

**İŞLETMELERDE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU  
KAPSAMINDA VERGİ PLANLAMASI**

**Burcu ERGENE**

**Yüksek Lisans Tezi  
Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Doç. Dr. Hayriye IŞIK**

**2019**

**T.C.**  
**TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**İŞLETMELERDE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU**  
**KAPSAMINDA VERGİ PLANLAMASI**

**Burcu ERGENE**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**DANIŞMAN: Doç. Dr. Hayriye IŞIK**

**TEKİRDAĞ-2019**

**Her hakkı saklıdır.**

## **BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ**

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

12 / 06 / 2019

Burcu Ergene

T.C.  
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Burcu ERGENE tarafından hazırlanan “**İşletmelerde Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Vergi Planlaması**” konulu YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği uyarınca ..... günü saat .....’da yapılmış olup, tezin ..... OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞU ile karar verilmiştir.

Jüri Başkanı:		Kanaat:	İmza:
Üye:		Kanaat:	İmza:
Üye:		Kanaat:	İmza:

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu adına

...../...../2019

Prof. Dr. Rasim YILMAZ

Enstitü Müdürü

## ÖZET

Kurum, Enstitü	: Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
ABD	: Maliye Ana Bilim Dalı
Tez Başlığı	: İşletmelerde Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Vergi Planlaması
Tez Yazarı	: Burcu ERGENE
Tez Danışmanı	: Doç. Dr. Hayriye IŞIK
Tez Türü, Yılı	: Tezli Yüksek Lisans, 2019
Sayfa Sayısı	: 108

Vergi planlaması, işletmelerin kamu finansmanına katılım amacıyla ödemiş oldukları vergileri en aza indirmelerinin yasal çerçevede gerçekleştirilmeye çalışılmasıdır. İşletmelerin temel amaçlarından birisi olan kârı maksimize etme amacının bir sonucu olarak işletmelerce maliyet ya da gider unsuru kabul edilen ve kârı azaltan vergi yükünün düşürülmesi büyük önem taşır.

Küreselleşme olgusu ile beraber ülkeler arası sermaye hareketleri de büyük hız kazanmıştır. Vergi planlaması yapmak isteyen çok uluslu şirketler için sadece ulusal mevzuat kapsamında değil uluslararası vergi mevzuatı da dikkate alınarak planlama stratejisi geliştirme gerekliliği ortaya çıkmıştır.

Tüm vergi türleri için planlama yapılabilmektedir. Çalışmada, kurumlar vergisi esas alınarak dört ana başlık altında vergi planlaması anlatılmaya çalışılmıştır. Vergi planlaması ve alternatif yollardan bahsedilmiş, işletmeler açısından vergi planlamasının önemi ve yöntemleri üzerinde durulmuş, Türk Kurumlar Vergisi kapsamında uluslararası vergi planlaması stratejilerine değinilmiş ve son olarak da kurumlar vergisi kanununda vergi planlamasına sınırlama getiren uygulamalar açıklanmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kurumlar, vergi, planlama, kaçırma

## ABSTRACT

Institution, Institute	: Tekirdağ Namık Kemal University, Institute of Social Sciences
Department	: Department of Finance
Title	: Tax Planning in The Enterprises within The Scope of Corporate Tax Law.
Author	: Burcu ERGENE
Adviser	: Assoc. Prof. Hayriye IŞIK
Type of Thesis, Year	: MA Thesis Master, 2019
Total Number of Pages	: 108

Tax planning is to try to realize the legal framework to minimize the taxes paid by the enterprises for participation in public finance. As a result of the purpose of maximizing the profit, which is one of the main objectives of the enterprises, it is of great importance to reduce the tax burden, which is accepted as a cost, an expense and profit reducing element by enterprises.

Together with the phenomenon of globalization, capital flows between countries have also accelerated. For multinational companies that want to make tax planning, it is necessary to develop planning strategy considering not only national legislation but also international tax legislation.

Planning can be made for all tax types. In this study, tax planning is tried to be explained under four main headings based on corporate tax. Tax planning and alternative ways have been mentioned, the importance and methods of tax planning have been emphasized in terms of enterprises, international tax planning strategies have been mentioned in terms of Turkish Corporation Tax, and finally, the implementations that impose restrictions on tax planning in the corporate tax law have been tried to be explained.

**Key Words:** Institutions, tax, tax planning, tax evasion

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusunu; küreselleşme ile birlikte uluslararası yatırımların ve ticaretin hız kazandığı günümüz koşullarında işletmeler açısından kaynak azaltıcı bir unsur olan verginin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında planlanması oluşturmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde vergi planlaması teorik çerçevede anlatılmaya çalışılmış, nedenleri, önemi, amaçları ve sonuçları vurgulanmış, alternatif uygulamalara ve aralarındaki farklılıklara değinilmiştir. İkinci bölümde Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve vergi planlamasında kullanılabilecek uygulamalardan, üçüncü bölümde uluslararası vergi planlaması ve yöntemlerinden söz edilmiştir. Dördüncü ve son bölümde Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında vergi planlamasına sınırlama getiren uygulamalardan bahsedilerek sonuç ve değerlendirmeye çalışma sonlandırılmıştır.

Bu çalışmada emeği geçen tez danışmanım Doç.Dr. Hayriye IŞIK'a ve bana her zaman destek olan değerli eşim Melih ERGENE'ye sonsuz şükranlarımı sunarım.

Burcu ERGENE

2019, Tekirdağ

# İÇİNDEKİLER

Sayfa

<b>BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ.....</b>	<b>i</b>
<b>TEZ ONAY SAYFASI.....</b>	<b>ii</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>iii</b>
<b>ABSTRACT.....</b>	<b>iv</b>
<b>ÖNSÖZ.....</b>	<b>v</b>
<b>İÇİNDEKİLER .....</b>	<b>vi</b>
<b>TABLolar LİSTESİ.....</b>	<b>ix</b>
<b>KISALTMALAR LİSTESİ.....</b>	<b>x</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>1. VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI VE TEORİK ÇERÇEVESİ.....</b>	<b>3</b>
1.1. Vergi Planlamasının Tanımı .....	3
1.2. Vergi Planlamasının Nedenleri .....	4
1.3. Vergi Planlamasının Önemi .....	6
1.4. Vergi Planlamasının Amaçları .....	7
1.5. Vergi Planlamasının Olumlu ve Olumsuz Sonuçları .....	8
1.6. Vergi Planlaması Araçları .....	9
1.7. Vergi Planlamasına Alternatif Uygulamalar .....	11
1.7.1. Vergiden Kaçınma.....	12
1.7.2. Vergi Kaçırma .....	14
1.7.3. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Kavramlarının Karşılaştırılması .....	16
1.7.4. Peçeleme İşlemleri ve Muvazaa .....	17
1.7.5. Muvazaa ve Peçeleme İşlemlerinin Farkları .....	20
1.7.6. Muvazaa ve Peçeleme İşlemlerinin Vergi Planlaması ile Karşılaştırılması. 21	
<b>2. KURUMLAR VERGİSİ KAPSAMINDA VERGİ PLANLAMASI .....</b>	<b>22</b>
2.1. Kuruluş Yeri Seçimi Yoluyla Vergi Planlaması .....	22
2.1.1. Serbest Bölgelerde Yatırım .....	22
2.1.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yatırım .....	24
2.1.3. Kurumlar Vergisinde İndirim .....	29
2.2. Gider ve İndirimler Yoluyla Vergi Planlaması .....	34



2.2.1. Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satışlarında Kazanç İstisnası .....	34
2.2.2. Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Harcamaları İndirimi .....	36
2.2.3. Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması .....	38
2.2.4. Değersiz Alacak Uygulaması .....	39
2.2.5. Bağış ve Yardımlar ile Diğer İndirimler .....	40
2.2.6. Yenileme Fonu Uygulaması .....	43
2.2.7. Götürü Gider Uygulaması .....	44
2.2.8. Zarar Mahsubu .....	45
2.2.9. Reeskont Uygulaması .....	45
2.2.10. Amortisman Uygulaması ve Yöntemleri.....	47
2.2.11. Yabancı Kaynak Kullanımı Yoluyla Vergi Planlaması.....	50
2.3. Şirketlerde Birleşme, Devir ve Bölünme Yoluyla Vergi Planlaması.....	51
2.4. Zaman Yönetimi Yoluyla Planlama.....	53
<b>3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA ULUSLARARASI</b>	
<b>VERGİ PLANLAMA STRATEJİLERİ .....</b>	<b>54</b>
3.1. Uluslararası Vergi Planlaması.....	54
3.1.1. Uluslararası Vergi Planlamasının Yararları .....	55
3.1.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Zararları .....	55
3.2. Uluslararası Vergi Planlaması Yöntemleri.....	56
3.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Vergi Planlaması .....	57
3.2.2. Vergi Cennetlerine Kazanç Aktarımı Yoluyla Vergi Planlaması .....	58
3.2.3. Serbest Bölgeler .....	60
3.2.4. Yurtdışı İştirak Kazançları .....	61
3.2.5. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler .....	62
<b>4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA VERGİ PLANLAMASI</b>	
<b>YAPILMASINA SINIRLAMA GETİREN UYGULAMALAR.....</b>	<b>63</b>
4.1. Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı .....	63
4.1.1. İlişkili Kişi .....	64
4.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi .....	66
4.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması .....	69
4.2. Örtülü Sermaye .....	70
4.2.1. Örtülü Sermayenin Kapsamı ve Şartları.....	71

4.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamına Girmeyen Borçlanmalar .....	73
4.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı .....	74
4.4. Dar Mükelleflere Vergi Tevkifatı .....	75
4.5. Finansman Gider Kısıtlaması .....	76
4.6. Vergi Planlamasının Önündeki Engeller .....	76
<b>SONUÇ VE DEĞERLENDİRME .....</b>	<b>78</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>81</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>88</b>

## TABLÖLAR LİSTESİ

### Sayfa

Tablo 1: 1985 Yılından Bugüne Kadar Faaliyete Geçen Serbest Bölgeler.....	23
Tablo 2: Teşvik Uygulama Bölgelerine Göre İllerin Dağılımı .....	30
Tablo 3: Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları .....	32
Tablo 4: Alacak ve Borç Senetleri Reeskont Tutarları .....	47
Tablo 5: Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Hesaplama .....	49
Tablo 6: Yöntem Değişikliği Halinde Amortisman Hesaplama .....	50

## KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
AR-GE	: Araştırma-Geliştirme
A.ř.	: Anonim şirket
ATİK	: Amortisman Tabi İktisadi Kıymet
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Ltd.şti.	: Limited şirket
md.	: Madde
OECD	: Organization of Economic Co-operation and Development
OSB	: Organize Sanayi Bölgesi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TGB	: Teknoloji Geliştirme Bölgesi
TÜBİTAK	: Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Verginin taraflarını oluşturan devlet ve işletmelerin bu olgu karşısındaki tutum ve davranışları amaçlarına göre şekillenmektedir. Vergiyi egemenlik hakkını kullanarak kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla tahsil eden devlet bunun sayesinde toplumsal faydayı gözetmektedir. Günümüz koşullarında devletlere yüklenen görev ve sorumluluklar basitçe kamu hizmetlerinin finanse edilmesinden çok daha kapsamlıdır. Dolayısıyla devletin yüklendiği bu görevleri yerine getirebilmesi etkin bir vergilendirme politikası izlemesine bağlıdır. Kaldı ki devletler vergilemeyi gelir dağılımında adaleti sağlamak, ekonomik gelişme ve kalkınmayı teşvik etmek amaçlı maliye politikası aracı olarak da kullanabilmektedir.

İşletmeler açısından bakıldığında, her işletme gelişmek ve büyümek ister. Bunu sağlamanın yolu da kaynaklarını etkin ve verimli şekilde kullanmaktan geçer. İşletmeler yaşamları içerisinde hem gelirlerini hem de giderlerini takip ve kontrol etmek durumundadırlar. Vergi de işletmelerin kârını ve kullanılabilir kaynaklarını azaltıcı etki yapan önemli bir gider unsurudur. Bu nedenle hem yaşamına devam etmek hem de büyümek isteyen bir işletme nasıl ki maliyetlerini ve giderlerini planlayarak bir bütçe dâhilinde hareket ediyorsa bunu aynı zamanda ödeyeceği vergiler için de yapmak zorundadır.

Vergi kanunları ile getirilen birtakım düzenlemeler işletmelere vergilerini planlama yani işleri yasal kalacak şekilde vergi yükümlülüklerini en aza indirme olanağı sağlamaktadır. Yasal sınırlar içerisinde olduğu sürece de bu uygulamalara vergi idarelerince izin verilmektedir. Gerek küçük gerekse büyük işletmeler açısından bu avantajlardan yararlanmak önem arz etmektedir. İşletmelerin yasadışına çıkarak vergi avantajı sağlamalarından çok yasaya uygun yollardan vergi yüklerini azaltmaları devletin de lehine olacaktır. Devlet bu sayede vergi denetimi külfetini azaltacak, sağlamış olduğu yasal haklar ile amaçladığı sonuca ulaşabilecektir.

Bir vergi yılında vergilendirilebilir gelir, genellikle izin verilen gider ve indirimler düşüldükten sonra netleştirilir. Gelirlerin bir kısmı daha sonraki bir yıla ertelenebilir ya da işletmeler bu vergi yılında planladıkları harcamalarını hızlandırabilirlerse, o zaman ödeyecekleri vergiyi düşürmeyi başarabilirler. Finansal

kısıtlamalarla karşı karşıya olan bir firma, operasyonları finanse etmek için ilave fonlara ihtiyaç duyar. Bu finansmana olan talebin artması, iç veya dış kaynaklardan sağlanabilir. Bu anlamda vergiden yapılacak tasarruflarda işletmeler tarafından kaynak olarak değerlendirilebilir.

Küreselleşme ve dijital çağ beraberinde ticari yapının da gelişmesi sonucunu getirmiştir. Bu durumun işletmeler açısından etkisi sadece ulusal değil uluslararası ticarete de yer almalarını kolaylaştırmış olmasıdır. Yani işletmelerin bu gelişmeler sayesinde faaliyetleri sadece ulusal değil uluslararası bir boyutta kazanmıştır. Hal böyle olunca verginin planlanması da ülke sınırlarını aşmış, hem şirketler hem de devletler açısından yeni düzenleme ve önlemlerin getirilmesini gerekli kılmıştır.

Dört bölümden oluşan bu tezin amacı, vergi planlaması gibi işletmeler için büyük önem taşıyan bir kavramın teorik olarak ortaya konması, alternatif yöntemler ile karşılaştırılması ve kurumlar vergisi kanunu kapsamında olan işletmelerin vergi avantajı sağlayabilmek için uygulayabilecekleri yöntemlerin irdelenmesi ve tek bir çerçevede sunulmasıdır. Ayrıca uluslararası anlamda vergi planlaması olanaklarına ve vergi planlamasına kısıtlama getiren uygulamalara da çalışmada yer verilmiştir.

# 1. VERGİ PLANLAMASI KAVRAMI VE TEORİK ÇERÇEVESİ

Vergi planlaması konusu işlenirken teorik olarak tanımının yanında işletmeleri buna iten nedenler ile öneminin de açıklanması önem arz etmektedir. Bu bölümde vergi planlamasının tanımı yapılacak olup aynı zamanda nedenleri, önemi, araçları, sonuçları ve alternatifleri üzerinde durulacaktır.

## 1.1. Vergi Planlamasının Tanımı

Vergi planlaması genellikle gelecekteki vergi yükünüzü tahmin etme ve onu azaltmanın koşullarını ve yollarını oluşturma şekli olarak tanımlanır (Kaya, 2011, s.109). Vergi planlaması, mali durumunuzun vergi perspektifinde verimliliğinin analizini içerir.

İşletmeler vergiyi önemli bir gider veya maliyet unsuru olarak algılamakta ve işletmeye bir yük olarak görmektedir. Vergiyi en aza indirmek kârlılığı artıracaktır. Vergi borcu, operasyonel maliyetler gibi azaltılabilen yönetilebilir bir maliyettir. Bu açıdan bakıldığında vergi planlaması, yasal sınırlar çerçevesinde, işletmelerin kullanılabilir kârının aşınmasına neden olan verginin mümkün olduğu kadar azaltılması için yapılan uygulama ve alınan kararların genel adıdır (Mgammal ve Ismail, 2015, s.350).

Vergi planlaması, kurumlar, bireyler ve işletmelerin, ticari kâr veya kişisel olarak ödenen vergi miktarını azaltmak amacıyla uyguladıkları prosedürler bütünüdür. Aslında vergi planlamasında amaç sadece verginin azaltılması değildir. Vergiyi tamamen ortadan kaldırmak ya da ertelemekte amaçlanır. Yani bir bakıma vergi planlaması, devlete ödenecek vergi miktarını ertelemek, azaltmak ve hatta ortadan kaldırmak için işlerini yapılandırma sürecidir de denebilir (Mgammal ve Ismail, 2015, s.350).

Vergi yasaları işletmelerin vergi yüklerini en aza indirecek ya da erteleyecek şekilde düzenlemelerine izin vermekte ve bunu sağlayacak birçok uygulama içermektedir. İşletmelerin de bu haklardan yararlanarak mevcut seçenekler dahilinde alternatif yolları kullanmak suretiyle vergi avantajı sağlaması mümkündür.

Vergi planlaması, bir hesap döneminde maksimum vergi avantajı sağlayacak veya minimum vergi ödemeyi mümkün kılacak şekilde, vergisini zamanında tahakkuk ettiren ve eksiksiz olarak ödeyen mükellefler tarafından bilinçli ve ihtiyatlı olarak tasarlanan, geçmişten ve geleceğe yönelik olarak tahmin edilen araştırma, faaliyetler, düzenlemeler ve genel işlemler konularındaki çabalar olarak belirtilmektedir (aktaran Amadasun ve İgbinosa, 2011); (Amadasun ve İgbinosa, 2011'den aktaran Eroğlu, 2014, s.4).

## **1.2. Vergi Planlamasının Nedenleri**

İşletmelerin vergi planlamasına ihtiyaç duyma nedenleri genel olarak; işletme kârının ve kaynaklarının aşınması, vergi oranlarının yüksekliği, kayıt dışı ekonomi ve rekabet ortamı, yüksek enflasyon, vergi mevzuatının karışıklığı, sürekli değişmesi ve uzmanlık gerektirmesi, vergi sisteminin adil olmaması şeklinde sıralanabilir (Saraçoğlu ve Çakır, 2017, s.97-99).

**İşletme Kârının ve Kaynaklarının Aşınması:** Vergiler işletmeler tarafından maliyet unsuru kabul edilmektedir. Yüksek vergi ödemeleri bir taraftan işletmenin kullanılabilir kârını azaltırken bir taraftan da elindeki likit kaynaklarının azalmasına neden olmaktadır. İşletmeler vergi planlaması yoluyla vergi sonrası kârlarını maksimum düzeyde tutmaya ve likit kaynaklarının mümkün olduğunca en az seviyede azalmasını sağlamaya çalışmaktadırlar. Bunu sağladıkları takdirde yatırıma yönlendirilebilir fonları da artacak ve yatırım kararları daha az etkilenecektir.

**Vergi Oranlarının Yüksekliği:** İşletmeleri vergi planlaması yapmaya yönelten faktörlerden biri de vergi oranlarının yüksekliğidir. Ülkemizde Kurumlar Vergisi oranı %20 (2018-2019 ve 2020 yıllarında %22) olarak uygulanmakta olup işletmelerin vergi yükü kâr dağıtımına bağlı olarak daha da yükselmektedir. İşletmelerin tek vergi yükünün bu olmadığı bunun yanında katlanmak zorunda oldukları dolaylı vergiler de olduğu gerçeği göz önüne alındığında yüksek vergiler ekonomik faaliyetlerini kısıtlayıcı etki yapmakta, işletmeleri daha az vergi ödeyebilmenin yollarını araştırmaya itmektedir.

**Kayıt Dışı Ekonomi ve Rekabet Ortamı:** Vergilerin işletmeler arasındaki rekabet üzerindeki etkilerini incelerken işletmeleri üç gruba ayırmak gerekir; birincisi



kayıt dışı faaliyet gösterenler, ikincisi vergi planlaması yapanlar ve üçüncüsü vergi planlaması yapmayan işletmelerdir. Kayıt altında olan işletmeler başta vergi olmak üzere yasaların kendilerine yükledikleri mali yükümlülükleri yerine getirirken kayıt dışı faaliyet gösteren işletmeler bu yükümlülükleri katlanmamakta ve haksız rekabete neden olmaktadır. Aynı sektörde faaliyet gösteren iki işletmeden, yasal haklarının bilincinde olan ve bunlardan yararlanarak vergisini planlayan ve daha az vergi ödeyenin rekabette başarılı olma şansı artarken, bunun bilincinde olmayan ve vergi yükü değerine göre yüksek olan diğer işletmenin rekabette başarılı olma şansı daha az olacaktır.

**Yüksek Enflasyon:** Ekonomide yüksek enflasyonun hüküm sürdüğü dönemlerde işletmeler de bunun olumsuz etkilerine maruz kalmaktadır. İşletmeler daha önceden düşük fiyattan almış oldukları malları enflasyon sonucu artmış fiyatlardan satmaktadırlar. Alış ve satış fiyatları arasında oluşan bu farklar işletmelerin mali tablolarında fiktif kârların oluşmasına neden olmaktadır. Bu durumda yüksek enflasyonun işletmelerin mali tabloları üzerindeki etkileri giderilmediği sürece işletmeler gerçek kârları üzerinden değil fiktif kârları üzerinden vergi ödeme sorunu ile karşı karşıya kalmaktadır. Sonuçta işletmeler gerçek kârları üzerinden değil öz kaynakları üzerinden vergilendirilmektedir. Bu durum yüksek enflasyon dönemlerinde vergi planlaması yapma ve mali tabloları enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırma ihtiyacını doğurmaktadır.

**Vergi Mevzuatının Karışıklığı, Sürekli Değişmesi ve Uzmanlık Gerektirmesi:** Vergide belirlilik ilkesinde, vergi uygulamalarında doğru ve istenen sonuca ulaşabilmek, vergi ile ilgili uygulama ve işlemlerin herkes tarafından anlaşılacak şekilde belli olmasını ve ortaya konmasını gerektirir. Açıklık ilkesi ise, vergi uygulamaları ile varılmak istenen amaçların, ulaşılmak istenen hedeflerin ve yapılacak işlemlerin açık bir şekilde tarif edilmesini ve ortaya konulmasını gerektirir (aktaran Akdoğan, 2016); (Akdoğan, 2016'dan aktaran Saraçoğlu ve Çakır, 2017, s.98).

**Vergilemede istikrar ilkesi de,** vergilendirmede kullanılan yöntemlerin ve vergileme ile ilgili düzenlemelerinin sıkça değiştirilmemesini, düzeni bozucu düzenleme ve değişikliklerden kaçınılmasını ifade etmektedir (aktaran Akdoğan, 2016); (Akdoğan, 2016'dan aktaran Saraçoğlu ve Çakır, 2017, s.98).

Ancak vergi mevzuatımızın çok sık değişmesi tam olarak anlaşılmasını ve doğru biçimde uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Mevzuattaki karmaşıklıklar sağlanan teşvik ve avantajların anlaşılmasını engellenmekte ve birçok işletme vergi planlaması amacıyla yararlanabilecekleri kolaylıklardan mahrum kalmaktadır.

Vergi mevzuatının bu kadar karışık, değişken ve anlaşılmasının zor olması uygulanabilirliği açısından uzmanlık gerektirmektedir. İşletmelerin tek başlarına mevzuatı anlamaları, doğru şekilde uygulamaları ve sağladığı avantajlardan eksiksiz yararlanmaları iyi bir uzman desteği gerektirmektedir. Bu noktada büyük işletmeler uzmanla çalışma imkanlarına sahip iken küçük işletmeler için bunun maliyetine katlanmak çoğu zaman mümkün olmamaktadır.

Vergi Sisteminin Adil Olmaması: İşletmeler, hukuki yapıları, sermaye yapıları, faaliyet alanları, faaliyet bölgeleri gibi çeşitli etkenlere bağlı olarak farklı vergisel uygulamalara tabi olabilmekte ya da farklı uygulamalardan yararlanabilme imkanları doğabilmektedir. Bu durum özellikle vergi ayrıcalıklarından yararlanmak isteyen işletmeleri vergi planlamasına yönlendirmektedir. (Saraçoğlu ve Çakır, 2017, s.98-99).

