Devralınan kurumların zararları kanundaki şartları taşıması koşulluyla devralan kurum kazancından mahsup edilebilmektedir. Kurumlar vergisi beyannamelerinde her yılın zararı ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların mali bilançolarına göre meydana gelen zararlar indirilecek giderlerdendir.²³⁵ Kurumlar Vergisi Kanununa göre devralan şirketler devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararlar kurum kazancından mahsup edilebilmektedir. Ancak bunun için kanun koyucu birtakım şartlar sunmuştur. Bu şartlar:

- Son beş yılı kapsayan kurumlar vergisi beyannamelerinin kanunda belirtilen sürede verilmesi gerekmektedir. Münfesi kurum için aranan bir şarttır. Devralan kurumun beyannamelerini süresinden sonra vermesi devri engellemez ancak devralan kurum, münfesi kurumun zararını mahsup edemez.
- Devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin gerçekleştiği takvim yılından itibaren en az beş yıl süreyle sürdürülmesi gerekmektedir.

Devralınan kurumun faaliyetine en az beş yıl süreyle devam edilmesi hususundaki şartın temel amacı yalnızca zarar mahsubu amacıyla kurumların devralınmasının önüne geçilmesidir.

1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre *“vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.”* Böylece kurumların vergiden

²³⁴ Edizdoğan ve Özker, s.256,

²³⁵ Erdağ, s.507.

kaçınmak amacıyla ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan işletmelerin zararlarının aktarılması amacıyla devralınması engellenmiştir.²³⁶

Devir işleminde kanunda bulunan hükümlere göre vergi ödemelerinin ertelenmesi olanağının ve zarar mahsubuna ilişkin düzenlemelerin bulunması mükellefler tarafından vergi planlaması aracı olarak kullanılmasına olanak vermektedir. Böylece şirketler, zararda olan işletmelerin iktisadi hayata kazandırılması ve işletmelerin yeniden yapılandırılması sonucu ortaya çıkan avantajlardan faydalanarak iktisadi hayattaki etkisini artırabilir.²³⁷ Karlı firmalara devrolunan firmaların zararları yukarıda sayılan esaslar çerçevesinde karlı kurum kazançlarından mahsup edilerek vergisel avantaj sağlamaktadır.²³⁸ Diğer yandan münfesi kurumun malvarlıkları devralan kurum bilançosuna aynen aktararak vergi ertelenmektedir.²³⁹ Sağladığı vergisel kolaylıklar bakımından devir müessesesi, kurumların vergi planlamasında önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

3.3.11. Diğer Vergi Planlama Yöntemleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesine göre *“ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.”* İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de bu madde hükmünden faydalanabilmektedirler. Götürü gider uygulamasının temel amacı yurt dışında belgelendirilemeyen giderlerin bulunması durumunda mükelleflerin fazla vergi ödemesini engellemektir. Söz konusu faaliyetlerde bulunan mükellefler, belgelendiremediği giderleri yasaların izin verdiği nispette safi kurum kazancının tespitinde götürü gider olarak indirebilirler. Böylece mükellefin vergi yükü azalmış olur.

²³⁶ Tosuner ve Bayram, s.35.

²³⁷ Fatih Saraçoğlu ve Muharrem Çakır, s.105.

²³⁸ Şişman, s.337.

²³⁹ Eroğlu, s. 82.

Kurumlar, sermaye artırımında bulunması durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine göre indirimden yararlanabilmektedirler. İlgili Kanun maddesine göre *“Sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sini indirim konusu yapabilmektedir.”* Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri söz konusu indirimden yararlanamamaktadır. Söz konusu tutar, kazanç yetersizliği nedeniyle indirilememesi durumunda izleyen hesap döneminde matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Sermaye şirketlerinin matrah azaltımı yapmaları durumunda bu indirimden yararlanmaları mümkün değildir.

Şirket genel kurulları karlarının tamamını veya bir kısmını dağıtma kararı alabilecekleri gibi, hiç kar dağıtmama kararı da alabilirler²⁴⁰ Şirketlerin ortaklarına kar payı ödemesi yerine huzur hakkı ödemesinde bulunması kurum kazancının hesaplanmasında farklılığa neden olacaktır. Çünkü ücret ödemesi Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesine göre gider kabul edilirken kar payında böyle bir durum söz konusu değildir. Dolayısıyla ücret kar payından daha avantajlı hale gelmektedir. Ancak ücret kazancının artan oranlı olması sonucu, brüt ücret tutarı arttıkça ücret kazancının vergisel avantajı azalmaktadır.²⁴¹

İşletmeler tarafından hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler istisnadır. Ancak işverence, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 2019 için 19 TL'yi aşmaması gerekmektedir. Şirketlerin vergi yükünü azaltmak için iş yerinde ve müştemilatında yemek vermeleri daha avantajlıdır. Çünkü nakdi olarak yemek bedeli verilmesi durumunda kanunda belirtilen miktarı geçmemesi

²⁴⁰ Özcan Unutkan, “Sermaye Şirketlerinde Kar Dağıtımı Zorunlu mu?”, Marmara Üniversitesi, s.1. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/22%20-%2058%20%C3%96ZCAN%20UNUTKAN.doc>

²⁴¹ Saçan, s.52.

gerekmedir. Ancak işyerinde yemek verilmesi halinde böyle bir sınırlama yoktur. Kurumların işletme büyüklüğü ölçüsüne göre çalışan sayısının fazla olması durumunda iş yerinde yemek vermesi avantajlı olabilmektedir.



SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Vergi en genel tanımıyla kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmak suretiyle elde edilen karşılıksız olarak alınan kamu geliridir. Mükellefler katlandıkları vergi yükü ile yararlandıkları kamu malları ve hizmetlerinden elde ettikleri faydayı tam olarak algılayamazlar. Bu durum mali aldanma olarak nitelendirilmektedir. Kimi durumda ödedikleri vergi ile yararlandıkları kamu hizmetleri arasında orantısızlık olduğunu düşünebilirler. Bu durumda vergiye karşı çeşitli tepkiler oluşturulmasına neden olmaktadır.

Vergiye karşı tepkiler, aktif ve pasif olmak üzere iki gruba sınıflandırılmaktadır. Pasif tepkiler vergi kanunlarına aykırılık teşkil etmemekle birlikte genel anlamda kamu gelirini azaltıcı etkisi olduğu söylenebilir. Vergiden kaçınma, tüketim, üretim, yatırım ve tasarrufların azaltılması, aylıklığın tercih edilmesi, vergi cennetlerine kaçış ve verginin yansıtılması gibi pasif tepkiler yasal sınırlar içerisinde suç teşkil etmeyen mükelleflerin vergi yüküne karşı gösterdiği davranışlardır. Vergi kaçaklığı, verginin reddi ve vergi isyanı ise vergiye karşı aktif tepkiler arasında sayılmaktadır. Bahse konu tepkiler vergi mevzuatına aykırılık teşkil etmekte olup yükümlüler vergi cezaları ile karşı karşıya kalmaktadır.

Kamu harcamalarının finansmanında önemli bir gelir kaynağından biri olan vergiye karşı yükümlülerin bakışlarını etkileyen çeşitli etmenlerin bulunduğu ve buna bağlı olarak farklı reaksiyonların verildiği gözlenmektedir. Vergiye karşı verilen tepkiler kimi zaman yasal sınırlar içerisinde gerçekleşirken, kimi zaman da mükelleflerin yasa dışı yollara başvurulduğu gözlenmektedir. Şüphesiz ki vergiye karşı tutum ve davranışları etkileyen bireysel veya toplumsal birçok etken mevcuttur. Yükümlülerin içerisinde bulundukları psikolojik ve toplumsal durumlar vergiyi yorumlama ve benimseme biçimlerinde farklılık göstermesine neden olmaktadır.

Vergi ahlakı vergiye gönüllü uyumun artmasında içsel bir motivasyon sağlar. Bu içsel motivasyon sayesinde mükellefler vergiyi vatandaşlık görevi olarak algılayarak vergi ödemekten haz duyarlar. Yükümlüler vergisel sorumluluklarını yerine getirirken toplumsal baskı da hissedebilir. Özellikle vergiye gönüllü uyumun yüksek olduğu toplumlarda mükelleflerin etrafındaki diğer yükümlülerden çekindikleri ve toplumdan dışlanmaktan korktukları için vergiye uyum gösterdiği

gözlenmektedir. Bir anlamda vergi ahlakı toplumda yükümlüler arasında kontrol mekanizması görevi de görmektedir. Böylece yükümlüler kendi sorumluluklarını mevzuatlara uygun bir şekilde yerine getirdikleri gibi diğer mükelleflerin hareketlerini de denetlemektedir. Yükümlüler kendilerini diğerlerine karşı sorumlu hissederek vergiye gönüllü uyum sağlamaktadır. Diğer yandan vergi ahlakının düşük düzeyde olduğu toplumlarda ise tersi bir durum olduğu söylenebilir. Mükellefler vergi ödemeyi ahlaki bir sorumluluk olarak algılamaz iseler vergisel ödevlerinden kaçma eğilimine girerler. Verginin kamu harcamalarının finansmanında kullanılması açısından önemli bir gelir kaynağı olduğu bilincinde olmayan mükellefler vergi ödeme hususunda istekli olamazlar. Bu durum da vergiye karşı tepki göstermelerine neden olur.

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının şekillenmesinde vergi mevzuatı ve vergi idaresinin uygulamaları önemli rol oynamaktadır. Vergi mevzuatının karmaşık yapıda olması yükümlülerin vergisel ödevlerini tam ve eksiz yerine getirmesinde zorlaştıracı bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Açık ve anlaşılır olmayan vergi kanunları, vergiye uyumu yüksek olan mükelleflerin bile hatalı beyanda bulunmasına ve doğal olarak vergi zıyana sebebiyet vermelerine neden olmaktadır. Mevzuatın karmaşık olması sadece mükellefler açısından değil verginin uygulayıcı olan vergi daireleri açısından da sorun teşkil etmektedir. Nitekim aynı konu ve olaylara ilişkin farklı özelge ve görüşlerin veya yargı kararlarının bulunduğu gözlenmektedir. Bu durum vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkelerini zedelemektedir. Diğer taraftan vergi kanunlarının anlaşılmasının zor olması mükelleflerin vergi alanında uzmanlaşmış meslek mensuplarından yardım almasını zorunlu hale getirerek katlanılan maliyetleri artırmaktadır. Bürokrasinin ve kırtasiyeciliğin fazla olduğu vergi sistemlerinde hem idare açısından hem de mükellefler açısından ek maliyetlere neden olmaktadır. İdare açısından bu durum daha çok personel çalıştırması, zaman kaybına neden olacak yazışmaların artmasına ve kâğıt israfına sebebiyet verecek uygulamalara neden olmaktadır. Bu hususlar idarenin vergi toplarken katlandığı maliyetleri önemli ölçüde artıracaktır.

Vergi mevzuatının sade, açık ve anlaşılır olması ile vergiye uyum arasında doğrudan ilişki mevcuttur. Bu anlamda verginin karmaşık yapısı sadeleştirilmeli ve uzmanlaşma gerekmeden eğitim düzeyi çok yüksek olmayan mükellefler tarafından

bile anlaşılır hale gelmelidir. Aksi halde mükellefler hem her türlü vergisel ödevlerini yerine getirirken muhasebeci ve diğer vergi uzmanları gibi meslek mensuplarından yardım almak zorunda kalacaklar ve bu durum işlem maliyetlerini artıracak hem de mevzuata hakim olamadıklarından ötürü vergisel sorumluluklarını tam anlamıyla takip edemeyeceklerdir. Diğer yandan kendilerini yanlış yönlendiren muhasebeci veya diğer meslek mensuplarının farkında olamayacakları da söylenebilir.

Son yıllarda Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan birçok düzenlenmenin uygulamaya konulduğu görülmektedir. Mükellefleri vergi mevzuatı konusunda bilinçlendirmek amacıyla kısa ve anlaşılır olacak biçimde vergi rehberleri hazırlamaktadır. Diğer taraftan mükellefleri bilinçlendirmek amacıyla televizyon ve radyo gibi görsel ve işitsel medya da kamu spotları yayınlamaktadır. Bunların şüphesiz ki mükelleflerin vergi mevzuatı hususunda bilinçlenmesi açısından yarar sağlayacağı görüşündeyiz. Ancak vergi mevzuatının daha açık ve anlaşılır olmasına yönelik daha detaylı düzenlemelerin yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

Vergi idarelerinin teknolojik gelişmelere uyum sağlayarak mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırıcı düzenlemeler yapması bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltacaktır. Günümüzde özel veya kamu sektöründeki işlemlerin birçoğunun internet üzerinden yapıldığı görülmektedir. Bu durum pratik kolaylık sağlayarak zaman tasarrufuna neden olmakla birlikte işlem maliyetlerinde de düşüslere neden olmaktadır. Bu anlamda vergi idarelerinde son yıllarda bu teknolojiye uyum sağladığı görülmektedir. Nitekim Türkiye’de de son yıllarda interaktif vergi dairesi anlayışında büyük bir aşama kaydedildiği gözlenmektedir. Böylece mükellefler vergi dairesine gitmeden çoğu işini internet üzerinden halledebilme imkânına sahip olmaktadır. Elektronik ortamda sunulan vergisel işlemler daha etkili ve hızlı olmasının yanı sıra vergi idaresi bakımından da işlemlerin daha az kırtasiyeciliğe neden olduğu aşikârdır. İnteraktif vergi dairesi uygulaması aracılığıyla mükellefler muhasebeci veya bu alandan diğer meslek mensuplarının kendileri adına yaptıkları işlemleri de denetleme imkânına kavuşmuş oldular. Zamanla bu durumun daha yaygınlaşacağı ve işlem sürelerinin daha kısaldığı personel ihtiyacının önemli ölçüde azalacağı tarafımızca düşünülmektedir. Bu durum da vergi mevzuatı konusunda daha

donanımlı ve nitelikli personel yetiştirilmesinde ve idari işlemlerin daha etkin yürütülmesinde önemli rol oynayacaktır.

Yüksek vergi oranları yükümlülerin harcanabilir gelirinde azalmaya neden olmakta ve hissedilen vergi tazyikini artırmaktadır. Sübjektif vergi yükü olarak da tanımlanan vergi tazyiki, yükümlülerin vergi öderken hissettikleri memnuniyetsizlik sonucu oluşan psikolojik baskıdır. Mükelleflerin hissettiği bu baskıların derecesine göre vergiye karşı tutum ve davranışlarını şekillendirdikleri söylenebilir. Vergi yükünü ağır şekilde hisseden mükellefler vergiden kaçınma veya vergi kaçırma yollarına yönelebilmektedir. Bu hususta vergi cezalarının ve denetimin etkinliği devreye girmektedir. Birçok çalışmada vergi cezaları yeterince caydırıcı değilse yükümlülerin vergi kaçırma eğiliminin arttığı belirtilmektedir. Vergi kaçırması sonucu elde edeceği fayda, yakalanması sonucu alacağı cezadan daha fazla ise mükellefler için vergi ödememek cazip hale gelebilir. Vergi cezalarının mükellefleri caydırıcı derecede yüksek olması vergi uyumu için zorunlu bir unsurdur. Diğer yandan cezaların yüksek olması tek başına yeterli bir durum değildir. Vergi denetimlerinin etkinliği de önem arz etmektedir. Vergi denetiminin yeterince olmadığı durumlarda yakalanma riski düşük olan mükellefler de vergi kaçırma eğilimine yönelebilmektedir. Vergi denetimi sayesinde mükellefler kendilerini vergi ödeme konusunda baskı altında hissederler. Diğer yandan vergiye uyum gösteren mükellefler açısından da vergi denetimi önem teşkil etmektedir. Vergi kaçırarak mükelleflerin denetlenmediği ve cezalara maruz kalmadığı bilincinde olan uyumlu mükellefler kendilerini kandırılmış hissederek vergi adaletine olan güvenini yitirebilirler.

Sık çıkartılan vergi afları da mükelleflerin vergi idaresine karşı güvenini kıran bir diğer unsurdur. Vergi aflarının daha fazla mükellefin kayıt altına alınmasını sağlayan teşvik edici yanı mevcuttur. Bunun yanı sıra ekonomik olarak zor durumda bulunan mükelleflerin vergi borçlarının bir kısmından vazgeçilmesi veya taksitlendirilmesi ticari hayata kazandırılması bakımından yarar sağlamaktadır. Fakat burada önemli olan husus vergi aflarının hangi sıklıkla çıkarıldığıdır. Sıklıkla başvuru alan vergi afları vergisini düzenli ödeyen ve gönüllü uyum gösteren mükellefler için olumsuz psikolojik etkilere neden olabileceği gibi vergi cezalarının

etkinliğini de azaltmaktadır. Bu durum da mükellef ile idare arasındaki güveni zedelemektedir.