### **1.3. Vergi Planlamasının Önemi**

Vergiyi daha az ödeyebilmenin en kolay yolu, genelde vergi kaçırmak şeklinde algılanmakta ve benimsenmektedir. Bu nedenle yasal yollardan vergiyi azaltma yolunun önemi çok bilinmemektedir. Ayrıca, yüksek oranda bir kayıt dışı ekonomiye sahip olan, vergi kanunları ve uygulamalarında sıklıkla değişikliklere giden, vergi idaresi tam olarak yapılanmayan veya etkin yönetime sahip olmayan ve vergi adaletini hiç sağlayamayan ülkelerde vergi planlaması uygulamalarına ağırlık verilmediği görülmektedir. Aslında planlı bir vergi yönetimi, vergi uygulamalarında karşılaşılabilecek cezai yaptırımları önleyebileceği gibi, fazla vergi ödenmemesine de sebebiyet vererek efektif vergi yükünü azaltma imkânı sağlayacaktır (Sönmez, 2016, s.159).

Vergi ödemesi işletmeler açısından bir nakit çıkışıdır ve diğer nakit çıkışı gerektiren gider ve maliyetlerden bir farkı yoktur. Likit kaynaklarını verimli şekilde işletme ve yatırım faaliyetlerinde kullanmak isteyen her işletme nasıl ki tüm maliyet

ve giderlerinden tasarruf etmenin yolunu arıyorsa vergiden de bir şekilde tasarruf etmenin yolunu arayacaktır. Bu yol da vergi planlamasından geçer. İşletme etkin bir planlama sayesinde yasaların sağladığı haklardan yararlanarak devlete aktaracağı bir kısım nakdinin işletme bünyesinde kalmasını sağlayabilir. İşletmenin elinde ne kadar kaynak kalırsa ilerideki yatırım ve faaliyet kararlarında da o kadar rahat hareket olanağı kazanacaktır (Çağlar, 2008, s.19).

Vergi planlamasının belirli bir uzmanlık gerektirmesi, planlama öncesinde iyi bir analiz ve sonrasında da sıkı bir takip politikalarının izlenmesi işletmelerin kurumsallık anlayışlarına da katkı sağlayacaktır. Vergi planlamasını yoğun şekilde uygulayan şirketlerin muhasebe iş ve işlemlerini de titizlikle yerine getirdikleri görülmektedir (Kılıçer, 2018, s.145).

#### **1.4. Vergi Planlamasının Amaçları**

Vergi planlamasının iki ana amacı vardır. Bunlardan ilki, toplam vergi yükünü en aza indirmek, diğeri ise finansal planlama amaçlarını asgari vergi sonuçlarıyla yerine getirmektir. Bu hedeflere üç geniş strateji ile ulaşılmaktadır. Birincisi, bir düzenleme veya işlemde kaynaklanan verginin azaltılmasını amaçlar. İkincisi, vergilendirilebilir bir olayın zamanlamasının değiştirilmesini içerir ve üçüncüsü, gelirin başka bir vergi mükellefine kaydırılması ve dolayısıyla verginin azaltılması ile ilgilidir. Ancak vergi planlamasının asıl amacının vergi yükünün azaltılması olduğu söylenebilir. Doğru şekilde yapıldığında, vergi kanunu dahilinde yürütülen planlama faaliyetleri hem işletmeye hem de hissedarlara yarar sağlar ve etkili stratejilerle her bir tarafın sahip olduğu vergi yükünü azaltabilir (Mgammal ve Ismail, 2015, s.353).

Verimli bir vergi planlamasında işletme hedefine ulaşmak için vergi yükümlülüklerini azaltma yeteneklerinden yararlanabilmelidir. Bu, planlamanın beceri ve yeterli bilgi ile uygulanması ve ek maliyet getirmemesi gerektiği anlamına gelir. Yani amaç, şirket tarafından karşılanacak yeni maliyetlerin yaratılmasına katkıda bulunmaktan kaçınmak ve vergi planlamasında etkin planlama gereklilikleri uyarınca vergi yükünün azaltılmasına yardımcı olmak için finansal planın tüm bileşenlerini dikkate almak olmalıdır.

## 1.5. Vergi Planlamasının Olumlu ve Olumsuz Sonuçları

Vergi planlamasının olumlu ve olumsuz sonuçları hem mükellefler hem de devletler açısından söz konusu olmaktadır. Vergi planlaması yapan bir işletme daha sürdürülebilir hale gelmekte ve krizlerle başa çıkma konusunda daha başarılı olmaktadır. Vergi planlaması yoluyla mevcut kaynaklarını daha çok oranda tasarruf edebilmesi ve yatırıma yönlendirebilmesi rekabette de başarı şansını artırmaktadır. Şirketler vergi planlaması yaparken mali ve idari yönetimlerinde de verimlilik artışı olmaktadır. Bu şirketler vergi politikası üretme, ödenecek vergileri ve vergi yükünü önceden hesaplama, planlama, yönetme ve yönlendirme konularında ciddi çalışmalar yapmakta ve bu sayede vergisel haklarını tam olarak kullanmaktadır. Vergi planlamasında en büyük avantaj, vergiden yapılan bir birimlik tasarrufun vergi sonrası nakit akışında yaratacağı etkidir.

Vergi planlaması yapan ve bundan kurumsal yönetimi olumlu etkilenen mükellefler muhasebe konusunda da daha titiz davranmaktadır. Bu mükellefler idare ile bilgi paylaşmaktan çekinmemekte ve finansal durumlarını yakından takip etmekte, kriz dönemlerinde hızlı ve doğru şekilde hareket edebilmektedir.

Vergi planlaması devletler açısından da vergi kaçakçılığının önlenmesine yardımcı olmaktadır. Vergi planlamasını öğrenen mükellefler kendilerini aynı amaca ulaştıracak yöntemlerden yasal olanı tercih etmek suretiyle vergi kaçakçılığına sebep olan yolları kapatabilecektir (Eroğlu, 2014, s.9).

Vergi planlamasının bir diğer olumlu yönü devletlere mevzuat boşluklarını görme olanağı getirmektedir. Mükellefler vergilerin planlama aşamasında kanuni boşlukları takip edip değerlendirdikçe idare tarafından da bu boşluklar fark edilebilir hale gelir ve devletler bununla ilgili önlem alabilir.

Şirketler açısından bakıldığında vergi planlaması stratejilerinin kurumsal yönetim ilkelerine ters düşeceği ve bu ilkelerden sapmalara neden olacağı görüşü ön plana çıkmaktadır. Buna görüşe göre kurumsal yönetim ilkelerindeki şeffaflık ve hukukun üstünlüğü bazı durumlarda vergi planlama uygulamaları ile zarar görebilir, hissedarların çıkarları öncelikli olması gerekirken vergi yükünün azaltılması şirketlerin öncelikli haline gelebilir ve bu durum ortaklar ile yöneticiler arasında

çatışma yaratabilir, vergi odaklı davranılması sonucu kurumsal sosyal sorumluluklar göz ardı edilebilir (Eroğlu, 2014, s.10-11).

Devletler açısından vergi planlamasının en önemli olumsuz etkisi vergi gelirlerindeki aşınmadır. Özellikle uluslararası vergi planlamasının ülkeler üzerindeki negatif vergi etkisi oldukça yüksektir.

## **1.6. Vergi Planlaması Araçları**

İşletmeler vergi planlaması için çeşitli planlama araçları kullanabilmektedir. Mevzuatımızda da vergi planlamasında kullanılabilecek birçok düzenleme vardır.

Vergi planlamasında kullanılan araçlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir (Uğur ve Kömürcüler, 2008, s.35):

- **Yapısal Sınıflandırma:** Vergi planlaması yapılabilmesi için bir düzenlemeye ihtiyaç duyuluyorsa bunun yapısal olup olmadığı kriterine göre yapılmış sınıflandırmadır. Buna sınıflandırmaya göre vergi planlaması araçlarının bazıları vergi sistemi içerisinde yer alır, bazı araçlar için ise ilave yapısal düzenlemelere ihtiyaç vardır.
- **Fonksiyonlara Göre Sınıflandırma:** Vergi planlaması araçları bu sınıflandırmada iki kısma ayrılmıştır. Vergi planlama araçlarının bazıları mükellefin gelirini düşük göstererek daha az vergi ödemesini sağlar. Bazı vergi planlama araçları ise gider artırıcıdır ve mükellefin gider unsurlarının daha yüksek gösterilmesi suretiyle en az seviyedeki kâr üzerinden vergi ödenmesine olanak sağlarlar. Aynı sonuca ulaşabilmek için bazen giderler artırılır bazen de gelirler azaltılır.
- **Sonuçlara Göre Sınıflandırma:** Sonuç odaklı sınıflandırmada vergi planlaması araçlarının bazıları vergi ödemesini erteleyici sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu araçlar mükellefe, elde ettiği gelire ait vergiyi gelirin gerçekleştiği yani kazanıldığı tarihte değil, daha ileri bir tarihte ödeme imkanını sağlarlar. Bir anlamda mükellefler bu araçlar sayesinde vergi kredisi kullanmış olur. Buradaki vergi kredisi, vergi yükünün tutarı üzerinde bir etki yapmamakla beraber vergi yükünün reel değeri üzerinde etkisi olan bir

unsurdur. Bu sınıflandırmadaki yöntemlerden birisi vergi yükü erteleme diğeri ise vergi yükünün sıfıra indirilmesi yani ortadan kaldırılması yöntemidir. Vergi yükünün kaldırılabilmesi için iki yol vardır. Vergiyi doğuran olayı ortadan kaldırmak ya da vergi yükünü ortadan kaldırmak şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

- **Riske Göre Sınıflandırma:** Riske göre sınıflandırmada, vergi planlaması araçlarının yasalara uygun olup olmadığı konusu önem kazanmaktadır. Yani planlama araçlarının risk düzeyleri önemlidir. Bu sınıflandırmaya göre vergi planlama araçlarının bazıları mevzuattaki boşlukları kullanmakta ve böylece vergi denetimini gerektirecek sonuçlar ile karşı karşıya kalınmasına neden olmaktadır. İşte bu denetim riski olup olmaması bakımından vergi planlama araçları riskli ya da risk içermeyen araçlar olarak sınıflandırılmaktadırlar.
- **Uygulanabilirliğe Göre Sınıflandırma:** Bu sınıflandırmaya göre vergi sistemlerinin bazıları vergi planlaması yapmaya elverişli sistemlerdir ve planlamaya yönelik avantajlar içerir. Ancak öyle vergi sistemleri de vardır ki bunlarda yasal boşlukların tespiti çok zordur. Dolayısıyla vergi avantajlarının yer aldığı ve bunlardan yararlanmanın kolay olduğu sistemlerdeki vergi planlama araçları diğer sistemlere göre daha net ve basit olmaktadır.
- **Zamana Göre Sınıflandırma:** Bu sınıflandırmaya göre vergi planlamasında kullanılan araçların uygulanma sürelerine bakıldığında bir kısmı kısa dönem araçlar, bir kısmı ise uzun dönem araçlardır.
- **Uygulama Yerine Göre Sınıflandırma:** Vergi planlaması sadece ulusal sınırlar içerisinde gerçekleşmekteyse, yapısal olarak yalnızca o ülkeyi ilgilendirmektedir ve ulusal sınırlar dahilinde kullanılabilen araçlar sadece o ülkenin vergi sistemi ile ilişkilidir. Ancak bazı vergi planlama araçları bir değil birden fazla ülke ile ilgili olmaktadır. Yani bu tür araçlar uluslararası özellik taşır ve birden fazla ülkenin vergi sistemi üzerinde etkileri vardır. Bu yöntemleri kullanan işletmeler çok uluslu şirketlerdir. Küreselleşme ile beraber uluslararası işletmeler, artan sermaye hareketleri nedeni ile kendi açılarından vergisel anlamda en avantajlı gördükleri ülkelere yönelmeye

çalışmaktadırlar. Bu yönelme de vergi planlaması uygulamalarının uluslararası boyut kazanmasına ve öneminin artmasına neden olmaktadır.

İşletmeler vergi planlamasında çok çeşitli araçlar kullanabilmektedirler.

Aşağıda bu araçlarla ilgili çeşitli örnekler verilmiştir (İbiş, 2004, s.78).

- Şirketin veya dahil olduğu grup şirketlerin birleşme, devir veya bölünme gibi yollarla yeniden yapılanması.
- Şirketin maliyetlerinin irdelenmesi, maliyet yapısı ve bileşenlerinin kontrolü.
- Şirketin satış faaliyetleri ile pazarlama faaliyetlerinin irdelenmesi.
- Şirket finansman yapısının irdelenmesi, yatırım, üretim ve işletme amaçlı finansman yolları ve alternatif finansman yollarının değerlendirilmesi.
- Şirketin genel gider ve harcama politikalarının gözden geçirilmesi.
- Mali mevzuat kapsamında yararlanılabilecek indirim, istisna ve teşvik unsurlarının tespiti ve değerlendirilmesi.
- Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının gözden geçirilmesi.
- Mali mevzuat kapsamında yurtdışında şirket kurma, serbest bölge veya teknoloji geliştirme bölgesi gibi bölgelerde faaliyet göstermenin avantaj ve dezavantajlarının değerlendirilmesi.
- Şirketin alacak ve borç devir hızının, bunlara ilişkin süreçlerin değerlendirilmesi ve nakit akımının irdelenmesi.

### **1.7. Vergi Planlamasına Alternatif Uygulamalar**

Vergi planlama stratejileri çoğunlukla yasaldır ve vergi yükünü azaltmak için yasal düzenlemeler dahilinde vergi planlaması en iyi seçenektir. Ancak bazı mükellefler yanlış yollara başvurabilir, vergilendirilebilir geliri azaltabilmek veya indirimlerini artırabilmek için yasadışı vergi kaçakçılığı taktiklerini uygulayabilir.

Vergi planlama kavramlarını anlayabilmek için vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığının ayırt edilmesi gerekir. Bu ayrı kavramlar arasında herhangi bir ayırım yapılmaması, izin verilen vergi planlamasının geçersiz kılınmasına yol açabilir ve

ciddi yasal sonuçlar doğurabilir. Örneğin, vergi planlayıcısının vergi planlaması yaparken yasal uygulamalardaki bilgisizliğinden mükellefler yasa hükümleri dışına çıkabilir ve cezaya maruz kalabilirler. Sonuç olarak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı arasındaki değişimi açıklığa kavuşturmak için temel terimin “yasal” ve “yasadışı” olduğu sonucuna varılabilir.

Şirketler, vergi konusunda tüm avantajlardan tam yararlanmalarını beklemektedir. Böylece gereğinden fazla vergi ödememektedirler. Bazı şirketler vergi planlamalarında daha agresif olabilir ve yasal boşluklardan yararlanmak veya vergi hukukundaki belirsizliğin olumlu yorumunu yapmak isteyebilirler. Bu vergi kaçınma türü yasal olsa da, bazı analistler boşluktan yararlanma şeklinde vergi kaçınmasının mevzuatın ruhu içerisinde olmadığını savunmaktadır. Şirketlerin çoğunluğunun, yalnızca ödemeleri gereken vergileri en aza indirmek amacıyla bir vergi uzmanı ile çalışmayı tercih etmekte olduklarını söylemek mümkündür (Mgammal ve Ismail, 2015, s.351).

### **1.7.1. Vergiden Kaçınma**

Vergiden kaçınma, vergi rejiminin, ödenecek vergi miktarını azaltmak için işletmenin kendi yararına yasal olarak kullanılmasıdır. Buna karşılık, vergi kaçakçılığı, yasadışı yollarla vergi ödememek için yapılan çabalar için kullanılan genel terimdir. Bazı uzmanlar kaçınmayı, kanunları fiilen ihlal etmeden bir tür vergi kaçırma sanatı olarak tanımlamaktadır (Tax Avoidance And Tax Evasion).

Vergi kaçakçılığı, vergi mükellefinin hileli veya cezai bir şekilde vergi kanunları uyarınca vergi ödemesi yapmaktan kaçınması durumunda ortaya çıkar. Vergi ceza davaları büyük bir potansiyel sanık yelpazesine sahiptir. Sadece vergi mükelleflerini hedef alan cezalardan farklı olarak, çalışanlar, muhasebeciler, avukatlar ve vergi hazırlayıcıları dahil olmak üzere tanımlanmış suçlarla uğraşan tüm kişilere ulaşmaktadır. Örneğin, müşterileri için sahte belgeler hazırlayan bir muhasebeci vergi kaçakçılığı nedeniyle mahkum edilebilir.



Vergiden kaçınma metodlarına aşağıdaki örnekler gösterilebilir (Tax Avoidance And Tax Evasion);

- Gelir bölüşümü: Gelirlerin birden fazla vergi mükellefine, genellikle tercihen aile üyeleri arasında, ödenecek vergi tutarını düşürmek amacıyla ayrılması.
- Gelir veya varlık aktarımı: Bu teknik ile vergi mükellefi veya menfaat sahiplerince gelirin veya gelir getirici varlığın daha az vergiye tabi tutulacak şekilde başka bir kişi veya kuruluşa kaydırılması.
- Vergi borcunun ertelenmesi: Vergi mükellefleri bazen vergi ertelenmesi sağlayan uygulamalardan faydalanmak suretiyle bugün ödemeleri gereken vergiyi sonraki dönemlere erteleyebilir. Yenileme fonu uygulaması buna örnek olarak gösterilebilir.
- Vergilendirilebilir gelirin sermayeye dönüştürülmesi: Şirketler daha az vergi ödemek için kârlarını sermayeye ilave edebilirler. Örneğin şirketlerde geçmiş yıl kârlarının sermayeye ilavesi kâr dağıtım stopajını ortadan kaldırır. Yine aynı şekilde gayrimenkul satış kazancı istisnasında, istisna kazancın beş yıllık süre içerisinde sermayeye ilavesi vergi yükünü ortadan kaldırır.
- Özel harcamaların giderlere dönüştürülmesi: Şirketler bazen ortak ve yöneticilerinin özel harcamalarını farklı uygulamalarla şirket gideri olarak gösterebilmekte ve bunun vergi azaltıcı yönünden faydalanmaktadır. Örneğin özel amaçlı kullanılan aracın şirket envanterine alınması suretiyle giderlerinden faydalanmak buna örnek gösterilebilir.
- Şirket merkezinin bulunduğu ülke: Bir şirket vergi ödemelerini düşürebilmek için merkezini vergi cenneti olarak tabir edilen ülkelere birine taşıyabilir. Bu ülkelerde daha az vergi ödemesi nedeniyle avantaj sağlayabilir. Ancak diğer bunu engelleyici güvenlik önlemlerini de dikkate almalıdır.
- Çifte vergilendirme: Her ülke kendi sınırları içerisinde elde edilen gelirleri vergilendirme hakkına sahiptir. Ancak bir şirket merkezinin bulunduğu ülke dışında başka ülkelerde de gelir elde ediyorsa bu gelir hem elde edildikleri yabancı ülkede hem de şirket merkezinin bulunduğu ve gelirin transfer

edildiği ülkede tekrar vergilendirme riski ile karşı karşıya kalabilir. Bunu önlemek için ülkeler arasından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmaktadır. Şirketlerde bu anlaşmaları göz önünde bulundurmak suretiyle faaliyet stratejisi geliştirebilir ve iki kez vergi ödemek zorunda kalmayabilirler.

- Diğer yöntemler: İşletmeler daha yüksek vergi oranına sahip bir mükellefiyet türünden daha az oranlı vergiye tabi bir mükellefiyet türüne geçiş yapmak suretiyle vergi avantajı elde etmeye çalışabilir. Ya da büyük zararlara sahip bir firmayı bünyesine katarak geçmiş yıl zararlarının indirimi avantajından da yararlanmak isteyebilirler.

### **1.7.2. Vergi Kaçırma**

Vergi kaçakçılığı, bireylerin, firmaların, yasadışı yollarla vergiden kaçma çabaları için kullanılan genel bir terimdir. Vergi kaçakçılığı, genellikle vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüğünü azaltmak için yaptıkları işlerin gerçek halini yanlış beyan etmek veya gizlemekle amacıyla özellikle dürüst olmayan vergi raporlamasını içermektedir.

Farklı bir tanıma göre, vergi kaçırma, genellikle çoğu ülkede mükelleflerin vergilerini ödememek ya da vergi yüklerini düşürmek amacıyla yasalara uygun olmayan her türlü davranışlarını içine alan bir kavramdır. Bu nedenle vergi kaçırma eylemi gerçekleştirmiş olan bir mükellef hem suç işlemiş hem de yasalar nezdinde eşitlik ilkesini bozmuştur. Yasalara uyan ve vergisini ödeyen mükellefler açısından haksız rekabet yaratmış, bu yolla dürüst mükellefe karşı hak etmediği bir avantaja sahip olmuştur. Agresif vergi planlaması olarak da adlandırılan bu tür eylemler yasaların özüne ve ruhuna aykırı stratejilerdir (Eroğlu, 2014, s.14).

Vergi kaçırmanın başlıca nedenleri;

- Vergi oranlarının yüksekliği, bu nedenle şirketlerin daha az vergi ödeyerek vergi sonrası kârlarını maksimize etmek istemeleri (Şişman, 2003, s.39),
- Vergi kaçırmanın rakiplere karşı rekabette dezavantajlı duruma düşmek istememeleri (Şişman, 2003, s.39),

- Vergi idaresinin denetim eksikliği ve cezaların caydırıcı olmaması (Kılıçer, 2018, s.72),
- Vergi aflarının çok sık yapılması (Kılıçer, 2018, s.72),
- Mükelleflerin ödedikleri vergilerin kamu harcamalarının finansmanında kullanılmadığı ve mal veya hizmet olarak kendilerine dönmediği algısı (Savaşan ve Odabaş, 2005, s.8),
- Vergi yetkilileri tarafından yapılan yolsuzlukların vergi kaçakçılığı kontrolünü zorlaştırması. Bazen vergi yetkilileri, vergiden kaçmak isteyen vergi mükellefleriyle işbirliği yapar. Bir kaçırma olayı tespit ettiklerinde rüşvet karşılığında rapor vermekten kaçınırlar. Özellikle az gelişmiş ülkelerde vergi idarelerinden kaynaklanan vergi yolsuzluğu ciddi bir sorundur. Vergi avukatlarının, uzman şirket yöneticilerinin, mali müşavirler veya gümrük müşavirlerinin vergi kaçakçılığı yapan şirketlere yardımcı oldukları sık sık iddia edilmektedir. Bu nedenle vergilemede insan faktörünün kaldırılmasının bu soruna güvenilir bir çözüm olduğu öne sürülmektedir (Tax Avoidance And Tax Evasion).

Türk vergi sisteminde, VUK 359 uncu maddede (Bkz. EK-1) hangi fiillerin vergi kaçakçılığı sayılacağı belirtilmiştir. Yasal muhasebe işlemlerinde gerçekdışı evrak ve düzenlemelere yer veren, olmayan cari hesaplara göre işlem yapan, yaptığı işlemler sonucunda kasıtlı olarak vergi yükünü azaltan, kanunen tutulması ve saklanması gereken defter ve evraklarını yok eden, saklayan, bunların üzerinde usule ve gerçeğe aykırı değişiklikler yapan, sahte belge düzenleyen yada kullanan ve bunlara benzer işler yapan mükellefler vergi kaçırma eylemi gerçekleştirmiş olmaktadır. Ticari hayatta bunlardan en sık karşılaşılanı sahte belge kullanımınıdır. Esas itibariyle gerçek bir işleme dayanmayan her belge sahtedir. Ancak sahte belgenin tam olarak ne olduğu ve sonuçlarının ne olacağı mükelleflerce tam olarak anlaşılmadığından kullanımını daha yaygın ve kolay hale getirmektedir (213 Sayılı VUK, 1961, md. 359).

### **1.7.3. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Kavramlarının Karşılaştırılması**

Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı terimleri öncelikle yasal ve yasal olmayan şeklinde ayrılmaktadır. Genel olarak, "kaçırma" terimi yasadışı eylemlere, "kaçınma" terimi ise yasal eylemlere kullanılır. Yani vergiden kaçınma, amacı bir vergi yükümlülüğü yaratılmasından kaçınmak olan yasal davranışı ifade eder. Vergi kaçırma ise vergi borcunu ödemekten kaçmak için yapılan cezai bir girişimdir (Tax Avoidance And Tax Evasion).