Mükelleflerin yukarıda bahsedilen faktörler nedeniyle vergiye karşı sergiledikleri tutum ve davranışların değiştirilmesinde vergi idaresinin rolü önem arz etmektedir. Gelir idaresinin vergi ahlakı ve vergi bilincinin geliştirilmesi hususundaki çalışmaları vergi gayretini yükseltecektir. Mükelleflerin, ödedikleri verginin kamu hizmetlerine yansıdığını fark etmesi durumunda gönüllü uyumun artacağı açıktır. Diğer yandan mükellef haklarının daha detaylı anlatılması ödevlilerin bilinçlendirilmesi açısından etkili olacaktır. Bunun yanı sıra son zamanlarda “izaha davet müessesesi” gibi kurumların uygulamaya konulmasının da mükelleflerin gönüllü uyuma katılımını artıracığı aşikârdır. Bu uygulamayla birlikte mükellef hakkında cezai bir işlem uygulamadan önce ona açıklama ve hatasından geri dönme imkânı sağlanarak bir anlamda idare ve mükellef arasında işbirliği fırsatı yaratılmış oldu. Böylece idarenin denetimden kaynaklı iş yükü hafiflerken diğer yandan usulsüz işlemlerden kaynaklı uyumsuzluklar çözülme imkânına kavuşabilecektir.

1950 yılından itibaren Türkiye’de vergi mevzuatına giren kurumlar vergisi, gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte olan bir vergi türüdür. Çalışmamızdaki bulgular neticesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısının her geçen yıl arttığı gözlenmektedir. 2018 döneminde kurumlar vergisi mükellef sayısı 806.222’dir Türkiye’de faaliyet gösteren kurumlardan elde edilen vergi gelirleri azımsanmayacak niteliktedir. Diğer yandan kar elde etme güdüsüyle ticari hayatta faaliyet gösteren kurumların vergiyi maliyet unsuru olarak algılaması sebebiyle verginin rekabet gücündeki azaltıcı etkisini giderme eğiliminde oldukları söylenebilir. Nitekim kurumların vergi planlamasının önemini anlayarak bu alanda uzmanlardan yararlandığı gözlenmektedir.

Vergi planlaması, hukuki sınırlar içerisinde mükelleflerin kendilerine en az mali yük getirecek şekilde tutum ve davranışlarını şekillendirmesidir. Vergi mevzuatına aykırılık teşkil etmediği için yasal olarak suç olarak nitelendirilmemektedir. Vergi kanunlarında belirtilen vergisel avantajlardan yararlanılması mükelleflerin daha az vergi ödemesini sağlar. Vergi planlaması, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanılarak yapılabileceği gibi kanun koyucu

tarafından mükelleflere tanınan birtakım seçimlik haklardan yararlanmak suretiyle de gerçekleştirilmektedir.

Türkiye’de vergi kanundaki muafiyet, istisna, amortisman ayırma yöntemleri, şüpheli ticari alacak karşılığı, değersiz alacaklar karşılığı veya serbest bölge ve teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunulması gibi müesseseler vergi planlaması yapılırken sıklıkla başvuru yapılan yöntemlerdir. Vergi planlaması hukuki sınırlar içerisinde kaldığı müddetçe suç teşkil etmemekte hatta kimi zaman kanun koyucu tarafından vergisel avantajlar sağlamaya yönelik hüküm konularak teşvik edilmektedir. Mükellefler vergi planlaması stratejilerini, sadece yasal sınırlar içerisinde değil uluslararası alanda da uygulamaktadırlar. Ulusal ve uluslararası vergi mevzuatında kendilerine sunulan vergisel avantajlardan yararlanarak ticari hayatta rekabet güçlerini artırmayı hedeflemektedirler.

Küreselleşmeyle birlikte piyasalardaki artan serbest dolaşım rekabet olgusunu daha da güçlendirmiştir. Firmalar artık sadece ulusal sınırlar içerisinde değil uluslararası arası alanda da rekabet kabiliyetlerini artırmak zorunda kalmışlardır. Günümüzde teknolojinin de gelişmesiyle birlikte üretilen ürünler ve sunulan hizmetler dünya pazarında rahatlıkla satılabilir hale gelmiştir. Dolayısıyla kurumlar için maliyet unsuru olarak gördükleri vergilerin düşürülmesi önem arz etmektedir. Başta çok uluslu şirketler olmak üzere birçok kurum vergi planlaması yöntemlerine başvurmakta ve vergi yüklerini en az düzeyde tutarak uluslararası pazarda yer edinmeye çalışmaktadır.

Agresif vergi planlaması görünüşte hukuki normlara uygun olsa bile hakkın kötüye kullanımı kapsamında değerlendirildiği için vergi idaresi nezdinde kabul görmemektedir. Kurumların agresif vergi planlaması yöntemleriyle uluslararası vergi mevzuatları arasındaki uyumsuzluklardan yararlanarak vergisel avantajlar elde etmeye çalıştıkları görülmektedir. Böylece hiç vergi ödemeyerek veya verginin ödenmesini erteleyerek uluslararası piyasalarda rekabet güçlerini artırmayı hedeflemektedirler. Bu husus zararlı vergi rekabeti kavramını doğurmaktadır. Ülkeler uluslararası sermayeyi çekebilmek adına vergi oranlarını azaltmakta veya bahse konu şirketlere vergisel kolaylık sağlamaktadır. Bu durum kamu harcamalarının finansmanın azalmasına neden olmakta ve sunulan hizmetlerin sayısı

ve kalitesini azaltmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkeler bu durumdan daha büyük zarar görmektedir.

Günümüzde zararlı vergi rekabetine ilişkin uluslararası toplantı ve organizasyonlar aracılığıyla çözüm getirilmeye çalışıldığı görülmektedir. Bu bağlamda zararlı vergi rekabetine ilişkin ülkelerin birlikte hareket etmesinin, vergi mevzuatı hususunda alınan kararların etkili bir şekilde uygulanmasında belirleyici olacağı düşünülmektedir. Ülkelerin vergi sistemlerinin diğer ülkelerin vergi gelirlerine zarar vermeyecek şekilde yeniden düzenlenmesi ve vergi kaçakçılığına yönelik ortak eylem planlarının hazırlanması etkili bir çözüm yöntemi olarak tarafımızca önerilmektedir.

Vergi planlaması genel anlamda kurumların sahip olduğu hakların yasal çerçevede kullanarak vergi yüklerini azaltma için uyguladığı stratejilerdir. Hukuki olarak suç teşkil etmeyen bu durum ne var ki devletlerin vergi gelirlerini önemli ölçüde azaltmaktadır. Diğer yandan vergi kaçakçılığı, verginin reddi veya agresif vergi planlaması gibi vergi idaresi tarafından hoş karşılanmayan tutum ve davranışlar vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu tutum ve davranışları azaltma hususunda vergi idaresine önemli görevler düştüğü açıktır. Kamuda şeffaflığın sağlanması ve yükümlülere ödedikleri verginin kamusal alandaki faaliyetlerde kullanıldığına ilişkin gerekli açıklamaların yapılması vergi bilinci ve ahlakının gelişmesinde etkili olacaktır. Mükelleflerin daha az vergi ödeyebilmek adına vergi kanunlarındaki boşlukları fırsata çevirmesinin önüne geçilmesi için vergi mevzuatındaki hükümler yeniden gözden geçirilerek daha açık ve yalın hale getirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi,2014.

Akgün, Yaşar .“ABD 2017 Vergi Reformu’nun Makroekonomik Analizi”, **Vergi Dünyası**, Yıl:37, Sayı:440, Nisan 2018 , s.15-24.

Akman, Şefik Taylan. “Vergi Hukukunda Peçeleme Kavranın Hukuksal ve Sosyolojik Analizi”, **Ankara Barosu Dergisi**, yıl:66, Sayı:3, 2008, s.26-48.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Özgür Saraç. **Vergi, Zulüm ve İsyan**, Phoenix Yayınları, Ankara,2002,

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural. **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, 2006.

Aktan, Coşkun Can ve Hilmi Çoban. “Vergilendirme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, 2006.

Aktan, Coşkun Can ve İstiklal Y. Vural. “Vergi Rekabeti”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, ss. 1-18.

Alptekin, Volkan .**Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Mart 2013.

Arpacı, Altar Ömer. “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, **Mali Çözüm**, Sayı:97, 2010,s.167-184.

Arpacı, Altar Ömer. “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Reeskont Uygulaması”, **Mali Çözüm**, Mart- Nisan 2007, Sayı:80, s.149-154.

Arslan, Erdoğan. “Kurum Kazanç İstisnalarında Zararların Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 410, Ekim, 2015, s.8-16.

Atik, Hakan. “Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler”, Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası A.Ş.,http://www.kalkinma.com.tr/data/file/raporlar/ESA/GA/1998-GA/GA-98-01-01_Serbest_Bolge_ve_Turkiyede_Serbest_Bolgeler.pdf , 10.11.2018.

Baloğlu, Burhan .**Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı**, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul,2010.

Batirel, Ömer Faruk. “Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mart 1996,s.1-3.

Baykul, Ayşegül, Kenan Oğuzhan Oruç ve Murat Ali Dulupçu. “Teknoloji Geliştirme Bölgesi Yönetici Şirketlerinin Ar-Ge ve Yenilikçi Etkinliklerinin Veri Zarflama Analizi İle Değerlendirilmesi”, **AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2016, Cilt:16, Yıl:16, Sayı: 2, s.70-82.

Bila, Fikret.“**Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Mali ve Ekonomik Fonksiyonlarının Analizi (1950-1985)**”, Basılmamış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 1986.

Bilginer, Mesut, Alican Afşar ve Zahide Akdoğan. “Teknokentlerin ve Ar-Ge Firmalarının 4691 Sayılı TGB Kanunu, VUK ve TKK açısından Denetimi”, **Journal of Social And Humanities Sciences Research (JSHSR)**, 2017, No:4, s.56-68.

Bilici, Nurettin. **Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayınları, Ankara, Şubat,2013.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül,2002.

Birgili, Mehmet Feyzi. Zararlı Vergi Rekabetinin Sonucu: Çifte İrlandalı ile Hollanda Sandviçi, **E- Yaklaşım Dergisi**, Kasım, 2017, Sayı:299, s.1-9.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

Bulutluoğlu, Kenan . **Vergi Politikası**, Sermet Matbaası,1962.

Bulutoğlu, Kenan . “Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon: Poujade Hareketi”, **İstanbul Üniversitesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi**, Volume:4, No:1, 1958, s.174- 197.

Buyrukoğlu, Selçuk ve İrem Erasa. “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 375,Kasım 2012, S.116- S.127.

Can, Sude.“Çifte Vergileme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri”, **Hukuk Gündemi**, Sayı: 2018/1, s.49-59.

Çak, Murat. **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlandırması**, T.C. Maliye Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/385, Ankara, 2008.

Çetin, Güneş. “Vergi Aflarının Vergi Mükelleflerinin Tutum ve Davranışları Üzerindeki Etkisi”, **Yönetim ve Ekonomi**, C:14, S:2, s.101-115.

Çiçek, Halit .**Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri(İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası,No:65.

Çiçek, Halit, Kübra Bozdoğan ve Doğan Bozdoğan. “ Vergiye Mükellef Tepkileri ve Vergi Kaçakçılığında Vergi Cezalarının Caydırıcılık Etkisi: Tokat İli Örneği”, **Finans Politik &Ekonomik Yorumlar**, Cilt:49,Sayı:564, 2012, s.61-75.