Vergi kaçırmak, vergisel düzeni en çok bozan davranış biçimi olup tamamen kanunun ruhuna ve özüne aykırı bir nitelik taşımaktadır. Kanunların açık, anlaşılır ve ihtiyaca cevap verecek şekilde düzenlenmemesi, mükellefleri açık bir şekilde vergi kanunlarının kapsamına giren ve vergi doğuran olayı, vergi konusu dışına çıkaracak yolları aramaya itmektedir. Vergi hukukundaki özel hukuk kurallarından yararlanma imkanı mükelleflere vergi doğuran olayla ilgili peçeleme yapabilme ya da durumu maskeleyerek gizleme imkanını da sağlamaktadır (Eroğlu, 2014, s.14).

Vergi kaçırmada idarenin ve devletin de etkisi olduğunu savunan görüşler vardır. İdarenin geniş yetkileri, denetim eksikliği, vergileme adaletsizlikleri ve eşitlik ilkesinin zedelenmesi, çok sık yapılan vergi afları gibi unsurlar mükellefleri vergi kaçırmaya sevk etmekte, hatta bu konuda cesaretlendirmektedir (Kılıçer, 2018, s.47).

Vergiden kaçınma ise, vergi kanunlarında belirtilen soyut olayın somut hukuki kurallara uygun bir şekilde gerçekleşmesine engel olmaktır. Vergiden kaçınma kavramının iki farklı ifade edilme şekli vardır. Bunlardan biri maddi olarak vergiden kaçınma, diğeri şahsi olarak vergiden kaçınmadır. Maddi olarak vergiden kaçınma da mükellef servet unsurlarını yabancı değerlere yatırır, şahsi olarak kaçınma da ise servet aynı yerde kalmakla beraber mükellef yerleşim yerini farklı bir ülkeye taşımaktadır. Sermayenin hareketindeki artışa bağlı maddi ve şahsi olarak vergiden kaçınma gerçekleşmektedir. Sermaye hareketliliği nedeniyle kaçınmada yasal boşluklardan faydalanmak için gerçekleştirilen işlemler bulunmaktadır. Vergi sığınağı olarak da tabir edilen bu durum, kayıtlarda yapılan düzenlemeler ile vergi yükünün azaltılması ya da ödenecek verginin ertelenmesi amacını taşımaktadır (Eroğlu, 2014, s.15).

Vergiden kaçınma ile vergi kaçırma arasındaki en keskin ayırım aslında mükellefin tercihi ile şekillenmektedir. Mükellef vergi ödeme noktasında çeşitli nedenlerle bir karar verecek ve bir kısım mükellef yasal yol olan kaçınmayı seçerken diğer bir kısmı da risk alarak kaçırma yolunu seçecektir. Devletin buradaki görevi vergi kaçırmaların üzerine giderek bunu mükellef nezdinde tercih edilebilir bir durum olmaktan çıkarmaktır. Yine aynı şekilde devlet vergi gelirlerindeki erozyonun önüne geçebilmek adına çoğu zaman vergiden kaçınma ile de mücadele etmek durumundadır. Ama burada yasa dışı bir durum söz konusu olmadığından yapabileceği vergiden kaçınma için kullanılan yasal boşlukları sınırlandırmak veya ortadan kaldırmak olacaktır.

Ülkemizde genelde küçük ölçekli işletmeler vergi kaçırma eylemlerine başvurabilmektedir. Çünkü vergi planlaması uzmanlık gerektiren bir iştir ve işletmeler açısından da ciddi maliyet unsurudur. Büyük ölçekli işletmeler bu maliyetlere katlanabildiklerinden vergi planlaması imkanlarına sahiptirler ve denetlenmeleri daha olası olduğundan vergiden kaçınma yolunu daha çok tercih edebilirler.

Vergi kaybı olarak da değerlendirilebilecek olan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma sorunu, küreselleşmeyle birlikte yalnızca devletlerin ulusal yasal düzenlemeleri ile üstesinden gelemeyeceği çok uluslu bir sorun haline gelebilmektedir. Bu yönde ülkeler arasında ikili ve çok taraflı anlaşmalar yapılmaktadır (Özer, 2015, s.24).

Vergi kaçırma devletler tarafından istenmeyen bir olgu olmasına rağmen vergiden kaçınma için tam olarak bunu söylemek doğru olmayabilir. Ulusal anlamda kanun koyucu mükelleflere vermiş olduğu bir takım hakların bunlar tarafından kullanılacağını bilerek hareket eder. Dolayısıyla bazen devletlerin ekonomi ve maliye politikaları gereği vergiden kaçınma mekanizmalarını kendi elleriyle oluşturduklarını söylemek yanlış değildir.

#### **1.7.4. Peçeleme İşlemleri ve Muvazaa**

Mükelleflerin, özel hukuk uygulamalarını olduğundan farklı şekilde kullanmaları ve bu şekilde vergi kaçırmaları sıklıkla rastlanılan bir durumdur. Vergi kaçırma amacıyla mükelleflerin özel hukuk uygulamalarını olağandışı bir biçimde

kötüye kullanmaları “peçeleme” eylemi olarak kabul edilir. Peçelemede kullandıkları işlem ise “peçeleme işlemi” olarak adlandırılır. Peçeleme sözleşmesi ise, özel hukuk şekillerini ve uygulamalarını olağandışı ve kötüye kullanan mükellef veya vergi sorumluları vergi kaçırma amacı taşıyorlarsa bu amaca yönelik sözleşmeler” şeklinde tanımlanmaktadır (Yılmaz, 2013, s.1762).

Vergi kanunlarının dolanılması olarak da ifade edilen peçeleme de vergi mükellefleri vergi kanunlarına sözde uygun ancak özde aykırı davranarak vergisel çıkar elde etmektedir. Peçeleme kavramı mevzuatta yer almamakla beraber zaman içerisinde literatüre girmiş ve perdeleme, örtülü işlemler gibi birçok isimle de ifade edilmiştir. Bazı görüşler peçelemeyi vergi kaçırma ya da vergi borcunu azaltmak amacıyla hukukun kötüye kullanımı, bazı görüşler de yine aynı amaçla hukukun olağandışı kullanımını şeklinde tanımlamıştır. Bütün unsurlarını içerecek şekilde peçeleme şu şekilde tanımlanabilir. “Peçeleme, vergi mükellef ve sorumlularının vergisel çıkar elde etmek amacıyla, özel hukuk biçimlerini kötüye kullanmaları; vergiye tabi tutulan bir özel hukuk işlemiyle ulaşılabilecek iktisadi sonuca, vergilendirilmeyen diğer bir işleme, olağan kullanımı dışında başvurarak ulaştırılması ve bu suretle vergi kanununun dolanılmasıdır.” Yükümlü ve sorumluların vergi kanunlarını dolanmak amacıyla kullandıkları işlem ise peçeleme işlemi oluşturur (Akgül, 2009, s.39).

Peçeleme işleminde yasaların vergilendirme kapsamına aldığı bir olay yine yasaların kısmen veya tamamen vergi kapsamı dışında bıraktığı başka bir olaymış gibi gösterilmekte ya da bunun altına gizlenmektedir. Bunu yapmasındaki amaç ise vergi borcunu ortadan kaldırmak veya azaltmaktır. Örneğin bir gayrimenkul satışında, satış bedelinin olduğundan daha düşük ya da bağış olarak gösterilmesi suretiyle hem tapu harcının hem de verginin ortadan kaldırılmaya ya da azaltılmaya çalışılması halinde peçelemenin varlığından söz edilebilir (Yılmaz, 2013, s.1762-1763).

Peçeleme işlemi özü itibarıyla işlemi yapan taraflarca istenen bir durumdur. Yani taraflar bilerek bu işleme başvurmuşlardır ve iradeleri ile beyanları ayındır. Ancak bazen taraflardan hepsinin peçeleme amacı olduğu söylenemez. Bazı durumlarda sadece bir tarafın böyle bir amacı varken diğer taraf iyiniyetli olabilmektedir. Örneğin gayrimenkulünü satmak isteyen, ancak tapu harcı ödemek

istemeyen bir kişinin, söz konusu gayrimenkulünü bir şirkete sermaye olarak koyup daha sonra da şirketteki hissesini satması durumunda, söz konusu eylemin peçeleme olarak değerlendirilebilmesi için hisseyi satın alan kişinin kanunu dolanma amacıyla hareket edip etmediğinin tespitine gerek duyulmaz. Çünkü sadece gayrimenkülü satmak isteyen kişinin eylemleri peçelemenin tanımındaki tüm unsurları bünyesinde barındırmaktadır (Akgül, 2009, s.40-41). Aynı şekilde araç alımında engellilere sağlanan ÖTV istisnasından yararlanmak ve daha az vergi ödemek isteyen birinin gerçekte kendisinin kullanacağı aracı engelli bir yakını adına alması da peçelemeye örnek gösterilebilir. Örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye işlemleri de peçelemeye örnek teşkil etmektedir (Yılmaz, 2013, s.1766).

Peçeleme işleminde her ne kadar gerçek vergi doğuran olay gizlenmeye çalışılsa da VUK md.3/b-1'e göre (Bkz. EK-2) ; "Vergilendirmede esas olan olayın gerçek niteliğidir". Vergi doğuran olay ya da işlemin görünen şekli değil altında yatan gerçek durum önem taşır. Bu nedenle peçeleme işleminin varlığı halinde vergilendirmede gizlenen iktisadi sonuçlar dikkate alınır. Görünen işlemin yerine, vergi kaçırma amacı olmaksızın gerçek iradeye uygun nasıl bir sözleşme yapılması gerekiyorsa onun yapıldığı varsayılır ve buna göre vergilendirme yoluna gidilir. Uygulamada vergi idaresi ve vergi yargısı, vergilendirme ile ilgili olarak görünen işlemi değil, o işlemin altındaki gizlenen gerçeği esas alır ve ona göre karar verirler. Peçelemeyi farklı şekilde anlatmak gerekirse, esasen gerçekleşen vergi doğuran olayı değil de onun yerine konan başka bir işlemin vergi idaresine gerçek olaymış gibi kabul ettirilmeye çalışılmasıdır. Ancak vergi idaresince işlemin peçeleme işlemi olduğunun tespiti halinde peçelenen işlem vergi doğuran olay kabul edilecek ve buna göre işlem yapılacaktır (Yılmaz, 2013, s.1768-1769).

Muvazaa da ise yine taraflar arasında bir işlem söz konusudur ancak bu işlem gerçekte tarafların gerçek iradelerine uygun değildir ve taraflar üçüncü kişileri yanıltmak amacıyla görünürdeki bu işlemin aslında kendi aralarında geçerli olmadığı konusunda anlaşmışlardır. Muvazaa da amaç vergi doğuran olayı gizlemek yoluyla vergi avantajı elde etmektir. Örneğin, bir taşınmazın bağış sözleşmesi yapmak suretiyle bir başkasına intikali vergisel anlamda veraset ve intikal vergisinin konusuna girmekte ve bağış karşılığında veraset ve intikal vergisinin tahakkuk ettirilmesi

gerekmektedir. Ancak taraflar ölünceye kadar bakma vaadi sözleşmesi yapıp bağış sözleşmesini bunun altında gizleyerek, işlemi ivazlı gibi gösterebilmektedir (Yılmaz, 2013, s.1770-1775).

Muvazaa da yapılan işlemler yasalara uygun değildir ve vergi planlaması olarak düşünülemez. Muvazaanın varlığı halinde bunun tespiti idarenin cezai yaptırım uygulaması sonucunu doğurur.

Muvazaa kavramının çeşitlerine baktığımızda karşımıza iki tür çıkmaktadır. Bunlardan biri mutlak muvazaa diğer ise nisbi muvazaadır (Çağlar, 2008, s.30).

- Mutlak muvazaa; Adi muvazaa olarak da adlandırılmaktadır. İki veya daha fazla kişinin üçüncü kişilere karşı aralarında gerçekte var olmayan bir durumu varmış gibi göstermeleri amacı taşıyan işlemler olarak tanımlanabilir. Örneğin mükelleflerin gerçekte böyle bir borç olmadığı halde borçlu olduklarına dair işlemler yapması ya da yine gerçekte olmadığı halde alacaklı olduklarına dair işlemler yapmaları durumunda mutlak muvazaadan söz edilir.
- Nisbi muvazaa: Nisbi muvazaa da mutlak muvazaadan farklı olarak iki veya daha fazla kişi arasında gerçek bir ticari ilişki vardır. Ancak bu ilişki üçüncü kişilere karşı gerçeği örtmek amacıyla farklı şekilde gösterilmeye çalışılıyorsa olayda nisbi muvazaa söz konusudur. İşlemi yapanlar üçüncü kişilerle aralarında uyumsuzluk ve anlaşmazlık çıkması ihtimaline karşı bu yöntemle başvurumaktadırlar. Gerçekte hibe edilen bir menkul veya gayrimenkulün işlemini yaparken satış olarak beyan edilmesi ve bu şekilde belgelendirilmesi örnek olarak verilebilir.

### **1.7.5. Muvazaa ve Peçeleme İşlemlerinin Farkları**

Muvazaa ile peçeleme kavramları birbirlerine yakın olmalarına ve benzer yönleri olmasına rağmen aslında iki farklı kavramdır. Ortak yönleri her ikisinde de aldatma kastının olması ve bununla vergi avantajı sağlanmaya çalışılması ve yine her ikisinin kanuna aykırı olmasıdır (Akgül, 2009,s.26). Ancak peçelemede tek bir işlem vardır, bu işlem hukuken geçerlidir ve vergi doğuran bir iktisadi olay bu işlemin arkasına gizlenmiştir. Muvazaa da ise görünürdeki işlem ve gizli işlem olmak üzere



birden fazla işlem vardır ve bu muvazaalı işlemler hukuken geçersizdir. Yani peçelene işlemde gerçekte olan bir olay söz konusu iken muvazaa da gerçekte olmayan bir işlemin taraflarca varmış gibi gösterilmesi söz konusu olmaktadır (Savaş, 2009, s.10).

Muvazaa işlemleri vergiyi azaltmak amacıyla yapılabildiği gibi başka amaçlarla da yapılabilmektedir. Ancak peçeleme de amaç vergiyi daha az ödemektir. Bu nedenle muvazaa da aldatılan taraflar sadece vergi idaresi olmayabilir ancak peçelemede aldatılan taraf vergi idaresidir (Yılmaz, 2013, s.1778).

### **1.7.6. Muvazaa ve Peçeleme İşlemlerinin Vergi Planlaması ile Karşılaştırılması**

Muvazaa ve peçeleme işlemleri esas itibariyle vergi kaçırma faaliyetleri olarak kabul edilmektedir. Hem muvazaa da hem de peçeleme de amaç vergi borcunu yasalara aykırı biçimde azaltmaktır. Bu nedenle her ikisinde de vergi kanunları amacı dışında kullanılmakta ve işlemler vergi doğuran olayı gizlemek amacıyla gerçekte olduklarından farklı gösterilmektedir. Oysa ki vergi planlamasında yasalar nezdinde hareket edilmekte ve mükellefler yasal haklarını kullanmak suretiyle vergi yüklerini azaltmaktadırlar. Yani muvazaa ve peçeleme vergi kaçırma iken vergi planlaması vergiden kaçınmadır.

## **2. KURUMLAR VERGİSİ KAPSAMINDA VERGİ PLANLAMASI**

Türk vergi sistemi vergi planlamasında kullanılabilecek çeşitli uygulamalar ve hükümler içermektedir. Bu bölümde “Kurumlar Vergisi Kanunu” açısından vergi planlamasında yer seçimi, indirim ve istisnalar, yeniden yapılanma veya zamanlama yoluyla yararlanılabilecek uygulamalar açıklanmaya çalışılacaktır.

### **2.1. Kuruluş Yeri Seçimi Yoluyla Vergi Planlaması**

İşletmelerde kuruluş yeri seçimi uzun vadeli olarak planlanması gereken bir durumdur. Bir işletme kurulurken kuruluş maliyetinin en az, bundan sağlanacak faydanın en fazla olması esastır. Dolayısıyla fizibilite etüdü yapılırken yatırım kararını etkileyen unsurlardan biri de kuruluş yeridir.

Kuruluş yeri incelemesi yapılırken hammadde ve yardımcı kaynaklara yakınlık, pazara yakınlık, işgücü tedarik imkanları, altyapı-üstyapı durumu, ulaşım olanakları, iklim ve coğrafi koşullar, yakıt ve enerji kaynaklarının durumu, teşvik edici ve sınırlandırıcı devlet politikaları önem arz etmektedir. Bunların içinde özellikle bölgesel vergi avantajları yatırım kararını verecekler açısından önemli ve cezbedici görülmektedir.

Yatırım kararı öncesi işletmelerde kuruluş yeri seçimi yapılırken gerek “Kurumlar Vergisi Kanunu” gerekse diğer kanunlar kapsamında vergisel anlamda avantaj sağlayan ve vergi yükünü önemli ölçüde azaltan uygulamalar; Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisnalar, teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisnalar ve indirimli kurumlar vergisi uygulamalarıdır.

#### **2.1.1. Serbest Bölgelerde Yatırım**

Serbest bölgelerin amaçları, kuruluşu, işleyişi ve teşviki ile ilgili düzenlemeler “15/6/1985 tarih ve 18785 sayılı resmi gazete de yayımlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu” nda (Bkz. EK-3) yapılmıştır. Esas itibarıyla Serbest Bölgeler ihracat amaçlı yatırımlar yapılmasını ve ihraç ürünleri üretimini teşvik etmek, yabancı sermayeyi yatırım amaçlı ülkeye çekmek, teknolojinin ülkeye gelişine hız vermek ve uluslararası ticaretin gelişmesini sağlamak amacıyla kurulmaktadır (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985).

**Tablo 1: 1985 Yılından Bugüne Kadar Faaliyete Geçen Serbest Bölgeler**

<b>Akdeniz Bölgesi</b>	Mersin, Antalya, Adana-Yumurtalık Serbest Bölgeleri
<b>Ege Bölgesi</b>	Ege (İzmir), Denizli, İzmir Serbest Bölgeleri
<b>Marmara Bölgesi</b>	İstanbul Atatürk Havalimanı, İstanbul Endüstri ve Ticaret, İstanbul Trakya, Avrupa, Kocaeli, Tübitak-Mam Teknoloji, Bursa Serbest Bölgeleri
<b>Karadeniz Bölgesi</b>	Trabzon, Rize, Samsun Serbest Bölgeleri
<b>Güneydoğu Anadolu Bölgesi</b>	Gaziantep Serbest Bölgesi
<b>İç Anadolu Bölgesi</b>	Kayseri Serbest Bölgesi

**Kaynak:** Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, (<https://www.ticaret.gov.tr/serbest-bolgeler/genel-tanitim>).

Türkiye Gümrük Bölgesinin içinde bulunan ancak Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edilen ve fiziki olarak ülkeden ayrılmış yerler Serbest Bölgeler olarak karşımıza çıkmaktadır. Yabancı ülkelere bölgeye girişi yapılan eşyalar ülke içine sokulmaksızın bu bölge sınırları içinde kaldıkları ve mevzuat dışı kullanılmadıkları sürece ithalat, kambiyo ve dış ticaret uygulamaları açısından herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmazlar. Yine Türkiye Gümrük Bölgesi dışında sayıldıklarından ülke içindeki eşyanın Serbest Bölgeye girmesi durumunda eşyanın ihracı yapılmış sayılmakta ve yabancı ülkelere yapılan ihracatta işletmeler hangi imkanlardan yararlanabiliyorsa bu durumda da bu imkanlara sahip olabilmektedir.

Serbest bölge de faaliyette bulunmak isteyen gerçek ve tüzel kişilerin “Ticaret Bakanlığı Serbest Bölgeler, Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü”nden faaliyet ruhsatı alması gerekmektedir.

Serbest bölgelerde 06/02/2004 tarihine kadar tüm vergi, resim ve harçlar için istisna uygulanmaktaydı. Ancak 06/02/2004 tarihinde “5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” un yürürlüğe girmesi ile “3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu” nda köklü bir değişiklik yapıldı ve geçici 3.madde eklendi. Buna göre 06/02/2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyet ruhsatlarını almış işletmeler, bölgede yaptıkları faaliyetleri sebebiyle elde ettikleri kazançları için istisna hükümlerinden faaliyet ruhsatlarının

süresinin bitimine kadar yararlanmaya devam edebileceklerdir. Üretici konumunda olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ise faaliyet ruhsatları sona erse dahi bölge içindeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Türkiye'nin AB üyeliğinin gerçekleştiği hesap dönemi dahil Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna olacaktır. Ayrıca bu işletmelerin vergi istisnası, sadece imalat faaliyetlerine ilişkin kazançlarını değil bunun yanında yurtdışı firmalara vermiş oldukları depolama, bakım-onarım, test gibi faaliyetlerini de kapsamaktadır. “Serbest Bölgeler Kanunu” nun geçici 3. maddesinde (Bkz. EK-4) istisnanın kapsamı ve şartları ayrıntılı şekilde belirtilmiştir (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985, Geçici md. 3).

06/02/2004 tarihinden sonra “Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatı” almış olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ise imalat dışı faaliyette bulunuyorlarsa serbest bölgedeki tüm faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisine tabidir.

### **2.1.2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yatırım**

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yüksek veya ileri teknoloji kullanan ya da teknolojik yeniliklere yönelik firmalara çeşitli olanaklar sağlayan ve firmaların yapmış oldukları buluş ve yenilikleri ticari hale getirme konusunda faaliyet gösteren ve buldukları bölgenin gelişmişliğine katkı yapan ve genelde üniversiteler bünyesinde ya da yakınında bulunan yapılardır. “4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” kapsamında kurulurlar ve “T.C. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı” verilerine göre Türkiye’de 2018 yılı sonu itibarıyla 83 adet Teknoloji Geliştirme Bölgesi bulunmaktadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin (TGB) kuruluş amacı üniversite, araştırma kuruluşları ve imalat sanayinin etkileşimini ve paylaşımlarını artırarak güçlü bir işbirliği oluşturmaktır. Bu işbirliği sayesinde de;

- Ülkenin sanayisi ile uluslararası rekabette başarı şansını yükseltmek,
- Sanayinin ihracat tabanlı yapısal değişimini sağlamak ve bu amaçla teknolojiye yönelik bilgi üretimi,
- Hem mamulde hem de imalat tekniklerinde yenilikçilik,
- Kalitenin artırılması ve standartların yukarı çekilmesi,

- Verimlilikte artış ve maliyetlerin azalması,
- Teknolojik bilginin ticari hale getirilmesi,
- Yüksek oranda teknoloji içeren yatırımlar ile girişimlerin teşviki,
- Nitelikli işgücüne istihdam olanakları sağlamak,
- Teknoloji transferi konularına katkı sağlamak amaçlanmaktadır.  
(<https://teknopark.sanayi.gov.tr/Content/Detay>)

“Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu” nun geçici 2’inci maddesine göre “Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.” (4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 2001, Geçici md. 2).

İstisnanın uygulanabilmesi için gelirin araştırma-geliştirme ve yazılım, tasarım gibi faaliyetlerinden elde edilmiş olması ve bu faaliyetlerin TGB içinde gerçekleştirilmiş olması şartları birlikte gerçekleşmelidir. Yani firmaların TGB dışında yaptıkları faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelir yazılım, tasarım ve AR-GE çalışmaları nedeniyle bile olsa istisnadan faydalanamazlar. TGB de faaliyete geçilmeden önce başlatılmış projeler varsa bu durumda elde edilen kazancın ne kadarının bölgede ne kadarının bölge dışında elde edildiği hesaplanmakta ve firmalar buna göre sadece bölge içi faaliyetlerinde istisna hükümlerine tabi tutulmaktadırlar. Gelirin ne kadarının istisnaya konu olacağına ilişkin hesaplama bölge içinde ve bölge dışında oluşan maliyetlerin oranlanması suretiyle yapılabildiği gibi mükellefin daha doğru sonuç verecek bir yöntemi varsa buna göre de yapılabilmektedir.

TGB’deki faaliyetleri nedeniyle ürün geliştiren firmaların bu ürünlerin üretimine başlayıp satış ve pazarlama faaliyetinde de bulunmaları durumunda istisnanın nasıl uygulanacağı “1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği” 5.12.2.2.’de (Bkz. EK-5) ayrıntılı şekilde açıklanmıştır. Bu durumda satış fiyatından transfer fiyatlandırmasına ilişkin yöntemlerle ürünle ilgili haklara ait kısım ayrılır ve bu tutara istisna uygulanır. Tasarım ürünlerinde de aynı yöntem uygulanmaktadır. Yani teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan bir şirket bölge içindeki araştırma ve geliştirme çalışmaları sonucunda bulunduğu bir ürüne ait hakları kiralar ya

da devrederse bu işlemde elde ettiği kazanç vergiden istisna olacak, ancak ürünü kendisi üretmeye başlar ve satışını gerçekleştirirse bu faaliyetinden elde ettiği kazançtan sadece haklara karşılık gelen kısım istisna olacak, geriye kalan satış geliri vergilendirilecektir (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 2007, md. 5.12.2.).

TGB’de faaliyette bulunan firmaların 4691 sayılı kanun kapsamına girmeyen gerek ticari gerekse faiz, kur farkı, amortismanına tabi iktisadi kıymet satış gelirleri gibi diğer gelirlerine istisna uygulanması mümkün değildir. İstisna konusuna giren faaliyetler sonucu zarar edilmesi durumunda da bu zararın diğer istisna kapsamı dışındaki faaliyet gelirlerinden indirimi de söz konusu olmayacaktır (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 2007, md. 5.12.2.).

TGB’de faaliyet gösteren firmaların çeşitli şekillerde geri ödemeli devlet desteklerinden yararlanmaları halinde bu destekler borç niteliği taşıdığından ticari kazançta dahil edilmeleri söz konusu olmayacaktır. Öte yandan istisna kapsamındaki tasarım ve AR-GE projeleri için TÜBİTAK ve benzeri kurumlarca verilen hibe nitelikli destekler ve bu nitelikteki bağış ve yardımlar ticari kazançta ilave edilerek istisna uygulamasına dahil edilecektir (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 2007, md. 5.12.2.).

“11/09/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı” 19/10/2017 tarih ve 30215 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve söz konusu karar ile teknoloji geliştirme bölgelerinde kazanç istisnası uygulamasına yeni bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre istisna uygulamasında kazançta konu projenin Bakanlar Kurulu Kararının yayımlandığı 19/10/2017 tarihinden önce ya da sonra başlamış olması önem kazanmaktadır. Başlama tarihi 19/10/2017’den önce olan projeler eskiden olduğu gibi kazanç istisnasından 30/06/2021 tarihine kadar yararlanmaya devam edecektir. Başlama tarihi 19/10/2017’den sonra olan projelere ait kazançların ve bu tarihten önce başlanmış projelerin 30/06/2021 tarihinden sonraki kazançlarının istisnadan yararlandırılabilmesi için “551 sayılı KHK” veya 12/12/2016 tarihli ve “6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu”na göre patent ve eşdeğer belge ya da 05/12/1951 tarihli ve “5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu” na göre telif hakkı tescil belgesi alma şartı getirilmiştir.

Son beş hesap döneminde, gayri maddi haklardan elde edilen gelirlerin yıllık ortalaması 2018 yılı için 34 milyon Türk Lirasını ve yıllık net satış hasılatı (bir gruba dahilse grubun yıllık net satış hasılatı) 226 milyon TL'yi geçmeyen mükelleflerde patent ve eşdeğer belge yerine “Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı”ndan alınan proje bitirme belgesi de istisnadan yararlanabilmek için yeterlidir (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 2007).

11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında ayrıca kazancın ne kadarlık kısmının istisnadan yararlanacağı nasıl hesaplanacağı belirlenmiştir. Hesaplama faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamalar bu faaliyetle ilgili toplam harcamalara oranlanır ve bunun sonucunda bulunacak oran kullanılır. Her bir proje için ayrı hesaplama yapılacaktır. Nitelikli harcamalar doğrudan yapılan harcamalar olup ilişiksiz kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri de buna dahildir. Faaliyet ile doğrudan ilişkili olmayan bina amortismanları, bakım-onarım, kira, su, aydınlatma, temizlik, vergi, resim ve harçlar gibi giderler ile faiz ve benzeri giderler nitelikli harcamalara dahil edilmeyecektir. Yine hesaplamada lisans ve benzeri gayri maddi hakların alım bedelleri ile fayda ve hizmet bedellerinin ilişkili kişilerce sağlanan kısmı nitelikli harcamalara dahil edilmezken toplam harcamalara dahil edilecektir. Ancak yurt içindeki ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmetlere ilişkin bedeller AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği hesap dönemi sonuna kadar nitelikli harcama kabul edilir.

Örneğin; Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyet gösteren (X) A.Ş. 10/12/2018 tarihinde AR-GE projesi başlatmış ve proje kapsamında 112.000.- TL doğrudan gayri maddi hak ile ilişkili harcama gerçekleştirmiştir. Ayrıca, projenin doğrudan gideri olmayan, işyeri kirası, bakım-onarım, vergi, resim, harç ve kredi faizine yönelik 22.000.- TL harcama yapmış, projede kullanacağı bir patenti satın almak için 17.000.- TL ödemiş ve yurtdışındaki ilişkili kişiden 9.000.- TL tutarında teknik danışmanlık hizmeti almıştır.

(X) A.Ş. 25/12/2018 de projesini tamamlamış ve patentini alarak bunu 950.000.-TL'ye satmıştır.

Nitelikli Harcama	:	112.000 TL
Toplam Harcama	:	160.000 TL
Nitelikli Harcama		112.000 TL
Dolaylı Giderler		22.000 TL
Patent Bedeli		17.000 TL
Teknik Danışmanlık Bedeli		9.000 TL
İstisna Oranı (Nitelikli Harcama/Toplam Harcama)	:	%70 (112.000/160.000)
İstisna Kazanç Tutarı (950.000.-TLX%70)		665.000 TL
Vergiye Tabi Kazanç (950.000.-TL-285.000.-TL)		285.000 TL
Toplam Satış Bedeli		950.000 TL

11/09/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre mükellefler istemeleri halinde nitelikli harcamalarını, toplam harcama tutarını aşmamak kaydıyla %30'a kadar artırabilirler. Bu haktan yararlanılması halinde hesaplama aşağıdaki gibi olmaktadır.

Nitelikli Harcama	:	112.000 TL
Nitelikli Harcama %30 artırılmış	:	145.600 TL
Toplam Harcama	:	160.000 TL
Nitelikli Harcama		112.000 TL
Dolaylı Giderler		22.000 TL
Patent Bedeli		17.000 TL
Teknik Danışmanlık Bedeli		9.000 TL
İstisna Oranı (%30 artırılmış Nitelikli Harcama/Toplam Harcama)	:	%91 (145.600/160.000)
İstisna Kazanç Tutarı (950.000.-TLX%91)		864.500 TL
Vergiye Tabi Kazanç (950.000.-TL-864.500.-TL)		85.500 TL
Toplam Satış Bedeli		950.000 TL



### 2.1.3. Kurumlar Vergisinde İndirim

Kurumlar vergisinde indirim uygulaması “5510 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 32/A maddesi ile düzenlenmiştir. Teşvik belgeli yatırımlar nedeniyle yararlanılabilecek uygulamanın ayrıntıları ve teşvik sisteminin işleyişi “2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı” ile netlik kazanmıştır. 19/06/2012 tarih ve 28328 sayılı resmi gazetede yayımlanan ve yürürlüğe giren kararın amacı, Kalkınma Planları ve Yıllık Programlarda belirlenen hedeflere yönelik, yüksek katma değerli yatırımları özendirmek, üretimi ve dolayısıyla istihdamı artırmak, uluslararası rekabetteki başarılı olma şansını yükseltecek ve içinde büyük oranda AR-GE barındıran büyük ölçekli veya stratejik yatırımları teşvik etmek, uluslararası doğrudan yatırımların artmasını sağlamak, bölgeler arası gelişmişlik farklarını azaltmak, sektörel birliktelik ve çevre odaklı yatırımlar ile araştırma ve geliştirme faaliyetlerini desteklemektir (3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 2012, md. 1).

“2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı” nda teşvik sistemi genel, bölgesel, stratejik ve büyük ölçekli yatırımlar olarak yatırım türleri ise tevsi, komple yeni, ürün çeşitlendirme, modernizasyon ve entegrasyon olarak sınıflandırılmış ve ayrı ayrı yararlanabilecekleri teşvik unsurları belirtilmiştir.

Teşvik bölgelerini belirleyerek illeri bölgelere göre gruplandırmaya ve bu gruplara göre teşvik edilecek sektörler ile indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanabilecek yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkilidir ve bu yetki kapsamında yatırımların destek unsurlarından yararlanabilmesi için altı farklı bölge için iki farklı yatırım tutarı şartı bulunmaktadır. Sabit yatırımın birinci ve ikinci bölgeler için en az bir milyon, diğer bölgeler için en az beş yüz bin Türk Lirası olması gerekmektedir. Ayrıca sözkonusu yatırımlar stratejik yatırım ise elli milyon Türk Lirasından daha yüksek sabit yatırım şartı başta olmak üzere 2012/3305 sayılı kararın 8 inci maddesindeki asgari şartların da sağlanması gerekir. Bunların dışında kararın ekli listelerinde belirlenmiş kapasite ve diğer şartlar varsa bunlar da yerine getirilmelidir. Büyük ölçekli yatırımlar için de yatırımın konusuna göre

en az elli milyon ila bir milyar Türk Lirası arasında değişen sabit yatırım şartı söz konusudur (3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 2012, md. 5/1).

**Tablo 2: Teşvik Uygulama Bölgelerine Göre İllerin Dağılımı**

1.Bölge	2.Bölge	3.Bölge	4.Bölge	5.Bölge	6.Bölge
Ankara	Adana	Balıkesir	Afyonkara- hisar	Adıyaman	Ağrı
Antalya	Aydın	Bilecik	Amasya	Aksaray	Ardahan
Bursa	Bolu	Burdur	Artvin	Bayburt	Batman
Eskişehir	Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri Hariç)	Gaziantep	Bartın	Çankırı	Bingöl
İstanbul	Denizli	Karabük	Çorum	Erzurum	Bitlis
İzmir	Edirne	Karaman	Düzce	Giresun	Diyarbakır
Kocaeli	Isparta	Manisa	Elazığ	Gümüşhane	Hakkari
Muğla	Kayseri	Mersin	Erzincan	Kahraman- maraş	Iğdır
	Kırklareli	Samsun	Hatay	Kilis	Kars
	Konya	Trabzon	Kastamonu	Niğde	Mardin
	Sakarya	Uşak	Kırıkkale	Ordu	Muş
	Tekirdağ	Zonguldak	Kırşehir	Osmaniye	Siirt
	Yalova		Kütahya	Sinop	Şanlıurfa
			Malatya	Tokat	Şırnak
			Nevşehir	Tunceli	Van
			Rize	Yozgat	Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri
			Sivas		

**Kaynak:** “15/6/2012 Tarihli ve 2012/3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” (<https://tuys.sanayi.gov.tr/Handlers/MevzuatHandler.ashx?mevzuat=Id=372476d9-4ed9-4a42-887e-d7f5aad046f7>)

İşletmelerin indirimli oranda faydalanabilmesi için öncelikle kazancın Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar kapsamında elde edilmiş olması gerekmektedir. Ancak uygulamadan faydalanabilmenin tek şartı teşvik belgesi değildir. Aynı zamandan yatırımın büyüklüğü, sektörü ve yapıldığı bölge de önem taşımaktadır. Teşvik belgeli yatırımın kısmen dahi olsa işletilmeye başlanması halinde kısmi işletmeye alınma tarihini kapsayan hesap döneminden itibaren indirimli oran uygulanmaya başlanılır ve yatırıma katkı tutarına ulaşılan kadar Kurumlar Vergisi indirimi uygulanmaya devam edilir.

Finansal kiralama yönteminin kullanılması durumunda yatırım harcamaları içerisinde yer alan finansal kiralama yoluyla edinilmiş makine ve teçhizatın toplam tutarının, finansal kiralama şirketlerinin her biri için en az iki yüz bin Türk Lirası olması gerekmektedir (3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 2012, md. 5/2).

Teşvik belgesi kapsamında gayri maddi haklar da yatırım harcamalarına dahil edilmektedir. Bu gayri maddi haklar için yapılan harcamalar, teşvik belgesi kapsamındaki diğer sabit yatırımın toplam tutarının yarısını geçmemelidir (3305 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 2012, md. 5/3).

“2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar” kapsamında belirlenmiş olan il ve sektörde teşvik belgesi kapsamında yatırım yapan işletmelerin, yatırım henüz tamamlanmamış dahi olsa yatırımın tamamlanma sürecinde diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına uygulanan Kurumlar Vergisi indiriminin iki temel unsuru yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranıdır.

Yatırıma Katkı Tutarı: Devlet kurumlar vergisi indirimi yaparak bir kısım verginin tahsilinden vazgeçmekte ve bu vazgeçtiği tutar kadar yatırıma katkı sağlamaktadır. İşte bu vazgeçilen vergi tutarına yatırıma katkı tutarı denmektedir.

Yatırımın tamamlanmış olması şartıyla, yatırıma katkı tutarının vergi indirimi yoluyla daha önceden yararlanılmış olunan kısmı hariç geriye kalan katkı tutarı, yatırım tamamlandıktan sonraki hesap dönemlerinde VUK’a göre ilgili yıllarda uygulanmak üzere belirlenecek yeniden değerlendirme oranına göre artırılır ve artırımlı haliyle hesaba katılır (5520 Sayılı KVK, 2006, md. 32/a).

Yatırıma Katkı Oranı: Yatırıma katkı tutarı, toplam yatırım tutarına bölünerek elde edilir. Teşvik sisteminde yatırımlar büyük ölçekli, bölgesel ve stratejik yatırımlar olarak sınıflandırıldığından yatırıma katkı oranı ve kurumlar vergisi indirim oranları da buna göre belirlenmiştir.

Büyük ölçekli yatırımlarda ve bölgesel teşvikler kapsamında yapılacak yatırımlarda yatırıma katkı oranları ve uygulanacak kurumlar vergisi indirim oranları aşağıda verilmektedir.

**Tablo 3: Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları**

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırımına Katkı Oranı(%)	Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)	Yatırımına Katkı Oranı (%)	Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi İndirim Oranı (%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

**Kaynak:** İndirimli Kurumlar Vergisi Rehberi 2018  
([https://www.vergidegundem.com/documents/10156/0/IKV\\_2018.pdf/782b3c0e-7f73-4419-ae7c-310450f16a40](https://www.vergidegundem.com/documents/10156/0/IKV_2018.pdf/782b3c0e-7f73-4419-ae7c-310450f16a40))

2012/3305 sayılı BKK'nın 18. Maddesine göre; "Gerek büyük ölçekli gerekse bölgesel teşvik uygulamaları çerçevesinde yapılan teşvik belgeli yatırımlar, organize sanayi bölgesinde (OSB) ise veya yatırım aynı sektördeki asgari beş işletmenin ortak olduğu bir yatırımcı tarafından gerçekleştiriliyorsa söz konusu yatırım bir alt bölgeye sağlanan oranlardan yararlanır. 6'ncı bölgedeki bu türden yatırımlar için hem katkı hem de indirim oranına 5 puan eklenir."

Stratejik yatırımlar ise ithalat oranı yüksek ürünlerin üretimine yönelik yatırımlar olup bu tür yatırımlar için bölge ayrımı yoktur. Tüm bölgeler için geçerli vergi indirimi oranı yüzde doksan, yatırıma katkı oranı ise yüzde elli olarak uygulanacaktır.

2012/3305 sayılı BKK'nın geçici 8.madde hükmü gereğince; "01/01/2017-31/12/2019 tarihleri arasında imalat sanayinde yapılacak yatırımlarda, yatırımın yararlanacağı teşvik türüne ve bölgesine göre tabi olduğu yatırıma katkı oranı 15 puan artırılarak, vergi indirimi oranı ise %100 olarak uygulanır."

Bir örnekle konuyu açıklamak gerekirse;

(A) A.Ş. 2015 yılında kurulmuş ve aynı hesap döneminde yatırıma katkı oranı %40, vergi indirimi oranı %80 olan yatırım teşvik belgesi kapsamında komple yeni

yatırıma başlamıştır. Yatırımın toplam tutarı 18.000.000 TL'dir. 2016 hesap döneminde yatırımın bir kısmı işletilmeye başlanmış ve bu yatırımın 3.000.000 TL'lik kısmı gerçekleştirilmiştir. (A) A.Ş. bu hesap döneminde söz konusu yatırımdan 1.000.000 TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre (A) A.Ş.'nin öncelikle yatırım harcamaları nedeniyle kullanabileceği toplam katkı tutarı şöyle olacaktır.

Toplam yatırıma katkı tutarı = Toplam yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

Toplam yatırıma katkı tutarı = 18.000.000 TL x %40

Toplam yatırıma katkı tutarı = 7.200.000 TL

2016 yılı harcaması ile ilgili yatırıma katkı tutarı = Gerçekleştirilen yatırım harcaması x Yatırıma katkı oranı

2016 yılı yatırıma katkı tutarı = 3.000.000 TL x %40 = 1.200.000 TL

Buna göre, (A) A.Ş.'nin 2016 hesap döneminde yatırım teşvik belgesi kapsamında yapmış olduğu yatırımdan elde ettiği kazançta uygulayacağı indirimli kurumlar vergisi oranı ile yararlanacağı yatırıma katkı tutarı şöyle olacaktır.

İndirimli KV Oranı = [KV Oranı – (KV Oranı x Vergi İndirim Oranı)]

İndirimli KV Oranı = [%20 – (%20 x %80)] = [%20 – %16] = %4

Yatırımdan elde edilen kazanç : 1.000.000 TL

Kurumlar Vergisi (İndirimsiz) (1.000.000 TL x %20 ) : 200.000 TL

İndirimli Orana Göre Hesaplanan KV (1.000.000 TL x %4) : 40.000 TL

Yararlanılan yatırıma katkı tutarı (200.000 TL – 40.000 TL) : 160.000 TL

(A) A.Ş.'nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının kısmen işletilmesinden 2016 hesap döneminde elde ettiği 1.000.000 TL kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle 160.000 TL yatırıma katkı tutarından faydalanmıştır. Ayrıca, yapılan yatırım harcaması nedeniyle 2016 hesap döneminde hak kazanılan 1.200.000 TL'lik yatırıma katkı tutarının bu dönemde faydalanılamayan (1.200.000 TL – 160.000 TL) 1.040.000 TL'lik kısmından da sonraki hesap dönemlerinde bu yatırımdan elde edeceği kazançlarına indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yararlanabilecektir.

## **2.2. Gider ve İndirimler Yoluyla Vergi Planlaması**

İşletmelerin yatırım ve finansman kararları üzerinde etkili olan bir diğer husus vergi kanunlarındaki gider ve indirim mekanizmasıdır. “Kurumlar Vergisi Kanunu” nda safi kurum kazancı vergi matrahı olarak kabul edildiğinden safi kurum kazancının tespitinde hangi giderlerin kurum kazancından indirilebileceği hangi giderlerin ise indirimlerinin kabul edilmediği belirtilmiştir. “Kurumlar Vergisi Kanunu”nun 6. maddesine göre; “Safi kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç konusundaki hükümleri uygulanmak suretiyle tespit edilmektedir.” Aynı madde hükmü ile “Gelir Vergisi Kanunu” nun 40. ve 41 maddelerine (Bkz. EK-6) atıfta bulunulmakta, kanunun 8. ve 10. maddelerinde de mükelleflerin hasılatlarından indirebilecekleri giderler, 11. maddesinde de indirimi kabul edilmeyen giderler belirtilmektedir. İşletmeler vergi planlaması yaparken söz konusu gider hükümlerini de dikkate alarak karar vermektedirler.

### **2.2.1. Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satışlarında Kazanç İstisnası**

Gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarında kazanç istisnası “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 5. Maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde gereğince; “Kurumlar en az iki tam yıl aktiflerinde bulunmak kaydıyla sahibi buldukları iştirak hisselerini satmaları halinde bu satıştan doğan kazançlarının %75 ‘i vergiden istisnadır. Rüçhan hakkı, intifa ve kurucu senetleri de iki tam yıl aktifte bulunmuş olmak şartıyla aynı istisnadan yararlanabilmektedir. Yine aynı şekilde kurumların en az iki tam yıl aktiflerinde bulunan gayrimenkullerinin satılması halinde bu satıştan doğan kazancın %50’si de vergiden istisnadır. Ancak gayrimenkul ve menkul kıymet kiralama ve satış faaliyeti ile iştigal eden kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları menkul ve gayrimenkuller için bu istisna hükümleri uygulanmaz.”

İstisnanın uygulanabilmesi için şart olan en az iki tam yıl elde bulundurma süresi hesaplanırken bedelsiz veya rüçhan hakkı kullanılarak itibari değeri ile elde edilen hisse senetlerinde edinim tarihi olarak sahip olunan eski senetlerin edinim tarihine, istisnaya konu hisse senetleri ile taşınmazlar devir ya da bölünme yoluyla

devralınmış ise devir olunan ya da bölünen kurumda geçen süreler bakımındadır (5520 Sayılı KVK, 2006, md. 5/e).

Kurumların sahibi buldukları gayrimenkullerini, iştirak hisselerini, kurucu ve intifa senetlerini, rüçhan haklarını, banka ve finans şirketlerine veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna, bu kurumlara olan borçları, kefillikleri veya ipotek verme gibi nedenlerle devretmeleri hâlinde devir sonucu elde edilen hasılatın borca karşılık gelen kısmının tamamı vergiden istisnadır. Banka ve finans şirketlerinin ise bu şekilde elde ettikleri söz konusu taşınmaz ve hisse senetlerini üçüncü kişilere satmaları halinde bu satışlardan elde ettikleri kazancın gayrimenkullerde %50'si, diğerlerinde %75'i vergiden istisnadır (5520 Sayılı KVK, 2006, md. 5/f).

İstisna, satışın gerçekleştiği dönemde uygulanmakta ve satışa ait kazancın istisnadan yararlanmış olan kısmının satışın gerçekleştiği yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında bekletilmesine izin verilmektedir. Ancak istisnanın uygulanabilmesi için satış bedeli, satışın gerçekleştiği yılı takip eden ikinci yılın bitimine kadar tahsil edilmiş olmalıdır. Bu süre zarfında satış bedeli tahsil edilmezse istisna uygulaması sebebiyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler açısından vergi ziyayı ortaya çıkmaktadır (5520 Sayılı KVK, 2006, md. 5/e).

İstisna kazancın söz konusu beş yıllık süre içerisinde sermayeye ilavesi dışında başka bir hesaba aktarılması, işletmeden çekilmesi veya bu süre içerisinde şirketin tasfiye edilmesi hallerinde de istisna sebebiyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler açısından da vergi ziyayı doğmuş kabul edilir (5520 Sayılı KVK, 2006, md. 5/e).

İstisna uygulamasında amaç işletmelerin gayrimenkul ve hisse senedi satışlarından elde ettikleri kazançlarının önemli bir kısmını sermayelerine ilave etmelerini teşvik ederek öz kaynaklarını güçlendirmektir. İşletmeler istisna kazançlarını sermayelerine ilave etmeseler bile beş yıl boyunca işletmelerinde tutmak durumunda olduklarından aslında bir taraftan da iç kaynak kullanımları teşvik edilmektedir.

Grup şirketlerin kendi aralarında yapmış oldukları gayrimenkul ve hisse senedi satışlarında satışı yapan şirketin istisnadan yararlanması mümkündür. Ancak işletmeye nakit girişi olmaksızın satış işlemi yapılması halinde istisna hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Ayrıca grup içi satışlarda transfer fiyatlandırması ve örtülü kazanç hükümleri de dikkate alınacaktır.

İstisnanın hesaplanmasında fiili satış fiyatı esastır. İstisna uygulaması da satışın fiilen gerçekleştiği hesap döneminde uygulanacak olup bu satış nedeniyle oluşan alacaklara ilişkin faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri için istisnadan yararlanılamaz.

Örneğin, (X) A.Ş. 06/06/2015 Tarihinde 1.250.000.- TL'ye satın aldığı taşınmazını, 02/11/2017 tarihinde 4.000.000.- TL bedelle (Y) A.Ş.'ye satmıştır. Taşınmaz için 2015 ve 2016 yıllarında toplam 50.000.- TL amortisman ayrılmıştır. Satış bedelinin 2.000.000 TL'lik kısmı peşin olarak geriye kalan 2.000.000.-TL 30/11/2018 vadeli çekle tahsil edilmiştir.

Taşınmaz alış bedeli	: 1.250.000.- TL
Birikmiş amortisman	: 50.000.-TL
Net aktif değeri	: 1.200.000.-TL
Satış tutarı	: 4.000.000.-TL
Satış kazancı	: 2.800.000.-TL (4.000.000-1.200.000)
İstisna oranı	: %50
İstisna tutarı	: 1.400.000.-TL (2.800.000 X %50)

Yukarıdaki hesaplamada da görüleceği üzere işletme iki tam yıl süreyle elinde bulundurduğu gayrimenkulünün satışından elde ettiği 2.800.000.- TL'lik kazancının 1.400.000.TL'lik kısmı için istisnadan yararlanacaktır.