Çomaklı, Şafak E. “Mükellef Sosyo- Psikolojisi Açısından Vergi Ödemeyi Etkileyen Genel Faktörler” <http://www.ozgurbiyan.com/wp-content/uploads/M%C3%9CKELLEFSOSYOPS%C4%B0KOLOJ%C4%B0S%C4%B0-A%C3%87ISINDAN-VERG%C4%B0-%C3%96DEMEY%C4%B0-ETK%C4%B0LEYEN-GENEL-FAKT%C3%96RLER.pdf> , 02.12.2018.

Çoşkun, Okan. “Sat-Geri Kirala- Al İşlemlerinin Kiracılar Açısından Vergisel Boyutu”, **Vergi Dünyası**, Yıl 36, Sayı:421, Eylül, 2016, s.139-148.

Çölgezen Batun, Övül. “Apple Inc. Örneği Üzerinde Uluslararası Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Yıl 36 , Sayı:428, Nisan 2017, s.21-34.

Çölgezen Batun, Övül. “Caterpillar Inc. Örneği Üzerinde Uluslararası Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Yıl:36, Sayı:424, Aralık 2016, s.21-29.

Çölgezen Batun, Övül .“Kitlenme Etkisi”, **Vergi Dünyası**, Yıl:37, Sayı 436, Aralık 2017, S.94-98.

Çölgezen, Övül. “Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma Ve Vergi Planlaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı 347, Temmuz 2010, s.73-77.

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş**, İklem Ofset matbaası, İzmir, 2002.

Duhigg, Charles ve David Kocieniewksi. “How Apple Sidesteps Billions in Taxex”, 28.04.2012, https://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-lowtaxstatesandnations.html?_r=1&scp=1&sq=Peter%20Oppenheimer&st=Search , 13.01.2019

Dündar, Mustafa. “ **Kooperatiflerde Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve İktisadi İşletme Uygulaması**”, http://aydinsmmmo.org.tr/new/web_panel/ckfinder/files/files/Duyuru/kooperatif_iktisadi%20isletme_gorus_08012018.pdf (23.02.2018),

Edizdoğan, Nihat ve Niyazi Özker. **Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi, 2003, s.207.

Erdağ, Nevzat. **Türk Vergi Sistemi: Vergi Avantajları – Vergi Cezaları**, Beta Yayınları, İstanbul Haziran,2002.

Erdem, Metin , Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, Eylül,1998.

Erkuş Hakan ve Aslan Can Ünal, “Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, Cilt:2014, Sayı:1,2014, S.82-102.

Eroğlu, Onur. **Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması**, Ekin Yayıncılık, Nisan 2014.

Ertürk, Ertan ve Abdülkerim Üçok. “ABD uluslararası Vergilendirme Sistemini Neden Değiştirdi? ABD’nin Yeni Uluslararası Vergilendirme Sistemi Neler Getiriyor?” , **Vergi Dünyası**, Yıl:37, Sayı:438,s.35-47.

Frenkel , Jacop ,Assaf Razin, ve Efraim Sadka. “Basic Concepts of International Taxation”, **NBER Working Papers Series**, Working paper No. 3540, s2. Aktaran İclal Dağlıoğlu ve Hasan Güçlü Çiçek, Uluslararası Vergileme İlkeleri ve Uluslararası Vergilemenin Amaçları Üzerine Bir Değerlendirme" , **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 10, Yıl 10, Sayı 1, 2014, s.27-45.

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mükellefin Ödevleri Rehberi (Kurum Kazancı)**,Yayın No:116, Ankara, 2010.

Gök, Onur. <https://vergialgi.net/vergi/serbest-meslek-erbabi-yenileme-fonu-ayirabilir-mi> , 04.11.2018.

Gökçe, Öznur .“Türkiye’de Vergi Afları”, **Vergi Dünyası**, Yıl : 37, Sayı :444, Ağustos 2018, s.80-86.

Güleç, Erdal .“Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (I)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:373, Eylül 2012. S.113-130.

Gülgün, Sabahettin. ”Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması: Kavram, Terminoloji ve Unsurları”, **Vergi Sorunları**, Sayı:327, Aralık 2015, 132-153.

Gülgün, Sebahettin .**Vergiye Karşı Direnme Biçimlerinden Agresif Vergi Planlaması**, (Doktora Tezi), Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale,2015.

Güner, Ümit. “**Türkiye’de Vergi Bilincinin ve Vergi Ahlakının Oluşmasında Gelir İdaresinin Rolü**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi), İzmir, 2008.

Güner, Ümit . <http://www.umitguner.com.tr/Dosyalar/vuk.pdf>, .(05.11.2018).

Güner, Ümit. <http://www.umitguner.com.tr/Dosyalar/kurum.pdf> (05.11.2018)

Güner, Ümit ve Raşit Uçan, “**Zamanaşımına Uğrayan Alacak Değersiz Alacak ya da Şüpheli Alacak Kabul Edilir mi?**”, <http://www.umitguner.com.tr/Dosyalar/mak3.pdf>, s.3, 05.11.2018.

Hellaç, Ferdi Asım. **Vergiye Karşı Tepkiler: Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergiye Karşı tepkileri(Zonguldak ili Örneği)**, Öz Baran Ofset Matbaacılık, Ankara ,2017.

Hoşyumruk, Şennur. **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2003.

Hoxie, Josh. “**Commentary: Apple Avoided 40 Billion in Taxes. Now It Wants a God Star?**” <http://fortune.com/2018/01/18/apple-bonuses-money-us-350-billion-taxes-trump/> , (20.01.2019)

Isenbergh, Joseph. “Perspectives on the Deferral of U.S. Taxation of the Earnings of Foreign Corporations”, **Taxes- The Magazine**, Ekim 1988, s.1062 -1071.