### **2.2.2. Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Harcamaları İndirimi**

“5746 sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun” da; “Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar



tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetler” olarak tanımlanmaktadır (5746 Sayılı Kanun, 2008, md 2/a).

5746 sayılı kanunun amaçları içerisinde, ekonomik olarak ülkemizin uluslararası piyasalarda rekabet gücünü yükseltmek için teknolojik bilgi üretimi, yenilikçilik ve yüksek standart, yüksek verimlilik, düşük maliyet, işbirliği, teknolojik tabanlı üretim ve girişimcilik, teknolojik yatırımların artırılması, nitelikli işgücünün desteklenmesi ve teşvik edilmesi yer almakta olup bu yönde birtakım teşvikler sağlanmıştır. Bu teşviklerden bir tanesi de AR-GE indirimidir.

AR-GE indiriminde, Teknoloji veya AR-GE merkezleri, AR-GE projeleri kapsamında yapmış oldukları harcamalarının tamamını “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 10 uncu maddesi uyarınca beyanname üzerinde göstermek suretiyle vergi matrahından indirebilmektedirler. Bu harcamalar ayrıca “213 sayılı Vergi Usul Kanunu” hükümlerine göre doğrudan veya bir iktisadi kıymet söz konusu ise amortisman yoluyla giderleştirilebilmektedir.

30/09/2016 Tarihli Resmi Gazetede yayımlanan “6 Seri No.lu 5746 Sayılı Kanun Genel Tebliği” nde, 01/03/2016 tarihinden itibaren, AR-GE ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetleri kapsamında yapılan ve AR-GE indirimine konu edilebilecek harcamalar olarak ilk madde, yardımcı madde ve malzeme, ara mamul, işletme malzemesi, yedek parça, AR-GE faaliyetleri kapsamında kullanılmak üzere alınan taşınmazlar, makine, teçhizat ve benzeri iktisadi kıymetlerin amortismanları ve yine AR-GE faaliyetleri kapsamında istihdam edilen personel giderleri ile kira, iletişim, enerji, su, bakım-onarım, nakliye, bilimsel yayınlara yapılan harcamalar gibi genel giderler sayılmıştır. Ayrıca teknik destek, test ve laboratuvar hizmetleri, hukuk danışmanlığı veya bilimsel danışmanlık gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetleri ile vergi kanunları uyarınca gider yazılabilen vergi, resim ve harçlar da indirime konu edilebilecektir. Ancak dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler için yapılan harcamaların tutarı toplam proje harcamalarının yüzde ellisini geçmemelidir.

AR-GE harcamaları yapıllıkları hesap döneminin kazancından indirim konusu yapılmakta olup ilgili yıl kazancının yeterli olmaması yani AR-GE indiriminin vergi matrahından yüksek olması durumunda yararlanılamayan kısım sonraki yıllara devredilir ve kalan indirim tutarı yararlanılincaya kadar “213 sayılı Vergi Usul Kanunu” kapsamında her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılır.

### **2.2.3. Şüpheli Alacak Karşılığı Uygulaması**

Ticari hayatta vadeli satışlar firmalar açısından kaçınılmaz bir durumdur. Ancak bu durum tahsil riski gibi önemli bir riski de beraberinde getirmektedir. Vergi kanunlarımızda ticari kazancın tespitinde dönemsellik ve tahakkuk ilkesi benimsenmiştir. Dönemsellik ilkesi gereği hem gelir hem de gider ait olduğu yılda dikkate alınmalıdır. Tahakkuk esasında ise gelirin de giderin de doğduğu yani meydana geldiği zamanda dikkate alınması gerekir. Bu nedenle mükelleflerin kazanç ve harcamalarını gelir veya gider yazarken tahsil etmiş veya ödemiş olmalarının bir önemi bulunmamaktadır.

Firmalar mal ve hizmet satışlarını gerçekleştirdikleri anda hasılat olarak kaydeder ve vergisini öderler. Ancak, vadeli satışlarda bazen alacağın zamanında tahsil edilmesi mümkün olmamaktadır. Hatta bazı alacaklar hiç tahsil edilemeyebilir. Ancak mükellefler tahsil edemedikleri alacaklarının vergisini ödemek zorunda kalmaktadırlar. Bu nedenle mükelleflerin tahsil edemedikleri alacaklarının vergisine katlanmak zorunda kalmamaları ve gerçek kazancın vergilendirilmesini sağlamak amacıyla şüpheli duruma gelen alacaklar konusu “213 sayılı Vergi Usul Kanunu”nun 323. maddesinde düzenlenmiştir.

“Vergi Usul Kanunu” nun 323. maddesine göre; “Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla,

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen

borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır” (213 Sayılı VUK, 1961, md. 323).

Şüpheli hale gelen senetli veya senetsiz alacaklar için pasifte karşılık ayrılır ve bu alacaklar gider yazılır. Uygulamadan sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler yararlanabilmekte ve alacağın teminata bağlanmamış olması şartı aranmaktadır. Eğer alacak teminatlı ise teminattan geriye kalan kısım için bu uygulamadan yararlanmak mümkündür.

Şüpheli hale gelen ve karşılık ayırmak suretiyle giderleştirilen ve bu suretle vergisi ödenmeyen alacakların daha sonra kısmen veya tamamen tahsil edilmesi durumunda tahsil edilen kısım kadar tahsilatın yapıldığı dönemde gelir yazılır ve kar/zarar hesabına intikali sağlanır.

Bu uygulamada KDV dahil rakamlar üzerinden mi yoksa hariç rakamlar üzerinden mi karşılık ayrılacağı uzun süre tereddüt konusu olmuş ve bunun üzerine “334 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” nde KDV dahil tutar üzerinden ayrılacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması yoluyla tahsil edilemeyen alacağın vergisi ertelenmekte ve mükellefin tahsilata bağlı olarak vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Ayrıca söz konusu uygulama kanuni bir hak olsa da uygulayıp uygulamama konusu mükellefin isteğine bırakılmıştır.

#### **2.2.4. Değersiz Alacak Uygulaması**

VUK’ un 322. maddesinde; "Kazai bir hükme ve kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler." denmektedir (213 Sayılı VUK, 1961, md. 322).

Bir alacağın değersiz alacak niteliği taşıyabilmesi ve gider olarak dikkate alınabilmesi için sözü edilen alacağın ticari veya zirai kazançlar ile ilgili olması gerekir. Bu çerçevede, ticari veya zirai kazançlar ile alakalı olmayan alacaklar zarar yazılmak suretiyle giderleştirilememektedir. Öte yandan işletme sahibinin ya da işletmenin ortaklarının kişisel ilişkileri ile alakalı ortaya çıkan ama bir şekilde işletme hesaplarına kaydedilmiş olan alacaklar da değersiz alacak olarak kabul edilmemekte ve zarara intikal edilememektedir. (Yücel, 2011, s.250).

Bir alacağın değersiz sayılabilmesinin bir başka şartı da alacakla ilgili tüm kanun yollarının tüketilmiş olması ve alacağın temin edilmesinin olanaksız olduğunu belirten mahkeme kararı veya inandırıcı bir belgenin bulunması gerektiğidir. Bu inandırıcı belgenin ne olacağı konusunda kanunda kesin bir belirleme olmamakla birlikte borçluya ilişkin gaiplik kararı, alacaktan vazgeçme ile ilgili konkordato anlaşması, borçlunun herhangi bir malvarlığının bulunmadığına veya ülkeyi terk ettiğine dair resmi evrak, miras ret kararları ve benzerleri örnek olarak sayılabilir.

Alacak değersiz hale geldiği yıla gider yazılır. Ancak sonraki yıllarda herhangi bir şekilde tahsil edilirse tekrar gelir yazılması gerekir.

Bu uygulama ile mükellefler tahsil etmedikleri ve etme imkanı da kalmayan alacaklarının vergisini ödemek zorunda kalmamaktadır.

### **2.2.5. Bağış ve Yardımlar ile Diğer İndirimler**

“5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 10. maddesinde (Bkz. EK-7), mükelleflerin beyanname üzerinde göstermek suretiyle vergi matrahlarından indirebilecekleri bağış ve yardımlar ile diğer indirimler düzenlenmiştir. Kurumlar amatör spor kulüplerine yaptıkları bağışların tamamını, profesyonel spor kulüplerine yaptıkları bağışların yarısını indirim konusu yapabilirler. Kamu kurumu veya mahalli idarelere, vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamuya yararlı derneklere yaptıkları bağışları kazançlarının %5’ini geçmemek şartıyla indirim konusu yapabilirler. Okul, öğrenci yurdu, ibadethane, huzurevi, sağlık tesisi gibi kanunda belirtilmiş ve kamu kuruluşlarına bağışlanmış olan yapıların inşa edilmesi veya varolan bu tesislerin faaliyetlerine devam edebilmesi için yapılan bağışların tamamını da kazançlarından indirebilmektedirler. Kültür Bakanlığı tarafından uygun kabul edilen kültürel ve bilimsel amaçlı bağışlar, Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım amaçlı kampanyalar ile Türkiye Kızılay Derneğine, Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan bağışlar da tamamı indirim konusu yapılabilecek bağışlar arasındadır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.10).

Bağış ve yardımların nakden değil de aynı yapılması halinde maliyeti, kayıtlı değeri dikkate alınmakla beraber bunların bilinmemesi durumunda takdir komisyonu tarafından belirlenen değer dikkate alınır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.10).

Kurumlar yapmış oldukları bağış ve yardımların yanı sıra bazı harcamalarını da indirim konusu yapabilmektedirler. Bunlardan bir tanesi girişim sermayesi fonu olarak kurum kazançlarından ayırdıkları tutardır. “213 sayılı Vergi Usul Kanunu” nun 325/A maddesine göre; “Kurumlar, kazançlarının %10’unu ve öz sermayelerinin %20 sini aşmamak kaydıyla kazançlarından girişim sermayesi fonu ayırabilirler ve ayırdıkları yıl Sermaye Piyasası Kuruluna tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıkları veya girişim sermayesi yatırım fonlarına bu fonları yatırırlar.” “Kurumlar Vergisi Kanunu” 10. maddeye göre de; “Ayırdıkları bu fonu kazançlarının %10’u ile sınırlı olmak kaydıyla Kurumlar Vergisi beyanlarında indirim konusu yapabilirler.”

KVK’nun 10.md. hükmüne göre; “Kurumlar, Türkiye dışına verdikleri tıbbi raporlama, mühendislik, mimarlık, ürün test hizmeti, muhasebe hizmeti, tasarım, mesleki eğitim, veri işleme, analiz, saklama, sertifikasyon, çağrı merkezi, yazılım hizmetleri ile yabancılara verdikleri eğitim veya sağlık hizmetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlarının yarısını indirim konusu yapabilirler.”(5520 Sayılı KVK, 2006, md. 10).

5378 sayılı Kanununa göre; “Gerçek ve tüzel kişiler tarafından mesleki rehabilitasyon sağlamak ve istihdam yaratmak amacıyla, işgücüne katılmaları zor olan zihinsel ve ruhsal engeli olan kişiler için korumalı işyerleri açılabilir.”

“Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 10. maddesi ile de korumalı işyeri statüsü kazanmış kurumlar vergisi mükelleflerine korumalı işyeri indirimi olanağı sağlanmıştır. Düzenlemeye göre; “Korumalı işyerlerinde istihdam edilen zihinsel ve ruhsal engelli çalışanlara yapılan ücret ödemeleri gider yazılabildiği gibi bu ödemelerin tamamı ayrıca kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden de indirilebilecektir.” (5520 Sayılı KVK, 2006, md.10).

Kurumlar Vergisi mükelleflerine sağlanan bir diğer indirim olanağı da nakit sermaye artırımında faiz indirimi uygulamasıdır. Uygulamadan ticaret siciline tescil edilmiş sermayelerini nakden artıran kurumlar ile yeni kurulan kurumlar yararlanabilmektedir. Uygulamada mevcut şirketler nakdi sermaye artışı tutarına, yeni kurulan şirketler ise ödenmiş sermayelerinin nakden karşılanan kısmına, TCMB’nin indirim uygulanacak yıl için en son açıkladığı ticari kredi faiz oranını uygulayarak

hesapladıkları tutarın %50'sini ilgili dönem kazançlarından indirebilecektir. Nakit dışı sermaye artırımları için indirim uygulaması mümkün olmamakta, aynı zamanda finans, bankacılık ve sigortacılık şirketleri de uygulamadan yararlanamamaktadır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.10/1-ı).

Sermaye şirketleri indirimden faydalanmaya sermaye artışında kararın, yeni kuruluşta ana sözleşmenin ticaret sicilinde tescil edildiği hesap döneminden başlarlar. Nakdi sermaye ödemelerinin ortaklarca şirketin banka hesabına yatırıldığı tarih esas alınır ve ay kesri tam ay sayılır. Ancak ortaklar tescilden önce sermaye ödemesini şirketin banka hesabına yatırmışlarsa yatırılan kısım için sürenin başlangıcı tescil tarihi olacaktır. İndirim tutarı aşağıdaki formüle göre hesaplanır.

$$\text{Nakdi Sermaye Faiz İndirimi} = \frac{\text{Nakdi Sermaye Artışı} \times \text{Ticari Krediler Faiz Oranı} \times \text{İndirim Oranı} \times \text{Süre}}{\text{İndirim Oranı} \times \text{Süre}}$$

Örneğin; (A) A.Ş.'nin sermayesinin 5.000.000.- TL artırılmasına 16/07/2018 tarihinde karar verilmiş ve ticaret sicilinde 01/08/2018 tarihinde tescil edilmiştir. Artırılan sermayenin 2.000.000.- TL'si Ortak (B) tarafından, 3.000.000.- TL'si Ortak (C) tarafından nakden taahhüt edilmiştir. Taahhüt edilmiş sermayenin ¼'ü olan 1.250.000.- TL 25/07/2018 tarihinde ortaklar tarafından şirkete banka yoluyla ödenmiştir. Ortak (B) sermaye taahhüt borcunun kalan kısmı olan 1.500.000 TL'yi, 19/09/2018 tarihinde, Ortak (C) de sermaye taahhüt borcunun kalan 2.250.000 TL'lik kısmını 22/10/2018 tarihinde yine banka yoluyla şirkete ödemiştir. 2018 hesap dönemine ilişkin olarak TCMB'nin en son açıkladığı faiz oranı %27,04' tür.

Her iki ortak da taahhüt ettikleri sermayenin ¼'ü olan 1.250.000.-TL'yi sermaye artırım kararının ticaret siciline tescil edildiği 01/08/2018 tarihinden önce şirket hesabına yatırdıklarından indirim hesabında yatırdıkları tarih değil tescil tarihi dikkate alınacaktır.

$$\text{İndirim tutarı} = 1.250.000 \text{ TL} \times 0,2704 \times 0,50 \times (5/12) = 70.416,67 \text{ TL}$$

Şirket ortakları tarafından tescil tarihinden sonra ödenen sermaye taahhüt tutarlarına ilişkin indirim tutarı ise yatırdıkları tarih esas alınarak hesaplanacaktır.

Ortak (B) tarafından 19/09/2018 tarihinde yatırılan 1.500.000.- TL için indirim tutarı;

$$1.500.000.-TL \times 0,2704 \times 0,50 \times (4/12) = 67.600.- TL$$

Ortak (C) tarafından 22/10/2018 tarihinde yatırılan 2.250.000.- TL için indirim tutarı;

$$2.250.000.-TL \times 0,2704 \times 0,50 \times (3/12) = 76.050.- TL$$

Sonuç olarak 2018 hesap döneminde 5.000.000 TL'lik sermaye artırımından hesaplanan (70.416,67 TL + 67.600 TL + 76.050 TL=) 214.066,67 TL toplam indirim tutarı kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınacaktır.

## **2.2.6. Yenileme Fonu Uygulaması**

Yenileme fonu uygulaması, işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkarmaları durumunda oluşan kârlar üzerinde ödenecek verginin ertelenmesine olanak sağlamaktadır.

Yenileme fonu uygulaması "213 sayılı Vergi Usul Kanunu" nun 328 ve 329. maddelerinde düzenlenmiştir. İşletmeler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini sattıklarında satış bedelinden net aktif değerini düşerek aradaki farkı kâr/zarar hesaplarına intikal ettirirler. Hesaplamadaki net aktif değer iktisadi kıymetin kayıtlı bedelinden daha önceden ayrılmış amortismanlar düşülerek hesaplanır. Ancak işletmenin satmış olduğu amortismanına tabi iktisadi kıymetin yenisini alma isteği varsa ve bunu hemen gerçekleştiremezse satış kârı üzerinden ödediği vergi yeni alacağı iktisadi kıymet için kullanacağı kaynağının aşınmasına neden olmaktadır. Yenileme fonu uygulamasında, işletmeler sattıkları amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle oluşan kârlarını üç yıl süreyle geçici fon hesabında bekletebilmekte ve aynı süre içerisinde satın aldıkları yeni iktisadi kıymetlerinin amortismanlarına mahsup edebilmekte ve yenileme fonunun mahsubu bittikten sonra amortisman ayırmaya devam edebilmektedirler. Herhangi bir nedenle yenileme fonunun üç yıl içinde kullanılmaması ya da bu süre içerisinde işin kapatılması veya devredilmesi halinde fon üçüncü yılın kârına ilave edilerek vergilendirilir.

Sadece bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin yararlanabileceği uygulamanın şartlarından birisi yenilemenin gerekli olması ve bunun için yöneticilerin karar alıp girişimde bulunmuş olmasıdır. Ayrıca alınacak iktisadi kıymet satılan ve kârı ertelenen iktisadi kıymet ile aynı türden olmalıdır (213 Sayılı VUK, 1961, md. 328).

Yenileme fonu uygulaması herhangi bir nedenle amortismanına tabi kıymetler için alınan sigorta tazminatlarında da söz konusudur. Alınan tazminat yenileme giderlerinde kullanılmak üzere üç yıl boyunca geçici fon hesabında bekletilir ve bu süre içerisinde yeni alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetin amortismanlarına mahsup edilir. Yenileme fonunun mahsubu bittikten sonra amortisman ayırmaya devam edilebilmektedir. Herhangi bir nedenle yenileme fonunun üç yıl içinde kullanılmaması ya da bu süre içerisinde işin kapatılması veya devredilmesi halinde fon üçüncü yılın kârına ilave edilerek vergilendirilir (213 Sayılı VUK, 1961, md. 329).

### **2.2.7. Götürü Gider Uygulaması**

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu” nun 40. maddesinde ticari kazanç tespit edilirken indirim konusu yapılabilecek giderler sıralanmıştır. Bunlardan biri de ihracatta götürü gider uygulamasıdır. İhracat yapan, yurtdışı montaj, onarım, taşıma hizmeti faaliyetlerinde bulunan ya da yurtdışı inşaat işleri ile iştigal eden mükellefler bu faaliyetlerini gerçekleştirirken yurtdışında yapmış oldukları bazı harcamalarını belgelendirememektedir. Mükelleflere belgelendiremedikleri bu giderlerine karşılık vergi kanunlarında bir indirim hakkı tanınmıştır. Mükellefler sözkonusu faaliyetleri nedeniyle döviz olarak elde ettikleri hâsılatlarının en fazla binde beşi kadar yurtdışında yapmış oldukları giderlere karşılık götürü gider hesaplayabilir ve bu hesapladıkları giderleri kazançlarından indirebilirler (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 1960, md. 40/1).

Götürü gider uygulaması yurtdışında belgelendirilemeyen giderlere karşılık getirilmiş bir uygulama olup tevsik edilebilen harcamaların giderleştirilmesine engel değildir.



### **2.2.8. Zarar Mahsubu**

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 9. maddesine göre; “Kurumlar vergisi mükellefleri herhangi bir yılda zarar etmeleri durumunda bu zararı sonraki beş yıl boyunca vergi matrahlarından mahsup edebilmektedirler.” Bunun için beyannamede her yılın zararı ayrı ayrı gösterilir ve beş yıllık süre içerisinde oluşan kârlara mahsup edilir. Devir halinde devralınan kurumun devir tarihindeki özsermaye tutarını geçmeyen zararlarının, bölünme halinde de yine özsermaye tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlarının da bu yolla indirimi mümkündür. Ancak bunun yapılabilmesi için son beş yılın Kurumlar Vergisi beyanlarının süresinde verilmiş olması, devir veya bölünme sonrası devralınan kurumların beş yıl süre ile faaliyetlerine devam etmesi şartları aranır. Bu şartlara uygunsuzluk halinde vergi ziyana sebebiyet verilmiş olunur. Kurumlar ayrıca yurtdışı yetkili kuruluşlarca verilen raporu vergi dairelerine ibraz etmek şartıyla yurtdışı faaliyetlerine ilişkin zararlarını da beş yıl boyunca indirim konusu yapabilirler.

### **2.2.9. Reeskont Uygulaması**

Senede bağlı alacaklardan vadesi henüz gelmemiş olanların değerlendirme günü itibariyle değerlerinin belirlenmesi işlemi “reeskont” olarak adlandırılır. Reeskont işleminin uygulanmasıyla hesaplanan, alacak senedinin değerlendirme günündeki değeri ile senedin üzerindeki değer arasındaki fark, işletmenin ilgili hesap dönemi matrahından reeskont gideri olarak indirilir. Alacak senetleri üzerinden hesaplanan reeskont faiz giderleri vergi matrahını küçültmekte; buna karşılık borç senetleri üzerinden hesaplanan iskonto tutarı ise reeskont faiz geliri olarak ilgili yıl kazancına ilave edilmektedir. Dolayısıyla borç senetleri reeskontunun vergi matrahını arttırıcı etkisi vardır. Reeskont uygulaması ihtiyaridir. Ancak, alacak senetleri için reeskont hesaplayan işletmeler, borç senetleri için de aynı işlemi yapmak zorundadır (Oktar, 2004, s.135-136).

VUK 281 ve 285’inci maddelerinde düzenlenmiş olan alacak ve borçların değerlendirilmesi hükümlerine göre alacak ve borç senetlerinde reeskont uygulaması ihtiyari olmakla beraber alacak senetleri için reeskont uygulayan işletmenin zorunlu olarak borç senetleri için de reeskont uygulaması gerekir. Çünkü alacak senetleri

reeskontu matrah azaltıcı, borç senetleri reeskontu ise matrah artırıcı etki yapmaktadır. Ancak borç senetleri için reeskont uygulanması alacak senetleri için de reeskont zorunluluğu doğurmamaktadır. Yani işletme tek yönlü olarak sadece matrah azaltıcı şekilde değerlendirme yapamamasına karşın matrah artırıcı şekilde tek yönlü değerlendirme yapabilmektedir. Ayrıca reeskont uygulama kararı alan işletme borç senetlerinin tamamı için hesaplama yapmak zorundadır. Bir kısım senetleri için hesaplama yapıp bir kısmını hesaplama dışında bırakamaz. Alacak senetlerinde ise durum farklıdır. İşletme isterse bazı alacak senetlerini değerleyebilir, bazılarını değerlemeyebilir.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri için hem alacaklarını hem de borçlarını değerlemek ihtiyari değil yasal zorunluluktur.

30/04/2013 tarihli VUK Sirküleri/64 ile üzerinde yazan tarih ileri bir tarih olan çeklerin de diğer vadesi gelmemiş borç ve alacak senetleri gibi değerlendirme günü itibariyle reeskont uygulamasına tabi tutulabileceği hükme bağlanmıştır. Yani mükellefler sadece borç ve alacak senetleri için değil vadeli çekleri için de reeskont uygulayabilmektedir.

Vergi planlaması amacıyla reeskont uygulaması yapmak isteyen bir işletme alacak senetleri borç senetlerinden daha yüksek ise vergi avantajı elde edecektir. Yani alacak senetleri üzerinden hesaplanan reeskont gideri, borç senetleri üzerinden hesaplanan reeskont gelirinden yüksek olduğu sürece vergi avantajı sağlamaktadır. Aksi takdirde reeskont uygulanmaması mükellef lehinedir.

Reeskont hesaplamasında senette faiz oranı belirtilmiş ise bu oran, belirtilmemişse Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının avans işlemleri için açıkladığı faiz oranı kullanılır. Hesaplama için iç iskonto ve dış iskonto olmak üzere iki yöntem vardır. Reeskont işlemleri için normalde dış iskonto yönteminin kullanılması gerekir. Ancak uzun vadeli senetlerde reeskont tutarı senet tutarını geçebileceği için uygulamada iç iskonto yöntemi ve avans işlemlerinde kullanılacak faiz oranı kullanılarak işlem yapılır.

Dış iskonto da hesaplama formülü;

İskonto Tutarı = (Senedin nominal değeri x senedin vadesine kalan gün sayısı x iskonto faiz oranı)/36000

İç iskonto da hesaplama formülü;

İskonto Tutarı = (Senedin nominal değeri x senedin vadesine kalan gün sayısı x iskonto faiz oranı)/(36000+ (senedin vadesine kalan gün sayısı x iskonto faiz oranı))

şeklinde olmaktadır.

**Örnek:** (A) Ltd. Şti.'nin 31/12/2018 tarihi itibarıyla alacak ve borç senetlerinin değerlemesi yapılmış ve aşağıdaki tabloda gösterildiği şekilde reeskont hesaplanmıştır.

**Tablo 4: Alacak ve Borç Senetleri Reeskont Tutarları**

ALACAK SENETLERİ				BORÇ SENETLERİ			
Vade	Tutar	Faiz Oranı (%)	Reeskont Tutarı	Vade	Tutar	Faiz Oranı (%)	Reeskont Tutarı
19.03.2019	300.000,00	19,5	12.161,19	22.04.2019	87.000,00	19,5	4.976,12
16.05.2019	250.000,00	19,5	17.153,06	17.06.2019	140.000,00	19,5	11.677,36
27.06.2019	175.000,00	19,5	15.389,15	03.07.2019	105.000,00	19,5	9.516,52
	725.000,00		44.703,40		332.000,00		26.170,00

Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere şirketin 2018 yılı sonunda hesapladığı reeskont faiz gideri 44.703,40 TL, reeskont faiz geliri ise 26.170,00 TL olmuştur. Şirket reeskont uygulaması ile 2018 yılı kârını (44.703,40-26.170) 18.533,40 TL azaltmıştır.

## 2.2.10. Amortisman Uygulaması ve Yöntemleri

Amortisman konusu “213 sayılı Vergi Usul Kanunu” nun 313-321 maddeleri arasında düzenlenmiştir.

“Vergi Usul Kanunu” nun 313. maddesi uyarınca; “İşletmelerde kullanım ömrü bir yıldan fazla olan ve zamanla değerinde kayıp, aşınma ve yıpranma meydana gelen gayrimenkul ve eklentileri, makine, gemi, taşıt, demirbaş, araç-gereç ve maddi olmayan haklar gibi iktisadi kıymetlerin maliyet değeri üzerinden Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre giderleştirilmesi amortisman konusunu oluşturur. Ancak boş arazi ve arsaların aşınması sözkonusu olmayacağından bunlara amortisman uygulanmaz.” (213 Sayılı VUK, 1961, md. 313).

Söz konusu iktisadi kıymetlerin maliyet değerlerinin her yıl vergi usul kanunu ile belirlenen sınırı aşması halinde amortisman tabi tutulması gerekmektedir. 2019 yılı için belirlenen amortisman ayırma sınırı 1.200.-TL'dir. Bu sınırın altına kalan demirbaş, araç-gereç ve mefruşatlar amortisman tabi tutulmaksızın doğrudan gider yazılabilmektedir (213 Sayılı VUK, 1961, md. 313).

Amortisman uygulamasının esası, işletmenin gayrimenkul ve sabit kıymet niteliği taşıyan maddi kıymetleri ile maddi olmayan kıymetlerinin değerinde meydana gelen azalmaları muhasebe kayıtlarına almak, hesaplanan amortisman giderlerini sonuç hesaplarına yansıtmak ve bu yolla kıymetlerin değerinde meydana gelen azalmanın meydana geldiği yıl itibariyle gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınmasını sağlamaktır (Yılmaz, 2007, s.92). Diğer bir deyişle amortisman uygulamasında söz konusu kıymetlerin değeri ekonomik ömürlerine yayılmak suretiyle yok edilmektedir.

“Vergi Usul Kanunu” nun 315. ve mükerrer 315. maddelerinde amortisman uygulaması için iki farklı yöntem belirlenmiştir. Bunlar “Normal Amortisman” ve “Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman” yöntemleridir. Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler isterlerse Azalan Bakiyeler Usulünü seçebilirler. Ancak bir iktisadi kıymet için normal amortisman yöntemi uygulanmaya başlanmış ise bu yöntemden dönülemez. Buna karşılık bir iktisadi kıymet için azalan bakiyeler usulü uygulanmaya başlanmış ise normal amortisman geçiş beyanname veya bilançolarında belirtmek suretiyle mümkündür.

“Vergi Usul Kanunu” hükümlerine göre mükelleflerin amortisman hesaplamada kullanacakları faydalı ömür süreleri Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilir. Normal amortisman yönteminde iktisadi kıymetin maliyet bedeli faydalı ömür süresine eşit olarak bölünmek suretiyle amortisman hesaplanır. Azalan bakiyeler usulünde ilk yıldan başlamak üzere her yıl hesaplanan amortisman tutarları bir sonraki yıl iktisadi kıymetin maliyet değerinden düşülür ve kalan bedel üzerinden hesaplama yapılır. Yani amortisman hesaplamasına esas değer daha önce ayrılmış olan amortisman tutarlarının indirilmesinden sonra kalan değerdir. Enflasyon düzeltmesinin yapıldığı dönemlerde hem ATİK'ler hem de bunlara ait birikmiş amortismanlar düzeltmeye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla böyle dönemlerde

amortisman ayrılacak değer hesaplanırken düzeltilmiş ATİK değerinden, birikmiş amortismanların taşınmış değeri düşüldür. Azalan bakiyeler usulünde oran ise normal amortisman yönteminde kullanılan oranın iki katıdır ve bu oran %50'yi geçemez. Ancak her iki yöntemde de amortisman süresi aynıdır. Yani azalan bakiyeler usulünde oranın iki kat uygulanması amortisman süresini uzatmamaktadır. Amortisman süresinin son yılı kalan bakiyenin tamamı yok edilir (213 Sayılı VUK, 1961, Mükerrer md. 315).

Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman hesaplanmaya başlanmış ve henüz tamamı yok edilmemiş bir iktisadi kıymetin amortisman yöntemi normal olarak değiştirilmek istenirse yok edilmemiş bakiye, kalan amortisman süresine eşit olarak bölünerek itfa edilmeye devam edilir. Amortismanların vergi planlama aracı olarak etkisi de bu noktada başlamaktadır. Azalan bakiyeler usulü, amortisman süresinin ilk yıllarında yüksek amortisman tutarı ayrılmasına olanak vermekte ve böylece elindeki kaynağı yatırıma harcamış olan işletmeye vergisel anlamda avantaj sağlamaktadır. Sonraki yıllarda ise her yıl ayrılan amortisman tutarı düşmektedir. En son yıl ise kalan bakiyenin tamamı yok edilmektedir. Ancak itfa süresi dolmadan normal amortisman yöntemine geçilmesi halinde son yıla kalan bakiye önceki yıllara dağılmakta ve bu yolla daha önceden giderleştirilmesi mümkün olmaktadır.

Konuyu bir örnek ile açıklamak gerekirse; 50.000.- TL maliyet bedelli bir amortisman tabi iktisadi kıymetin 5 yıl faydalı ömrü olduğu varsayımıyla hangi yıldan sonra normal usule geçilirse bunun vergisel anlamda avantaj sağlayacağı aşağıda hesaplanmıştır.

**Tablo 5: Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman Hesaplama**

Yıllar	Net Bilanço Değeri (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Kalan Değer (TL)
1. Yıl	50.000,00	40	20.000,00	30.000,00
2. Yıl	30.000,00	40	12.000,00	18.000,00
3. Yıl	18.000,00	40	7.200,00	10.800,00
4. Yıl	10.800,00	40	4.320,00	6.480,00
5. Yıl	6.480,00	40	6.480,00	0,00
		TOPLAM	50.000,00	

Üçüncü yıldan sonra azalan bakiyeler yönteminden vazgeçilerek normal amortisman yöntemine geçilmesi halinde dördüncü ve beşinci yıl amortisman tutarları şöyle olacaktır.

**Tablo 6: Yöntem Değişikliği Halinde Amortisman Hesaplama**

Yıllar	Net Bilanço Değeri (TL)	Amortisman Oranı (%)	Yıllık Amortisman Tutarı (TL)	Kalan Değer (TL)
1. Yıl	50.000,00	40	20.000,00	30.000,00
2. Yıl	30.000,00	40	12.000,00	18.000,00
3. Yıl	18.000,00	40	7.200,00	10.800,00
4. Yıl	10.800,00	50	5.400,00	5.400,00
5. Yıl	5.400,00	50	5.400,00	0,00
		TOPLAM	50.000,00	

Yukarıda yer alan Tablo 5 ve Tablo 6 da görüleceği üzere, azalan bakiyeler usulünde 4. yılda ayrılacak amortisman tutarı 4.320.-TL olmakta ancak yöntem değiştirilerek normal amortisman hesaplanması halinde 4. yıl amortismanı %25 artarak 5.400.-TL'ye yükselmektedir. İşletme son yıl gider yazacağı tutarın 1.080.-TL'lik (5.400-4.320) kısmını bir yıl daha önce gider yazarak vergi matrahından indirme imkanına sahip olmaktadır.

Yöntem değişikliği 3. yılda yapılmış olsaydı (18.000/3) 6.000 TL yıllık amortisman hesaplanacaktı. Oysaki 3. yıl amortismanı azalan bakiyeler yöntemine göre hesaplandığında 7.200 TL olmaktadır. Sonuç olarak vergi avantajı sağlanmak istenmesi halinde normal amortisman yöntemine geçiş için en uygun zaman 4. yıl olarak karşımıza çıkmaktadır.

### **2.2.11. Yabancı Kaynak Kullanımı Yoluyla Vergi Planlaması**

İşletmelerin kuruldukları ve yatırıma başladıkları andan itibaren yaşamları boyunca finanse edilme ihtiyaçları vardır. Bunun içinde amaçlarına uygun bir sermaye yapısı oluşturmaları gerekir. Sermaye yapısını oluşturan unsurlar, işletme ortaklarından sağlanan ortaklık payları ve borç almak suretiyle sağlanan yabancı kaynaklardır. Yani işletmeler öz kaynak ya da yabancı kaynakla yatırımlarını ve işletme giderlerini finanse ederler ve bu finansman unsurlarının sermaye yapısı içerisindeki oranının vergisel etkileri vardır.

İşletme sermaye maliyetlerinin düşürülmesi çabalarına etki eden bir faktör olarak vergiler, işletmenin sermaye yapısının oluşmasına da katkı sağlamaktadır. İşletmeler sermaye yapılarını belirlerken borçlanma ve öz kaynak kullanımında vergi avantajı sağlayarak hangisinde kârını daha fazla maksimum kılıyorsa sermaye yapısı ona göre şekillenmektedir (Eroğlu, 2014, s.35).

İşletmelerde sermaye yapısının öz kaynaklardan oluşturulması vergi avantajı sağlamazken, borçlanma yoluyla edinilen sermayeye ait faiz ve benzeri giderlerin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi işletmeler açısından vergi avantajı sağlamaktadır.

Borçlanma ile vergi yükünü düşürmek işletmeler açısından avantajlı görülse de burada önemli olan işletme dengelerini gözeterek bu stratejiyi uygulamaktır. Ana amaçlarından biri kâr elde etmek olan işletmeler için vergi ödememek adına aşırı borçlanma yapılması kârların da borçlanma maliyetlerine gitmesine ve işletme amacından sapılmasına neden olabilir. Aynı zamanda aşırı borçlanma borç/özsermaye oranını da bozmaktadır. Aşırı borçlanmanın örtülü sermaye özelliği taşıması halinde ise bu duruma kanunlarla bir takım sınırlamalar getirildiğinden yapılan planlama amacından uzaklaşır ve işletme vergi yükünü istediği kadar düşüremeyebilir.

Yabancı kaynak kullanımı yoluyla vergi planlaması yapılırken yasal sınırlamalar (örtülü sermaye, finansman gider kısıtlaması gibi ) göz önünde bulundurulur ve bileşenler doğru şekilde bir araya getirilirse istenen sonuç elde edilebilir.

### **2.3. Şirketlerde Birleşme, Devir ve Bölünme Yoluyla Vergi Planlaması**

Birleşme de, bir veya daha fazla şirket mal varlıklarının tamamını, tasfiye hükümlerine tabi olmaksızın, içlerinden birine veya bunların dışında yeni kurulan bir şirkete, kendi iradeleriyle ve külli halefiyet yoluyla geçirmekte; bu şekilde mal varlıkları birleştirilmekte ve birleşen mal varlıklarının karşılığında sona eren şirketlerin hissedarları, birleşmeye katılım ölçülerine göre belirlenen oranda, bünyesinde birleşilen şirkette hissedar olmaktadır (Ceylan, 2006, s.21).

“6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu” nun 136’ıncı maddesinde birleşme şekilleri ikiye ayrılmıştır. Bunlardan biri “devralma şeklinde birleşme”, diğeri ise “yeni kuruluş şeklinde birleşme” dir. Devralma şeklinde birleşmede bir şirket diğeri bir şirkete devredilmektedir. Yeni kuruluş şeklinde birleşmede ise birleşen şirketler yeni kurulan bir şirketin bünyesinde toplanmaktadır.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” esas olarak birleşme konusunu “vergili birleşme” ve “vergisiz birleşme” olarak iki gruba ayırmış ve vergiye tabi olanı “birleşme”, vergisiz olanı ise “devir” olarak adlandırmıştır. KVK’nın 18’inci maddesinde birleşme konusu düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre; “Bir veya daha fazla kurumun bir başka kurumla birleşmesi sonucu infisah eden kurumların durumu tasfiye olarak kabul edilmiştir”. Fakat tasfiyeden farklı olarak birleşme sonucu oluşan kâra tasfiye kârı değil birleşme kârı denmiş ve bu kârın vergi matrahını oluşturduğu, tespitinin de aynen tasfiye kârının tespitinde geçerli hükümlere göre yapılacağı belirtilmiştir. Bu durumda Kurumlar Vergisine tabi şirketlerin birleşmesinde, birleşme kârı da aynı oranda vergiye tabi olduğundan birleşmenin şirketler açısından vergi avantajı sağlayıcı bir yönü bulunmamaktadır.

Devir ve bölünme konusu ise, KVK’nun 19.maddesinde tarif edilmiş, vergilendirmenin nasıl olacağı ise 20.madde de açıklanmıştır. Her ikisi de Türkiye’de bulunan iki kurumdan birinin devir tarihindeki bilanço kalemlerinin tamamının birleşilen kurumun bilançosuna dahil edilmesi devirdir. Bölünme ise “tam bölünme” ve “kısmi bölünme” olarak iki farklı şekilde gerçekleşir. Tam bölünme de bir sermaye şirketi, bilançosunun tamamını iki veya daha fazla şirkete devrederek son bulmakta ve bu devir karşılığında varlığı ona eren şirketin ortaklarına ilgili şirketlerden hisse verilmektedir. Kısmi bölünme de ise, bir sermaye şirketi malvarlığının bir kısmını bir başka sermaye şirketine aynı sermaye olarak koymaktadır. Aynı madde hükmünde yer alan hisse değişimi ise, bir sermaye şirketinin, başka bir sermaye şirketinin idari ve hissedar olarak çoğunluğuna sahip olacak şekilde hisselerini devralması ve karşılığında hissesini aldığı şirketin ortaklarına kendi hisselerinden vermesi şeklinde gerçekleşir.

KVK’nun 20. maddesinde yer alan şartların varlığı halinde devir ya da bölünme sonucu ortaya çıkan kârlar vergilendirilmez. Her iki durumda da sona eren



şirketin sadece devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadarki gelirleri vergilendirilir. Yine aynı şekilde hisse değişimi halinde de bu işlem nedeniyle oluşan kârlar vergilendirilmemektedir.

#### **2.4. Zaman Yönetimi Yoluyla Planlama**

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi genel olarak takvim yılıdır. Yani Ocak ayının birinde başlar ve Aralık ayının otuz birinci günü sona erer. Kurumlar ayrıca üçer aylık periyotlarda kurum geçici vergi öderler ve bu vergileri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyanlarında indirim konusu yaparlar. Dolayısıyla her üç ayda bir kâr zarar durumlarını tespit etmekte ve elde ettikleri kâra ilişkin kurum geçici vergilerini ödemektedirler.

Kurum geçici vergi beyan dönemleri ve ödeme vadeleri aşağıdaki gibidir.

- 1.Dönem : 1 Ocak- 31 Mart Ödeme Vadesi: 17 Mayıs
- 2.Dönem : 1 Nisan-30 Haziran Ödeme Vadesi: 17 Ağustos
- 3.Dönem : 1 Temmuz-30 Eylül Ödeme Vadesi: 17 Kasım
- 4.Dönem : 1 Ekim-31 Aralık Ödeme Vadesi: 17 Şubat

Bu durumda kurumlar mal ve hizmet alış ve satışlarını vergilendirme dönemlerini dikkate alarak zamansal olarak planlayabilir ve bu sayede vergilerini öteleyebilirler. Örneğin, 30 Haziran günü yaptığı işi teslim edip faturasını düzenleyecek olan şirket, bu teslimi bir gün sonrasına ertelemekle beyan dönemini bir sonrakine kaydırmakta, bu satışa ilişkin kârı üzerinden ödeyeceği vergisini de 17 Ağustos yerine 17 Kasım gününe ertelemektedir.

### **3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA ULUSLARARASI VERGİ PLANLAMA STRATEJİLERİ**

Ülkeler arası ticaret ve yatırımın hız kazanması ile birlikte işletmeler sadece ulusal mevzuatı değil uluslararası mevzuatı da vergi planlama stratejilerine dahil etmişlerdir. İşletme çıkarlarını korumanın doğal sonucu olarak kaşımıza çıkan bu durum işletmelerin, iş yaptıkları ülkeleri vergisel anlamda kıyaslamalarına ve en az vergiyi ödeyecek şekilde hareket etmelerine neden olmuştur. Bu bölümde uluslararası vergi planlaması, yarar ve zararları ile kullanılan yöntemler üzerinde durulacaktır.

#### **3.1. Uluslararası Vergi Planlaması**

Küreselleşme ve ticarete ulusal sınırların kalkması ile birlikte işletmelerin gelirlerinin vergilendirilmesinde tek taraflı ulusal hükümlerin yeterli olmadığı, ticaret ve yatırımın yarattığı uluslararası gelir akışını vergilendirmenin mevcut ulusal vergilendirme hükümleri ile yapılamayacağı da ortaya çıktı. Dolayısıyla uluslararası gelir hareketlerinin vergilendirilmesinin uluslararası bir çerçevede gerçekleşmesi gerekliliği anlaşıldı. Her ne kadar devletler arasında gelir vergisini koordine etmek için kapsamlı birçok düzenleme yapılmış ve kısa sürede bu sorunu çözmüş olsa da uzun vadede devletler arasında iki taraflı olarak uygun değişikliklerle müzakere edilebilecek vergi anlaşması modeli şeklinde uygulanabilir bir teknik çözümün daha iyi olacağı anlaşıldı. 1930'larda bu konuda çok az ilerleme kaydedilmesine rağmen, ikili vergi anlaşmaları ağı 1945'ten sonra hızla büyüdü ve savaş sonrası dönemde ticaretin ve yatırımın hızlı uluslararasılaşmasını büyük ölçüde kolaylaştırdı (Picciotto,1992, s.64).

Bununla birlikte, küresel uyum için en büyük baskı, rekabet koşullarında eşitlik ve uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması yönünde uluslararası işletmeler ve yatırımcılardan geldi. Vergi idarecileri, vergilendirmede adaletten yanaydılar ve uluslararası vergi kaçakçılığını önlemek için çalışıyorlardı. Ancak ülkeler arasındaki vergi oranlarının farklılığı uluslararası düzeyde de işletmeleri vergi planlaması yapmak mecburiyetinde bırakıyordu. Sonuç olarak eşitsizlik ve çoklu vergilendirmenin kaçınmayı teşvik ettiği kanısına vardılar ve anlaşma sisteminin hazırlanmasında birleştiler. Bu nedenle, uluslararası vergi düzenlemelerinin müzakere

edilmesinin başlangıç noktası, farklı ülkelerde bulunan ancak uluslararası ticaret ve / veya üretim yapan işletmelere yönelik muamele eşitliğidir (Picciotto,1992, s.64).

Küreselleşme yukarıda bahsedildiği üzere, ülkelerin vergi politikalarını belirlerken diğer ülkeleri dikkate almadan bağımsız olarak hareket etmelerini zorlaştırmakta, vergisel sorunların tüm ülkeler için ortak hale gelmesine ve eş zamanlı olarak ülkeleri etkilemesine neden olmakta, küresel vergi sorunlarının çözümünün de ülkelerin ortak çalışması ile mümkün olduğunu ortaya çıkmaktadır (Yılmaz, 2007, s.269).

Uluslararası vergi planlaması da küreselleşme süreci ile sermaye önündeki engellerin kalkmasıyla birlikte rekabet avantajı sağlamak isteyen işletmelerin özellikle de çok uluslu şirketlerin ülkelerin vergi mevzuatlarındaki farklılıklardan ve ülkeler arasında imzalanan ikili anlaşmalardaki hükümlerden yararlanmak suretiyle vergi avantajı sağlayarak önemli bir maliyet unsuru olan vergi yüklerini azaltma çabalarıdır. (Kahrıman, Özcan ve Tepekule, 2015, s.172).

### **3.1.1. Uluslararası Vergi Planlamasının Yararları**

Uluslararası vergi planlamasında işletmeler vergi planlama stratejisi oluştururken “vergi cenneti” olarak adlandırılan ülkeleri ve serbest bölgeleri dikkate alabilir, transfer fiyatlandırması uygulamalarından da yararlanabilir. Ancak burada devletlerin makro çıkarları ile işletmelerin mikro çıkarlarının çatışması söz konusu olabilir. Örneğin, uluslararası zararlı vergi rekabeti ülkeler açısından olumsuz sonuçlar doğurmakta ancak aynı rekabet işletmeler açısından bakıldığında vergisel avantajları sayesinde olumlu olmakta ve bu nedenle işletmelerde vergi planlaması aracı olarak kullanılmaktadır (Oktar, 2004, s.158-159).

Bununla birlikte vergi farklılıklarından yararlanmak üzere fason üretim sözleşmeleriyle üretimin bu ülkelerdeki şirketlere yaptırılması gerek vergi maliyetlerini gerekse diğer maliyetlerini düşürmektedir (Eroğlu, 2014, s.100).

### **3.1.2. Uluslararası Vergi Planlamasının Zararları**

Uluslararası şirketlerin başvurdukları vergi planlaması stratejileri ulusal vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. İşletmelerin ulusal düzeyde başvurdukları vergi

planlama stratejilerinin de vergi gelirlerini azaltıcı özelliği olmasına rağmen faaliyetler ülke ekonomisine katma değer yaratmakta; uluslararası vergi planlama faaliyetlerinde ise hem vergi gelirleri hem ulusal ekonomi olumsuz etkilenmektedir (Eroğlu, 2014, s.100).

Bu durum literatürde vergi rekabeti olarak adlandırılmaktadır. Vergi rekabeti; ekonomik sınırların kalkması ve finansal hareketliliğin hız kazanmasına bağlı olarak, ülkelerin yabancı sermayeyi ve yabancı şirketleri kendi ülkelerine çekmek için düşük vergi oranları uygulaması ve bu yolla rakip ülkelerin vergi tabanlarında aşınmaya sebep olmasıdır (Engin, 2002, s.18).

Vergi rekabeti nedeniyle uluslararası şirketler yüksek kârlarını vergi oranı düşük ülkelere aktararak daha düşük vergi ödemektedirler. Ancak vergi oranı yüksek olan ülkelerin vergi tabanında aşınma meydana gelmekte, bu durum da kamu harcamalarının finansmanın zorlaşmasına, kamu açıklarının artmasına neden olmaktadır.