Işık, Hüseyin .“Uluslararası Alanda Vergi Cennetleri Konusundaki Gelişmeler, Türkiye’nin Durumu ve Öneriler”, **Vergi Dünyası**, Yıl 37, Sayı 439, Mart 2018. S.18-34.

Jones, Rhett. “**Apple Successfully Avoids 50 Billion In American Taxes**”, <https://gizmodo.com/apple-successfully-avoids-50-billion-in-american-taxes-1822189738> (20.01.2019)

İbiş, Cemal. “İşletmelerde Vergi Planlaması”, **Mali Çözüm**, Temmuz-Eylül 2004, s:68-75.

İnce, Eyyup .“Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlemler ve Yeni Kurumlar Vergisi Mükellefi: Kooperatiflere Bağlı İktisadi İşletmeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:353, Şubat 2018, S.59-65

İzgi, Kadriye ve Naci Tolga Saruç. “Demografik Faktörlerin Vergi Ahlakı Üzerindeki Etkisi”, **3. Uluslararası Balkanlarda Sosyal Bilimler Kongresi**, S.1-9.

Kalenderoğlu, Mahmut .**Kamu Maliyesi Bütçe ve Borçlanma**, Agon Yayınevi, Ankara, 2006.

Karatoy, Bahadır. **Vergiye Gönüllü Uyumu Sağlamaya Hizmet Edecek Vergi Uygulamaları ve Politikaları**, Marmara Üniversitesi (Yüksek Lisans Tezi), İstanbul, 2009.

Keleş, Yusuf. ” Yine mi Af? Mükellefler Ne zaman Vergi Öderler?”, **Vergi Dünyası**, Mayıs,2002, s.1-12.

Kılıçaslan Harun ve Sercan Yavan. “Türkiye’de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD ülkeleriyle Karşılaştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt 13, Yıl 13, Sayı 2, 2017, s.33 -51.

Kızıldaş Uzunali, Emine. Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesi Çalışmaları: OECD-Global Forum, **Küresel Dönemde Vergileme Dönüşüm ve Türkiye’ye Yansıması**, (Ed. Ayşegül Yakar Önal ve Sezai Temelli), Beta Yayınları, 2012.

Konak, Özcan. “İştirak Hisseleri Satışında İstisna Uygulamaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos, 2008, s.1-9.

Koyuncu, Ali .“Vakıf Üniversitesi Hastanelerinin Çeşitli Şekillerde Kurulmalarının Kurumlar Vergisi Muafiyetine Etkisi” , **Vergi Dünyası**, Yıl36, Sayı:432, Ağustos 2017, s.87-94.

Külahlı, Ömür. “Yabancı Ülkelerde Vergiden Kaçınmayı Önleyici Düzenlemeler ve Yargı İhtihatları”, **Vergi Dünyası**, Sayı:347, Temmuz 2010, s.55-67.

Maine, Effrey A. ve Xuan – Thao Nguyen, **The Intellectual Property Holding Company: Tax Use and Abuse Victoria’s To Apple**, Cambrige University Press, 2017.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu Kurumlar Vergisi Kanunu**, Acar Basım, İstanbul,2017.

Mitchell, Daniel J. (Çeviren:Sinan Çukurçayır), Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması, **Maliye Dergisi**, Sayı:161,2011, S.326-336.

Musgrave, Richard A. ve Peggy B. Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**,Mcgraw Hills International Editions, Newyork, 1989.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2000.

Nar, Mehmet. “Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, Cilt:8, Sayı:37, Nisan 2015, s.925-940.

Oktar, Cholpan . **İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Ozansoy, Ahmet . “Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu”, **Mali Çözüm**, Sayı:97, 2000, s.133-166.

Öğredik, Güray ve Mazars Denge. “Sat ve Kirala (Sell & Leaseback)İşlemenin Finansal ve Vergisel Avantajları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2014, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/1jub5635672021586544477.pdf> (27.01.2019)

Öz, N. Semih .**Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,2005.

Öncel, Mualla . Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ekim, 2008.

Özkara, Mehmet. **Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımdan Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2004.

Pedük, Türkbën. “Kanuna Karşı Hile Muvazaa Peçeleme ve Vergi Planlaması Kavramları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:155, Kasım 2005, s.1-8.

Pekdemir , Recep ve Nazlı Kepçe. “Serbest Bölgelerde Kazançları ve Vergilendirilmesi”, **Mali Çözüm**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı, Yıl:12, Sayı, 58, 2002, s.20-30.

Saçan, Erdem. “Türk Vergi Mevzuatında Şirketlerin Vergiden Kaçınma Stratejileri” , **Vergi Dünyası**, Sayı:441, Mayıs 2018, S.44 -54..

Sara, Zühal. **Gelir İdaresi Perspektifinden Türk Vergi Sisteminin Sorunları: Ampirik Bir Araştırma**, Afyonkarahisar, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,(Yüksek Lisans Tezi), 2012.

Saraçoğlu, Fatih. “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulanması ve Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Gazi Üniversitesi İ.Ü. İktisat Fakültesi , 40. Seri, 2011, s.60-68.

Saraçoğlu, Fatih. **İşletmelerin Vergilendirilmesi ve Kurumlaşma**, Turhan Kitabevi, Turhan Kitabevi, 2005,

Saraçoğlu, Fatih ve Muharrem Çakır. “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi”, **International Journal of Social and Educational Sciences**, 2017 Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi, 2017 Vol. 4, No. 8, s.95- 106.

Sarisoy, İdris. **Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere Yönelik Vergi Teşvik Politikası**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2008-23, İstanbul,2008,

Schmölders, Günter. (Çeviri: Salih Turhan), **Genel Vergi Teorisi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.

Serim, Nilgün ve Nazmi Y. Yağanoğlu. “Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:353, Ocak,2011, s.136-147.