### **3.2. Uluslararası Vergi Planlaması Yöntemleri**

Uluslararası piyasalarda faaliyetlerini gerçekleştiren çok uluslu şirketler, kâr maksimizasyonu amaçlarını gerçekleştirebilmek için bir maliyet unsuru olarak değerlendirdikleri ödenecek olan vergiyi en aza indirmeye çalışmaktadır. Küreselleşme süreci ile birlikte sermayenin mobil hale gelmesi sonucunda çok uluslu şirketler faaliyetlerini daha az vergi oranına sahip ülkelere aktarma olanağına sahip olmuştur. Bu imkân çok uluslu şirketlerin sahip oldukları tek avantaj değildir. Bunun yansıra çok uluslu şirketler vergi planlaması araçlarını etkin bir şekilde kullanarak vergi yüklerini en aza indirmektedir (Kahrıman, Özcan ve Tepekule, 2015, s.172).

Uluslararası faaliyet gösteren şirketlerin bu amaçla kullandıkları yöntemler transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, serbest bölgeler, yurtdışı iştirak kazançları ile yurtdışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler başlıkları altında aşağıda ele alınacaktır.

### 3.2.1. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Vergi Planlaması

Ekonomi teorisinde tanımlandığı şekliyle fiyat bir mal veya hizmeti satın alabilmek için verilen para veya mal olarak karşımıza çıkmaktadır. Gerek günlük hayatta gerekse ticarete hemen her gün bir şeyler satın alır ve karşılığında bir fiyat öderiz. Satın alma işlemi gerçekleşirken genelde ödeyeceğimiz fiyatı araştırır ve elimizdeki para ile alabileceğimizin en iyisini almak isteriz. Satın alma işlemi sırasında da elimizdeki kaynağımızı satıcıya transfer etmiş oluruz. Burada alıcı en düşük fiyatla alımı gerçekleştirmek, satıcı ise en yüksek fiyattan satarak kârlılığını artırmak arzusundadır. İşlemin taraflarının birbirinden bağımsız olduğu durumlarda fiyat belirlenirken her iki tarafta kendi çıkarları doğrultusunda hareket eder. Ancak bu işlem birbirine bağlı işletmeler tarafından yapılıyorsa ve işletmelerin çıkarları ortaksa veya bu işlem uluslararası bir işlem ise durum değişebilir. Verginin de işletmeler tarafından bir gider ya da maliyet unsuru olarak algılandığından bahisle alım-satım işlemleri sırasında işletmeler fiyat belirlerken aynı zamanda ödeyecekleri vergileri de minimize edecek şekilde hareket edebilirler. Eğer birbirinden bağımsız taraflarca gerçekleştirilen mali ve ticari işlemlerde belirlenen fiyat ile bağlı işletmelerin gerçekleştirdikleri aynı türden işlemlerde belirledikleri fiyat arasında önemli bir fark var ise orada transfer fiyatlamasından bahsedilir. Burada önemli olan bu farkın boyutu ve vergisel bir etki yaratıp yaratmadığıdır (Uyanık, 2007a, s.10).

Transfer fiyatlandırması uluslararası şirketler veya aynı gruba bağlı şirketler tarafından başvuru bir uygulamadır. Uluslararası iş ve işlemleri olan şirketler ülkelerin vergi rejimleri birbirinden farklı olduğundan farklı vergi oranlarına tabi olacaklardır. Bu nedenle de vergi yüklerini azaltabilmek adına vergi yükünün yüksek olduğu ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla satış yapıp buna karşılık ondan düşük fiyatla alım yaparak vergilendirilebilir kârını en az seviyede tutacak, kârın önemli kısmının kendi bünyesinde kalmasını ve daha az oranla vergilendirilmesini sağlayacaktır. Örneğin; merkezi ülkede bulunan (A) şirketi üretmiş olduğu ayakkabıları yurtdışına merkezi yabancı ülkede bulunan ve %100 sahibi olduğu (Y) şirketi aracılığıyla pazarlıyor varsayalım. Burada dikkat edilmesi gereken (A) şirketinin (Y) şirketine satış fiyatı ile (Y) şirketinin müşterilerine satış fiyatının ne olacağıdır. Şirket yönetimi bu fiyatları belirlerken ülkedeki ve yabancı ülkedeki vergi

oranlarını kıyaslayacak ve buna göre ödeyeceği vergiyi en az seviyede tutacak şekilde hareket edecektir. Yabancı ülkede vergi oranı yüksek ise (A) şirketi yüksek fiyatla satışı gerçekleştirecek, yabancı ülkede vergi oranı düşük ise bu sefer düşük fiyatla satış yapacak ve toplam vergi yükünü azaltmış olacaktır.

Transfer fiyatlandırması uluslararası vergi planlama stratejisi olarak kabul edilmekte ve uluslararası düzeyde yüksek alım-satım yapan şirketler tarafından ülkeler arasındaki vergi oranlarının farklılığından yararlanarak vergi planlaması yapmaya olanak sağlamaktadır.

Grup firmalarda transfer fiyatlandırması uygulanırken firmaların finansal yapıları, yararlandıkları teşvik, indirim, muafiyet ve benzeri durumları dikkate alınır. Aynı ülkede faaliyet gösteren bağımlı iki firma arasında alım-satım işlemi söz konusu olursa fiyat belirlenirken kârın büyük kısmının daha az vergi ödeme ihtimali olan şirkette kalması sağlanır. Örneğin alım-satım işlemine taraf şirketlerden birinin indirim konusu yapılabilir geçmiş yıl zararı var ise kârın büyük kısmının bu şirket bünyesinde kalmasını sağlayacak şekilde bir fiyat stratejisi ödenecek verginin de azalmasına neden olacaktır.

### **3.2.2. Vergi Cennetlerine Kazanç Aktarımı Yoluyla Vergi Planlaması**

Küreselleşmenin kişiler ve işletmeler üzerindeki etkilerinin yanı sıra devletler üzerinde de çeşitli etkileri olmuştur. Bunlardan birisi sıcak parayı ve yabancı yatırımcıyı ülkelere çekmek isteyen devletlerin yabancıların gözünde ülkelerini cazip hale getirmek amacıyla vergisel düzenlemeler yapmalarıdır. Vergi cennetleri her ne kadar verginin hiç olmadığı ya da düşük olduğu ülkeler şeklinde tanımlansa da yabancı yatırımcıya bir takım teşvik, muafiyet veya özel vergisel avantajlar sağlayan her ülke vergi cenneti adaydır ve yine her ülke kendi sınırları içerisinde istediği gibi vergilendirme rejimi oluşturma hakkına sahiptir. Vergi yüklerini en aza indirmek isteyen ve uluslararası rekabette mali kaynaklarını korumak isteyen şirketler tarafından da bu tür ülkeler vergi planlama aracı olarak kullanılmaktadır.

Bir ülke veya bölgeyi vergi cenneti yapan özellik vergi oranından ziyade o ülke veya bölgede uygulanan şeffaflıktan uzak ve bilgi değişimine kapalı politikalarıdır. OECD kriterlerine göre (Özpehriz, 2008);

- Hiç vergilendirme yapmayan ya da çok düşük oranlı vergilendirme yapan,
- Vergi ile ilgili işlemlerde gizliliği esas alan,
- Ülkelerarası mali bilgi paylaşımından kaçınan,
- Yatırım yapılmasındaki tek neden vergi olan ve gerçekte aktif bir iktisadi faaliyet gerçekleştirilmeyen ülkeler veya bölgeler vergi cenneti olarak kabul edilmektedir.

Vergi cenneti tanımı Avrupa Parlamentosu tarafından aşağıdaki kriterlere göre yapılmakta ve bu kriterlerden bir ya da daha fazlasını taşıyan ülke veya bölgeler vergi cenneti kabul edilmektedir (Alıcı, 2016, s.3).

- Gerçekte yaşadığı veya faaliyetinin bulunduğu ülkeden vergi kaçırmak isteyen yabancıların varlıkları ve gelirleri üzerinden hiç vergi almayan ya da çok düşük oranlarla vergilendirme yapan ülkeler veya bölgeler.
- Genel olarak kendi yerli şirketlerine sağlamadığı vergisel avantajları, yabancı kişi veya şirketlere sunan ülkeler veya bölgeler.
- Mükelleflerine ait bilgilerin diğer ülkeler ile etkin bir şekilde paylaşım ve değişimini önleyen yasaları veya idari düzenlemeleri olan ülkeler veya bölgeler.
- Varlık mülkiyeti ve finansal işlemler ile ilgili kamuoyunun bilgilendirilmesine ilişkin zorunluluğa çok az uyan ya da hiç uymayan, şeffaflıktan uzak ülkeler veya bölgeler.
- Genel anlamda kabul edilmiş, kurumsal yönetim ve hesap verilebilirlik standartlarını uygulamaktan uzak ülkeler veya bölgeler.
- Vergiye ilişkin bilgi değişim anlaşmaları veya çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını imzalamaktan kaçınan ülke veya bölgeler.

Vergi cennetleri her ne kadar diğer ülkelerde büyük vergi kayıplarına neden olsa da, rekabet koşulları, vergi sistemleri, adalet ve ekonomi üzerinde olumsuz etkileri olsa da uluslararası şirketlerin vergi planlamasında önemli bir yere sahiptir. Çok uluslu şirketler merkezlerini vergi cennetlerine taşımak, buralarda şirketler kurarak kârlarını bu şirketlere aktarmak, transfer fiyatlandırması yapmak gibi yollarla vergi yükünü azaltma yoluna gidebilmektedir.

Ülkemizde vergi cennetlerine ilişkin düzenleme “5510 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 30. maddesinin yedinci fıkrasında yapılmış ve “Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme yapip yapmadığı ve bilgi paylaşımında bulunup bulunmadığı dikkate alınarak Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya bu ülkelerde faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemeler verginin konusuna girsin yada girmesin veya ödeme yapılan kurum mükellef olsun ya da olmasın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacağı” hüküm altına alınmıştır (5520 Sayılı KVK, 2006, md. 30/7). Ancak hüküm 01/01/2006’dan beri yürürlükte olmasına karşın henüz vergi cenneti kabul edilen ülkelere ilişkin liste ilan edilmemiştir.

### **3.2.3. Serbest Bölgeler**

Serbest bölgeler genel olarak; ülke sınırlarına fiziki olarak dahil olan ancak gümrük bölgesi dışında kabul edilen, ülke içinde uygulanmakta olan ticari, mali ve iktisadi konularla alakalı kanuni ve idari düzenlemelerin geçerli olmadığı veya kısmen geçerli olduğu, sınai ve ticari faaliyetlerle ilgili olarak ülke içinden daha kapsamlı teşviklere sahip ve fiziki olarak da ülkeden ayrılmış yerlerdir (Yılmaz, 2007, s.117).

Serbest bölgelerde genel olarak gümrük bölgesi dışında sayılma ve özel hükümlere tabi olmak ortak nokta olmakla birlikte, amaçlarına, sınai ve ticari faaliyetlerine, işlevlerine göre “Serbest Ticaret Bölgesi”, “Serbest Üretim Bölgesi”, “Serbest Bankacılık Bölgesi”, “Serbest Liman”, “Dış Ticaret Bölgesi”, “Endüstriyel Serbest Bölge” gibi değişik adlar ve türlerde karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye’de de 06/06/1985 tarihinde kabul edilen, “15/06/1985 tarih ve 18785 sayılı resmi gazete de yayımlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu” kapsamında kurulmuş bölgelerde çeşitli vergi istisnaları uygulanmaktadır. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte serbest bölgeler de her türlü faaliyetten elde edilen kazançlar vergi, resim ve harçlardan istisna iken 06/02/2004 tarihinde “5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile “3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu” nda da değişiklik yapılmış ve bu tarihten itibaren sadece imalat faaliyetinde bulunan işletmelerin vergi istisnalarından



yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak 06/02/2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olan ve imalat dışı faaliyette bulunan firmaların ruhsat sürelerinin sonuna kadar istisna hükümlerinden yararlanmaları sağlanmıştır. Buna karşılık 06/02/2004 tarihinden sonra Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatı almış olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ise imalat dışı faaliyette bulunuyorlarsa serbest bölgede elde ettikleri tüm kazançlar üzerinde vergiye tabi olmaktadır. İmalatçı mükellefler ise faaliyet ruhsatları sona erse dahi bölgede elde ettikleri kazançlar AB üyeliğinin gerçekleştiği yıla ilişkin vergilendirme döneminin sonuna kadar Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinden istisna olacaktır. Üretim dışı faaliyetler, serbest bölgenin dışında imal edilen ürünlerin satışı, faaliyet ruhsatında belirtilenin dışında üretilen ürünlerin satışı, bölge içinde veya dışında fason olarak üretimi yaptırılan ürünlerin (belirli safhalarda fason hizmeti alınabilir) satışı nedeniyle elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İmalat yapan ve uluslararası faaliyet gösteren şirketler her ne kadar serbest bölge kazanç istisnasının sona ereceği tarih belirsizlik yaratsa da vergi planlaması amacıyla bu bölgelerde faaliyet gösterebilmektedir.

### **3.2.4. Yurtdışı İştirak Kazançları**

Kurumlar vergisi mükellefleri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan şirketlerin sermayesine iştirak edebilir ve bu sayede kazanç elde edebilirler. Kurumların yurtdışı iştiraklerinden elde ettikleri bu kazançlarının hangi şartlarda vergiden istisna olacağı “Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 5/1-b de (Bkz. EK-8) belirtilmiştir. Buna göre; “ İştirak payının en az %10 olması, iştirak payının kesinti olmaksızın asgari bir yıldır elde tutuluyor olması, iştirakin bulunduğu ülkede asgari %15 oranında gelir veya kurumlar vergisine benzer vergi yükünün olması, kazancın, elde edildiği tarihi kapsayan kurumlar vergisi beyanının verildiği tarihe kadar Türkiye’ye getirilmiş olması” şartları vardır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.5/1b).

Yurt dışında yapılan inşaat işleri, montaj ve onarım işleri ile teknik hizmetlerin yerine getirilebilmesi için bulunulan ülkedeki mevzuata göre ayrı bir şirket kurulması zorunlu ise, bu şirketin özel bir amaca yönelik kurulduğunun ana sözleşmesinde belirtilmesi ve amacı dışında hiçbir faaliyette bulunmaması şartıyla, söz

konusu şirketlere iştirak etme nedeniyle elde edilen kazançlar için yukarıdaki bahsedilen şartlar aranmamaktadır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.5/1b).

İstisna uygulamasında vergi yükü, yurtdışında ilgili dönemde tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin ilgili dönem kazancına oranlanması suretiyle hesaplanır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.5/1b).

Kurumlar vergisi kanunun ilgili maddesinde vergi cennetlerine ilişkin ibare bulunmamakla birlikte vergi cenneti kabul edilen ülkelerde vergi oranı sıfır ya da çok düşük olduğundan bu ülke iştiraklerinden elde edilen kazançların istisnadan yararlanması olası gözükmemektedir.

### **3.2.5. Yurtdışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetler**

“Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 5/1-h bendi uyarınca; “ Yurt dışında yapılan inşaat işleri, onarım ve montaj faaliyetleri ile teknik hizmetler sonucu elde edilen ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına yansıtılan kazançlar vergiden istisnadır”. Kurumlar vergisi kanunu, yurtdışı iştiraklerden doğan kazançları belirli şartlar dahilinde istisna kapsamına almasına karşın yurtdışı inşaat işleri, onarım ve montaj faaliyetleri ile teknik hizmetler için herhangi bir şarta bağlı olmaksızın istisna uygulanmasına olanak sağlamaktadır (Eroğlu, 2014, s.108).

## **4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA VERGİ PLANLAMASI YAPILMASINA SINIRLAMA GETİREN UYGULAMALAR**

Ülkeler vergileme yaparken ekonomi ve maliye politikası gereği vergi ödeyenlere birtakım avantajlar sağlayacak uygulamaları da sisteme dahil ederler. Ancak bu uygulamaların sınırları işletmeler tarafından maksimum fayda amacıyla zorlanabilmekte, yabancı ülkelerde avantajlı vergileme olanakları nedeniyle ülkenin vergi gelirleri zarar görebilmekte ve çeşitli yasal boşluklar sayesinde uygulama amacından sapabilmektedir. Bunun önüne geçebilmek için “Kurumlar Vergisi Kanunu” nda vergi planlamasına sınırlama getiren uygulamalar bu bölümde açıklanmaya çalışılacaktır.

### **4.1. Transfer Fiyatlaması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**

Transfer fiyatlandırması konusu “Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 13’üncü maddesi ile düzenlenmiştir. Bu madde hükmüne göre; “Kurumlar, ilişkili kişilerden mal ya da hizmet alırken veya ilişkili kişilere mal ya da hizmet satarlarken tespit ettikleri bedel veya fiyat emsallere uygun değil ise bu işlemde kazancın tamamı veya bir kısmı örtülü olarak dağıtılmış sayılmaktadır. Madde hükmünün uygulanmasında alım, satım, imalat işlemleri, inşaatla ilgili işlemler, kiraya verme ve kiralama işlemleri, borç alma ve verme, ücret ve benzeri ödemeler de alım ya da satım olarak kabul edilmektedir” (5520 sayılı KVK, 2006, md.13).

Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 11’inci maddesinde ise kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler belirlenmiştir. Söz konusu maddenin 1-c bendine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar da indirimi kabul edilmeyen unsurlar arasında olup ilgili hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi beyanında kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla emsallerin dışında fiyatlarla yapılan alım-satım işlemlerinden kaynaklı vergi avantajlarının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Söz konusu düzenleme ulusal ve uluslararası işlemlere uygulanabilir nitelik taşımaktadır. Emsale göre önemli ölçüde düşük ya da yüksek bedel ile yapılan alım-satım ve finansal işlemler sonucu oluşan giderlerin vergilendirmede indirimi kabul

edilmemektedir. Ancak her zaman durum gider odaklı oluşmamaktadır. Yani gelir tarafında da transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarımı söz konusu olabilir. Örneğin, Türkiye'deki bir şirketin yurtdışındaki iştirakine yaptığı satışlarda fiyatları emsallerinin altında belirlemesi halinde Türkiye'de kazanç daha az oluşmakta ve bu oranda yurtdışına kazanç aktarımı söz konusu olmaktadır. Bu durumda kanunen kabul edilmeyen giderden değil gelir kabul edilmesi gereken bir değerden bahsedilebilir.

Transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapıp yapılmadığının tespitinde iki unsur önem arz etmektedir. Bunlardan biri "ilişkili kişi" diğer ise "emsallere uygunluk ilkesi" dir.

#### **4.1.1. İlişkili Kişi**

Transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi kavramı "Kurumlar Vergisi Kanunu" md.13/2 de (Bkz. EK-9) ayrıntılı şekilde tanımlanmıştır. Buna göre; " Şirketin hissedarları, şirket veya hissedarlarının ilgili olduğu veya denetim, idare ve sermaye açısından kontrolü altında olan gerçek veya tüzel kişiler ile hissedarların ve eşlerinin üçüncü derece dahil kan ve kayın hısımları ilişkili kişi kabul edilmektedir" (5520 Sayılı KVK, md.13/2).

Tanımda yer alan gerçek kişi ifadesi şahıslar, şahıs şirketleri ve adi ortaklıkları kapsamaktadır. Şirketlerden kasıt ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmelerdir. Ancak tanımda geçen idare, denetim veya sermaye açısından kontrolü altında bulundurma konusunda madde hükmüne göre; "İlişkinin gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak ortaklık vasıtasıyla oluşması halinde örtülü kazanç dağıtımını kapsamında sayılabilmesi için ortaklık, oy veya kâr payı hakkının en az %10 oranında olması şartı aranır. Buna karşılık taraflar arasında ortaklık ilişkisi olmamasına rağmen doğrudan ya da dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da ilişkili kişi sayılırlar. Ayrıca ilişkili kişinin vergi mükellefiyetinin olup olmaması da önem arz etmemektedir" (5520 Sayılı KVK, md.13/2).

Yabancı ülkeler açısından vergi cenneti olarak tabir edilen verginin çok düşük ya da hiç olmadığı ülkelerde kazanç elde edilmesi durumunda ilgili ülkenin Cumhurbaşkanınca ilan edilen listede olup olmadığı dikkate alınır. KVK md.13'e

göre; “Vergi sistemleri, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlamayan ve bilgi değişiminden kaçınan ülkeler Cumhurbaşkanınca ilan edilecek ve bu ülkelerde veya bölgelerdeki kişilerle gerçekleştirilmiş olan tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacaktır” (5520 Sayılı KVK, 2006, md.13).

Kurumların gerçek veya tüzel kişi ortakları ilişkili kişi sayılmaktadır. Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlardan kasıt ise kurumun bizzat kendisinin veya ortaklarının ortaklık ilişkisi olduğu diğer kurum ve şahıslar ile kurum çalışanlarıdır. Kurum çalışanları ile arada sadece istihdam ilişkisi olması transfer fiyatlandırması olarak değerlendirilmez. Ancak çalışanlar ile istihdam dışı işlemler söz konusu ise bunlar transfer fiyatlandırması kapsamında değerlendirilir. Burada önemli olan ilişkinin esasıdır. Örneğin, kurum çalışanı aynı zamanda kurum ortağının üçüncü dereceye kadar hısmı ise bu durumda ilişki sadece istihdam ilişkisi olmamaktadır. Bu nedenle bu kişi ilişkili kişidir ve yapılan ücret ödemeleri emsallerine uygunluk ilkesine göre değerlendirilmelidir. Kurum ortaklarının diğer ortaklıkları ile şahıs şirketleri de aynı kapsamda ilişkili kişi kabul edilir (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007, md.3.1).

Kurumun veya ortaklarının idaresi, denetimi, sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar ile bahsedilen, ortaklık ilişkisi olmadan kurum idaresine etki etmez. Yani kurumun yönetimini etkileyebilen ve kurumda hissedar olmayan yönetim kurulu üyeleri, üst düzey yönetici, denetçi gibi şahıslar anlaşılmaktadır. Bunlar da uygulamada ilişkili kişi sayılırlar.

Ortakların eşleri, evlilik bağı devam ettiği sürece ilişkili kişidir. Evliliğin sonra ermesi bu ilişkiyi de sonlandırır. Ancak kayın hısımlığı kural olarak evlilik bağı bitse de devam ettiğinden ilişkili kişi olma bakımından eşi ile boşanan ortak için eşinin akrabaları ilişkili olmaya devam edecektir. Yani boşanma ile eş ilişkili kişi olmaktan çıkmakta ama eş dolayısıyla kazanılan hısımlıklar devam etmektedir. Örneğin, boşanılan eşin kardeşi ilişkili kişi sayılır (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007, md.3.1).

#### 4.1.2. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi ve emsal bedel tespit yöntemlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalar OECD tarafından hazırlanan “Vergi İdareleri ve Çokuluslu Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi” nde yer almaktadır. Konu, “1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ”inde de belirtilen rehberde yapılan açıklamalar baz alınarak anlatılmıştır (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, s.105).

Emsallere uygunluk ilkesi, ülkelerin transfer fiyatlandırması karşısında vergi gelirlerini koruyabilmeleri amacıyla getirilmiş uluslararası bir kriterdir. İlkeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin, hem yurt dışındaki hem de serbest bölgelerdeki ilişkili kişilerle gerçekleştirdikleri işlemlerde, serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi mükelleflerinin ise bölge dışındaki ilişkili kişiler ile gerçekleştirdikleri işlemlerde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri dikkate alınır. Söz konusu ilişkili kişilerin işlemi yaparken vergi kanunları karşısında cezalı tarhiyatla karşılaşmamaları için, emsallere uygunluk ilkesine göre fiyat belirlemeleri gerekir. Bu ilkenin kabulü ile, ilişkili kişiler ile kurumlar vergisi mükellefi şirketlerin birbirleriyle olan işlemlerinin, vergisel yükümlülüklerde neden olacağı sapmaların engellenebileceği düşünülmektedir (Eroğlu, 2014, s.113).

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet, alım ya da satım işleminde tespit edilmiş olan fiyatın veya bedelin, aralarında herhangi bir ilişki olmaması halinde tespit edilecek fiyat veya bedelle aynı olup olmadığı ile ilgilidir. Emsal bedel ilişkili sayılmayan kişiler arasında, işlemin yapıldığı tarihteki piyasa koşullarına göre oluşan bedeldir ve ilişkili kişilerle olan işlemlerde de bu bedel geçerli olmalıdır. Taraflar arasındaki ilişkinin varlığı, niteliği veya boyutu fiyatı etkilememelidir. Yani kurumların fiyat politikalarının, karşılarındaki kişi ya da kurum ister ilişkili ister ilişkisiz olsun karşılaştırılabilir olması gerekir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, s.105).