Şaan, Ayşe. **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetimin Etkinliği**, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi),Edirne, 2008.

Şenyüz, Doğan . **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, , 8. Baskı, Bursa,2002.

Şenyüz, Doğan .**Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa,1995.

Şişman, Bülent. **İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri**, Yaklaşım Yayınları, Nisan 2003.

Sönmez, Nezihe .**Vergide Yansıma Olayı Fiyatların Saptanmasında Önemli Bir Oluşum**, Ticaret Matbaacılık, İzmir,1971.

Taşkın, Yasemin.“Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Mükelleflerin Tepkileri”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 54.. Seri, Yıl 2010, s.68-90.

Thorne, Danielle .**The Double Irish and Dutch Sandwich Tax Strategies: Could a General Anti- Avoidance Rule Counteract The Problems Caused By Utilisation Of These Structure**, LLM Research Paper, , Victoria University of Wellington ,2013.

Ting, Antony. “iTax—Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue”, **British Tax Review**, Yıl:2014, Sayı:1, s.40-71.

Tosuner, Mehmet ve İhsan Cemil Demir. “Vergi Ahlakının Sosyal Ve Kültürel Belirleyenleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.14,2009, s.1-15.

Tosuner, Mehmet ve Salih Bayram, “Sermayenin Kaybı ve Borca Batıklık Halinde Şirket Birleşmelerinin Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:404, Nisan 2015, s.23-37.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, Şubat, 2017.

Trefis Team, “**What The U.S. Tax Bill Means For Apple**”, <https://www.forbes.com/sites/greatspeculations/2017/12/26/what-the-u-s-tax-bill-means-for-apple/#19f3a8a63e28> , (20.01.2019)

Turhan, Salih . **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998.

Tuncer, Fatma Nur.“Özelgelerle Yenileme Fonu Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı:393, Mayıs, 2014, s.150-155.

Tuncer, Mehmet .”Hükümet – Birey ilişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Ankara SBF Dergisi**, Sayı:57-3, s.107-128

Tuncer, Mehmet .“Vergi Ahlakı -Vergi Uyumu İlişkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları**, Sayı:181, Ekim 2003, s.90-101.

Tuncer, Selahattin. “İşletme Vergiciliğinde Vergi Planlamasına”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:181, Ocak 2008, s1-10.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayıncılık, Ankara,1999.

Unutkan, Özcan. “Sermaye Şirketlerinde Kar Dağıtımı Zorunlu mu?”, Marmara Üniversitesi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/22%20%2058%20%C3%96ZCAN%20UNUTKAN.doc>

Uygun, Esra ve Hicran Kasa. “Vergi Yüğü Kavramı: Türkiye ve Diğer OECD Ülkelerin Karşılaştırılması (1965-2014 Yılları)”, **International Journal of Academic Value Studies**, No:3, 2017,s.30-38.

Ünlü, Ufuk .“Fayda (Faydalanma) İlkesi Vergide Adaletini Sağlar mı?”, **Vergi Dünyası**, Sayı:393, Mayıs 2014. S.123-126.

Yalçın Yalçın, “Taşınmaz ve İştirak Kazançları İstisnası ile Yenileme Fonunun Bir arada Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:410, Ekim 2015, s.107-113.

Yılmaz, Elif. “Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı Ve Muvazaa İle Mukayesesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:XVII, Sayı: 1-2, s.1751-1781.

Yıldız, Yakup ,Serap Bedir ve Kerem Karabulut. “Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergi Oranlarının Değerlendirilmesi”, **Azerbaycanın Vergi Jurnalı Dergisi**, Sayı:4,2013 s.127-152.

Yusufoğlu, Arkan. “Türk Vergi Sisteminde Seçimlik Vergi Planlaması Araçları ve Kısıtlayıcı Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:330, Mart,2016, s.146-158.

Wilson, John Douglas. “Theories of Tax Competition”, **National Tax Journal**, Volume 52, No: 2, June, Retrieved from, <https://www.jstor.org> , aktaran Serdar Öztürk ve Özlem Ülger, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: Vergi Cennetlerinin Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 3, Sayı: 9, Aralık 2016, s. 118-135.

Züngün, Deniz, Tekmez Kulu, Ahmet Okur, Mustafa Kirlir. Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ekonomik Büyümeye Katkısı”, **Yeni Ekonomik Eğilimler ve İş Fırsatları** ,(Ed. Osman Gülden) Manisa Celal Bayar Üniversitesi Matbaası, Manisa, 2017.

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Vergi Harcamaları Raporu, <https://www.hmb.gov.tr/>

Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.hmb.gov.tr/>, s. 92.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, Ankara

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

6741 Sayılı Türkiye Varlık Fonu Yönetimi Anonim Şirketinin Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunu

7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

09.12.2011 tarih ve 4.35.16.01-176300-716 Sayılı Özelge

01.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 Sayılı Özelge

13.08.2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[290-2012-8645]-874 Sayılı Özelge

17.07.2014 tarih ve 11395140-105[328-2012/VUK-1]-1896 Sayılı Özelge

14.01.2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 Sayılı Özelge

06.04.2015 tarih ve 62030549-125[6-2013/354]-627 Sayılı Özelge

Dan. 4. D. E:2011/9648 K: 2014/5884

<https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-41896002> (13.01.2019))

<https://www.bbc.com/turkce/haberler-dunya-41896002> (20.01.2019)

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2018/2018_faaliyet_raporu.pdf

www.milliyet.com.tr/apple-in-vergi-sirri-cifte-irlanda-sandvic-hollanda--ekonomi-1534341/ (20.01.2019)

<https://teknopark.sanayi.gov.tr/Home/TgbListesi> 15.11.2018

<http://turkiyevarikfonu.com.tr/TR/icerik/51/hakkimizda> (01.04.2019)