Karşılaştırılabilirlik analizinde, benzer işler, tarafların ilişkili olup olmadığına dayanılarak karşılaştırılmaktadır. Yani tarafları ilişkili olanlarla yapılan işlemler,

tarafları ilişkili olmayanlarla yapılan benzer işlemlerle kıyaslanmaktadır. Ancak bu karşılaştırmada sağlıklı sonuç elde edebilmek için karşılaştırma yapılan benzer nitelikli işlemlerin farklı koşulları varsa dikkate alınmalıdır. Bu çerçevede analiz yapılırken, karşılaştırılan mal veya hizmetin özellikleri, ilişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirmiş oldukları fonksiyonlar ve sözleşme şartları, katlandıkları riskler, pazarın yapısı (hacmi ve yeri gibi) ve pazarın mevcut ekonomik koşulları ile kurumların faaliyet stratejileri dikkate alınmalıdır. Örneğin, karşılaştırılan işlemlerde aynı nitelikte ürün söz konusu ise ve bu ürünlerden birinin marka değeri var, diğerinin yoksa güvenilir sonuç elde etmek için bu farklılık göz önünde bulundurulmalıdır. Karşılaştırma analizi yapılmadan transfer fiyatlandırması yapıldığının ileri sürülmesi mümkün değildir (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, s.105-106).

Karşılaştırma analizleri içsel karşılaştırma ve dışsal karşılaştırma olarak ikiye ayrılmaktadır:

İçsel karşılaştırma, ilişkili şirketlerin kendi aralarında yapmış oldukları işlemlerde uyguladıkları fiyatların ilişkili olmayan şirketler ile yaptıkları işlemlerde uyguladıkları fiyatlar ile karşılaştırılmasıdır. İçsel karşılaştırmanın yapılabilmesi için şirketin ilişkili olmayan şirketlerle de işlem yapmış olması gerekmektedir. Örneğin imalatçı bir şirketin ürünlerini pazarlamak için kullandığı kendisine bağlı bir pazarlama şirketinin olduğunu varsayalım. Aynı imalatçı şirketin ürettiği ürünleri bu şirketin dışında ilişkili olmayan başka şirketlere de satması halinde bu satışlarda belirlediği fiyat ile bağlı pazarlama şirketine satış fiyatları içsel karşılaştırma da kullanılacaktır (Uyanık, 2007a, s.63).

Dışsal karşılaştırma, ilişkili şirketlerin kendi aralarında yapmış oldukları işlemlerin, benzer ekonomik şartlar altında ilişkili olmayan şirketler arasında geçen benzer nitelikli işlemlerle karşılaştırılmasıdır. Dışsal karşılaştırma da ilişkili olmayan şirketlerin işlemlerini yaparken fiyatlarını etkileyen unsurların doğru tespit edilmesi karşılaştırmanın güvenilirliği açısından önemlidir (Uyanık, 2007a, s.64).

Emsallere uygunluk ilkesi bakımından karşılaştırmalar yapıldıktan sonra bulunacak tek bir bedel ya da fiyat olabildiği gibi bunun sağlanamadığı durumlarda fiyat aralığı belirlenmesi de söz konusu olabilmektedir. Fiyat aralığı olması

durumunda aritmetik ortalama, mod, medyan gibi yöntemlerden en uygun olanı ile bir tutar belirlenmektedir (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007, md.4.2).

Emsallere uygun bedelin tespitinde uygulanabilecek yöntemler aşağıdaki gibidir (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007, md.5);

- Geleneksel İşlem Yöntemleri
  - Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
  - Maliyet Artı Yöntemi
  - Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
- Diğer Yöntemler
  - Kâr Bölüşümü Yöntemi
  - İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi
- Mükellefin Kendi Belirleyeceği Yöntem.

Mükellefler bu alternatif yöntemlerden yapmış oldukları işlemin niteliğine en uygun olanı tercih ederler. Emsal fiyata geleneksel yöntemler ile ulaşamaması durumunda mükellef diğer yöntemleri, diğer yöntemlerin de yeterli gelmemesi halinde kendinin belirleyeceği ve diğer yöntemlere kıyasla daha doğru sonuç verecek bir yöntemi uygulayabilir.

Geleneksel yöntemlerden karşılaştırılabilir fiyat yönteminde, emsallere uygun satış fiyatı aynı nitelikte işlem yapan birbirinden bağımsız şirketlerin birbirleri arasındaki işlemlerde uygulayacağı fiyat ile karşılaştırılarak belirlenir. Yöntemin uygulanmasında ilişkili şirketler arasındaki işlem karşılaştırılabilir nitelik taşımalıdır.

Maliyet artı yönteminde, emsallere uygun fiyat işlem konusu mal veya hizmetin maliyet bedeline bir kâr oranı eklenerek hesaplanır. Buradaki kâr oranı şirketin ilişkili olmayan şirketlere uyguladığı orandır. Şirketin diğer satışlarına ait brüt satış kârı maliyetlere bölünerek elde edilir. Hesaplamadaki maliyetler hem doğrudan hem de dolaylı maliyetleri içermelidir.

Yeniden satış fiyatı yönteminde, emsallere uygun fiyat, işleme konu mal veya hizmet ilişkili olmayan bir başka kişiye yeniden satılırsa bu satışta oluşacak fiyattan



makul bir brüt kâr oranı düşülerek hesaplanır. Yani ilişkili kişiden alınan bir malın ilişkili olmayan bir kişiye satışı sırasındaki fiyat esas alınır ve bu fiyattan bir kâr marjı düşülerek bir önceki işlemin emsal satış fiyatına ulaşılır.

Kâr bölüşüm yönteminde, önce ilişkili şirketlerin gerçekleştirdiği işlemler sonucu oluşan kâr tespit edilir. Daha sonra ortaya çıkan kâr ilişkili şirketler arasında bölüştürülür. Bu yöntem, geleneksel yöntemlerin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanımının mümkün olmadığı, özellikle emsal işlemlerin bulunmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin iç içe olduğu durumlarda kullanılmaktadır (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007, md. 5.4 ).

İşleme dayalı net kâr marjı yönteminde, satışlardan doğrudan ve dolaylı maliyetler indirilerek faaliyet kârı hesaplanır ve daha sonra bulunan faaliyet kârı varlıklara, maliyetlere, satışlara ve bunlar gibi mali değerlere oranlamak suretiyle kâr düzey göstergeleri elde edilir. İşleme dayalı net kâr marjı yönteminde, mükellefin kontrolü altındaki bir işleminde de net kâr marjının maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi değerlere göre hesaplanması gerekir. Bundan sonra kâr düzey göstergeleri kontrol altındaki işlemler ile kontrol dışı işlemleri karşılaştırmada esas alınacaktır (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, s.128).

#### **4.1.3. Peşin Fiyatlandırma Anlaşması**

“OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde “Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları” ayrıntılı olarak açıklanmış, 01/01/2009 tarihi itibarıyla tüm kurumlar vergisi mükellefleri için ülkemizde de uygulanmaya başlanmıştır.

Geleneksel yöntemler ile diğer yöntemlerin yeterli olmadığı, sağlıklı ve güvenilir bir emsal bedel tespitine imkan vermediği durumlarda mükellefler GİB ile kendi belirledikleri yöntem konusunda üç yıl süre ile geçerli olmak koşuluyla anlaşabilirler.

Peşin fiyatlandırma anlaşması kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli bir yöntemdir. Kurumlar vergisi mükellefleri yurtdışı ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerine uygulanacak yöntem hakkında İdare’ye başvurabilirler. Aynı zamanda peşin fiyatlandırma anlaşması yapmak isteyen kurumlar vergisi mükellefleri iki taraflı

ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması yapma talebinde de bulunabilir. İdarece, mükellefin iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talebi değerlendirilir. Bu değerlendirme sonucunda birden fazla ülke ile ilgili olduğu tespit edilirse, söz konusu ülke veya ülkelerle anlaşma yada anlaşmalar bulunması şartıyla bu anlaşmalara göre değerlendirme yapılması mümkündür (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ, 2007, md.6).

## 4.2. Örtülü Sermaye

Örtülü sermaye, şirket ortaklarının ya da ortaklarla ilişkili kişilerin bağımlı şirkete sermaye olarak koymaları gereken parayı borç olarak vermelerini ve söz konusu görünürdeki borcun aslında borç değil de gizli sermaye olduğunu anlatmak için kullanılan terimdir. Örtülü sermaye, şirketin sermaye yapısının görünürde ilişkili kişilerden; şirketin ortaklarından, grup firmalardan veya şirketin bağlı olduğu diğer kişi veya kurumlardan alınan yüksek tutarlı borçlarla oluşturulması şeklinde de ifade edilebilir (Uyanık, 2007b, s.10).

Şirketler esas itibariyle her zaman öz sermayeleri ile finanse edilmezler. Borçlanma yoluyla faaliyetine ve yatırımlarına devam eden şirketler çok sık karşılaşılabilen durumlardır. Şirketler borçlanma yaparken bankalar ve finans kuruluşlarını kullanabildikleri gibi ilişkili olan ya da olmayan kişi ve kurumları da kullanabilirler. İlişkili olmayan kişilerden veya banka ve benzeri finans kuruluşlarından borçlanma da piyasa faiz hadleri belli olduğundan sorun olmamaktadır. Ancak ilişkili kişi ve kurumlardan borçlanmalarda bir takım kanuni esaslara göre hareket edilmesi gerekir.

Örtülü sermaye uygulamasında faaliyetlerini öz sermayeleri yerine ilişkili kişilerden aldıkları borçlar ile finanse eden şirketlerin, almış oldukları bu borçların belirli yasal sınırları aşmış oldukları ve bu borçlar nedeniyle katlandıkları faiz ve benzeri yüklerin yine belirli oran ve emsalleri aşmış oldukları üzerinde durulur. Şirketin ortak veya ilişkili kişilerden aldığı borcun öz sermayeye oranı belirli bir sınırın üzerinde ise örtülü sermayenin varlığından bahsedilir.

#### 4.2.1. Örtülü Sermayenin Kapsamı ve Şartları

Örtülü sermaye konusu “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 12. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; “ Kurumlar hissedarlarından veya ilişkili kabul edilen kişilerden işletmede kullanmak üzere borç alabilirler, ancak bu borç bir hesap döneminde herhangi bir tarihte şirket öz sermayesinin üç katını aşarsa, aşan kısım örtülü sermaye kabul edilir”. Yine aynı madde de borçlanmanın esas faaliyet konusu kapsamında faaliyet gösteren ve ilişkili kişi sayılan banka ve benzeri kurumlardan yapılması halinde bu borçlanmanın %50 oranında dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu hükmün uygulanmasında, sadece ilişkili şirketlere finansman sağlayan kredi şirketleri kapsam dışıdır ve bunlardan yapılan borçlanmalar örtülü sermaye de tamamı ile dikkate alınacaktır.

Örtülü sermayenin konusuna sadece ortak ve ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalar girmektedir. Bunların dışındaki kişilerden yapılan borçlanmalar şartları ve tutarı ne olursa olsun örtülü sermaye kapsamına girmemektedir.

Ortaklık kasıt anlaşıldığı üzere kurumun ortaklarıdır. KVK md.12/3-a ya göre; “Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu” ifade etmektedir (5520 Sayılı KVK, 2006, md.12).

Ortaklık ilişkisi çift yönlü bir ilişki olup hem kurumun kendi ortaklarını hem de kurumun ortak olduğu diğer kurumları kapsamaktadır. Yani kurumların hem ortaklarından hem de kendi ortak oldukları kurumlardan yaptıkları borçlanmalar hesaba katılacaktır. Örneğin bir şirket başka bir şirkete ortak olmuş ve bu şirketten borç almış ise alınan bu borç örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacaktır. Ayrıca örtülü sermaye açısından kurumların ortakları ile yaptıkları borçlanmalarda herhangi bir asgari ortaklık oranı şartı bulunmamakla beraber kurumlarca İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinin alınması yoluyla ortaklık sağlanıyorsa bu ortaklık payının en az %10 olması şartı aranır. Eğer elde edilen hisse

senetleri %10'un altında ise bu şirketler arasındaki borç ilişkisinde tutar ne olursa olsun örtülü sermayeden bahsedilmez.

Örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınacak öz sermaye ise ilgili hesap yılı başındaki öz sermayedir. Ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden alınan borçlar ilgili dönem içerisinde herhangi bir tarihte kurumun dönem başı öz sermayesinin üç katını geçiyorsa örtülü sermaye söz konusudur. Bununla birlikte borç tutarının tamamı değil sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye kabul edilecek ve sadece borcun bu aşan kısmına karşılık gelen faiz, kur farkı ve benzeri giderler KKEG olarak dikkate alınarak kurumlar vergisi matrahına ilave edilecektir.

Örtülü sermaye uygulaması, işletmelerde gerekli olan öz kaynağın borç adı altında sağlanarak bu yolla bir faiz yükü oluşturulmasının ve şirketin vergi yükünün azaltılmaya çalışılmasının devlet tarafından engellenmesi amacını taşır. Yerel bağımlı şirketlerin birbirlerinden borç almaları ticari hayatın doğal akışı olarak kabul edilebilir. Bu borçlanmada her iki şirket aynı ülkede vergilendirildiğinden vergisel anlamda sonuç değişmeyebilir. Faiz ve benzeri borçlanma maliyetleri birinin vergisini azaltırken diğerini artıracaktır. Ancak bu durum yine de vergi planlaması amacıyla kullanılabilir. Örneğin, borç veren firmanın indirilebilecek geçmiş yıl zararı var ise bu borçlanma nedeniyle tahakkuk eden faiz geliri herhangi bir vergi ödemesi getirmeyecek, diğer taraftan borç alan şirket kârlı bir şirketse ve vergi matrahı oluşuyorsa borçlanma maliyetleri kadar matrah aşınacaktır.

Uluslararası vergilendirme kapsamında ilişkili şirketlerin borçla finansmanı vergisel anlamda farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Borç veren bunun karşılığında faiz geliri elde eder. Ancak aynı ilişkili kişi borç vermek yerine şirkete sermaye koysaydı kâr payını alabilmek için kârın tespitini ve kâr dağıtımını beklemesi gerekecekti. Borç verme sayesinde faiz gelirine hem daha hızlı kavuşmakta hem de kâr borçlanma maliyeti kadar düşeceğinden bu oranda kâr dağıtım stopajından da kurtulmaktadır. Yani aslında kâr payını stopaj kesintisi olmaksızın faiz gideri adı altında şirketten çekmektedir. Bir başka açıdan borç-alacak ilişkisi olanlardan biri faizi gider yazarken diğeri de aynı dönemde gelir yazmakta ve vergisini ödemektedir. Tarafların farklı ülkelerde olması halinde herhangi bir vergi avantajı sağlanıp sağlanmadığı ilgili ülkelerin vergi sistemlerine göre belirlenir. Örneğin faiz geliri elde

eden tarafın bulunduğu ülke de yurtdışı faiz gelirleri vergiden istisna olabilir. Borç alan taraf ise borçlanma maliyeti kadar kârını ve vergi matrahını düşürmekte ve kurumlar vergisini daha az ödemektedir (Uyanık, 2007b, s.11-12).

Örtülü sermaye üzerinden kur farkları KKEG olarak dikkate alınır. Faiz ve benzeri ödemeler ise hem borç alan hem de borç veren açısından ilgili hesap döneminin son günü itibariyle kâr dağıtımını veya dar mükellefler için ana merkeze gönderilen tutar kabul edilir ve buna göre taraf olan mükelleflerce daha önceki vergilendirme işlemleri düzeltilir. Düzeltme tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacaksa kur farkları KKEG olarak dikkate alınmalıdır. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurumun adına tarh edilmiş olan vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi şarttır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.12).

#### **4.2.2. Örtülü Sermaye Kapsamına Girmeyen Borçlanmalar**

Örtülü sermaye uygulamasında kural olarak borcun ortak ve ortakla ilişkili kişilerden alınması, borç tutarının hesap dönemi başındaki öz sermayesinin üç katını aşması gerekir. Ancak bazı borçlanmaların ortak ve ortakla ilişkili kişilerden yapılsa ve hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşsa dahi örtülü sermaye sayılmayacağı ve bu örtülü sermaye kapsamına girmeyen borçlanmaların neler olduğu “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 12/6. maddesinde (Bkz. EK-10) açıkça belirtilmiştir. Buna göre; “ Ortak veya ilişkili kişi teminatı ile yapılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz.” Örneğin, şirketin hissedarı olan kişinin kefaleti ile şirketin bankadan kredi alması durumunda bu borç örtülü sermaye olarak değerlendirilmez. “Ortaklar veya ilişkili kişilerin aldıkları kredileri birbirlerine aynı koşullarla kullandırmaları halinde yine bu borç örtülü sermaye sayılmamaktadır.” Bazı durumlarda şirket ortaklarının kredi alma olanağı daha yüksektir. Örneğin, banka ve finans kurumları uygulamada grup şirketlerde kredibilitesi yüksek olanlara kredi kullandırmakta, söz konusu krediyi kullanan şirkette diğer grup şirketlerine kullandığı krediyi aynı şartlarda aktarmaktadır. Son olarak; “ Bankalarca yapılan borçlanmalar ile finans ve faktöring kuruluşlarının ilişkili bankalardan borçlanması da örtülü sermaye olarak dikkate alınmaz” (5520 Sayılı KVK, 2006, md.12/6); (Tekin ve Kartaloğlu, 2007, s.47-48).

### 4.3. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı ile ilgili düzenlemeler devletlerin vergi kapasitelerinin daralmasını önlemek için aldıkları tedbirlerden biridir. Düzenlemenin yapılması iki nedene dayanır. Biri, sermayenin elde ettiği gelirin vergilendirilmesi, diğeri kambiyo kontrollerinin kaldırılmasının yaratacağı vergi ve diğerk ekonomik etkilerin en aza indirilmesidir. Buradaki sermaye doğrudan yatırım sermayesi değil, portföy yatırımları veya sıcak paradır (Uyanık, 2007b, s.230).

Kontrol edilen yabancı kurum kazancı konusu KVK md.7 de düzenlenmiştir. Buna göre; “ Kontrol edilen yabancı kurum; Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleridir.” Kontrol oranı tespit edilirken ilgili hesap döneminde herhangi bir tarihteki en yüksek oran dikkate alınır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.7).

Ülkeler açısından transfer fiyatlandırması ve örtülü sermaye uygulamaları ile neden olunan vergi kaybı ne kadar önemli ise yurtiçi veya yurtdışı faaliyet kârlarının vergi cennetlerindeki şirketlere transferinin açtığı kayıp da o derece önemlidir. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı uygulaması yurtdışına aktarılan yerli sermaye ya da ülkeye girmesi gerektiği halde girmeyen sermaye ile ilgilendir. Ülke açısından vergi kaybı oluşturacak şekilde kazancın yabancı ülkelerde kurulmuş şirketlere transferi hem yurtiçi hem de yurtdışı kazançlar için söz konusu olabilmektedir. Yurtiçi kazançlar borç faizi, varlıklara, mal ve hizmetlere emsallerinin çok üzerinde bedel ödenmesi gibi yöntemlerle kontrol edilen yabancı şirkete aktarılabilir. Yurtdışında kurulmuş olan ve ticari faaliyette bulunan yabancı şirketler aracılığıyla elde edilen kazançlar ise yine aynı yöntemlerle ülkeye getirilmeden vergi cennetindeki kontrol edilen yabancı şirkete aktarılır. Böylece yurtiçi ve yurtdışı kazançlar ülke içinde vergilendirilmemekte, vergi cennetlerinde daha düşük vergilendirme avantajından yararlanılmaktadır.

Kontrol edilen kurum kazançları, dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın 5520 sayılı KVK md.7’de sayılan (Bkz. EK-11) şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye’de kurumlar vergisine tâbi olacaktır. “İştirake ait kazancın %25’inden

fazlası faaliyet dışı faiz, kira gibi gelirlere oluşuyorsa, iştirakin bulunduğu ülkedeki gelir veya kurumlar vergisi yükü %10'un altındaysa ve iştirakin gayrisafi hasılatının Türk Lirası karşılığı 100.000 TL'yi aşıyorsa ve tüm bu şartlar birlikte gerçekleşiyorsa iştirakin kazancı dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisine tabidir.” (5520 Sayılı KVK, 2006, md.7).

Uygulamada vergi yükü, yurtdışı iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin ilgili dönem kazancına oranlanması suretiyle hesaplanır.

Bu şartların gerçekleşmesi halinde kontrol edilen yabancı kurumun kârından hisseye düşen kısım tam mükellef kurumun kurumlar vergisi matrahına ilave edilir. Ancak kontrol edilen yabancı kurumun daha sonra kâr dağıtımını yapması halinde önceden vergilendirilmiş kısım düşüldükten sonra kalan kâr payı kurumlar vergisine tabi tutulur.

#### **4.4. Dar Mükelleflere Vergi Tevkifatı**

Kurumların Türkiye’de ödeyeceği vergiyi vergi cennetlerini kullanarak azaltmasının önüne geçebilmek için dar mükellef kurumlara uygulanacak vergi tevkifatı konusu “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nun 30/7 maddesi ile düzenlenmiştir. Düzenleme ile söz konusu ülkelerde bulunan kurumlara çeşitli adlarla yapılacak ödemelerin vergi matrahını düşürmesine engel olmak amaçlanmaktadır.

KVK md.30/7’ye göre; “ Vergi cennetleri olarak Cumhurbaşkanınca ilan edilecek listede yer alan ülkelerdeki kurumlara gönderilen ödemeler ile tam mükellef kurumların sözkonusu ülkelerdeki iş yerlerine yaptıkları ödemeler vergi tevkifatına tabidir.” Bahsedilen ödemeler verginin konusuna girsin ya da girmesin, ödeme yapılan kurum mükellef olsun ya da olmasın ödeme tutarı üzerinden % 30 vergi kesintisi yapılmalıdır (5520 Sayılı KVK, 2006, md.30/7).

Düzenlemede sadece Cumhurbaşkanınca belirlenecek ülkelere yapılan ödemeler tevkifatın konusunu oluşturur. Bu nedenle, listede yer alan ülkeler dışındaki ülkelere yapılan ödemeler vergi tevkifatı kapsamında değildir. Sözü edilen listede yer alan ülkelerde bulunan finans kuruluşlarından borçlanma yapılması halinde bu borçlar nedeniyle ödenen ana para, faiz, kâr payı, sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden

vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak bu türden ödemeler finans kuruluşları dışındaki kuruluşlara yapılıyorsa vergi tevkifatına konu edilir.

Her ne kadar madde hükmü yürürlükte olsa da hükümde bahsedilen ülke listesi henüz ilan edilmemiştir. Bu durumda söz konusu vergi cennetlerinde yapılan işlemlerin önüne geçilememekte ve yapılan ödemelere vergi tevkifatı uygulanması mümkün olmamaktadır.

#### **4.5. Finansman Gider Kısıtlaması**

İşletmeler hem işe başlarken hem de ticari hayatları boyunca finansman ihtiyacı duyarlar. Bu ihtiyaçlarını öz sermaye ya da borçlanma yoluyla karşılarlar. Ancak işletmelerin borçlanma oranlarının yüksek olması daha kırılgan olmalarına neden olmaktadır. Bu nedenle KVK md. 11 ile düzenlenen finansman gider kısıtlaması, işletmelerin borçlanma yerine öz sermaye ile finanse edilmelerini teşvik etmeyi ya da aşırı borçlanmalarını önlemeyi amaçlamaktadır.

“Kredi ve finans kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullandığı yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmın indirimi kabul edilmemektedir.” (5520 Sayılı KVK, 2006, md./11/1-i).

Ancak henüz düzenlemenin fiilen uygulanabilmesi finansman gider kısıtlama oranının %10'luk kanuni sınır da göz önünde bulundurularak belirlenmesi gerekir. Henüz finansman giderlerinin ne kadarının kurum kazancından indirilemeyeceği belirlenmiş değildir.

#### **4.6. Vergi Planlamasının Önündeki Engeller**

Türk vergi sisteminde işletmeleri vergi planlaması yapmaya yönelten uygulamalar olduğu kadar işletmelerin vergi planlaması yapmasını zorlaştıran ve engelleyen faktörler de mevcuttur.



Vergi planlamasını engelleyen faktörlerden biri mevzuatta yapılan çok sık ve sürekli değişikliklerdir. Mevzuatın sürekli değişmesi işletmelerin takibini zorlaştırmakta, mevzuat anlaşılır olmaktan ve basitlikten uzaklaşmaktadır. Yasaların yanında tebliğ, sirküler gibi düzenlemelere çok fazla başvurulması mevzuat karmaşasını da beraberinde getirmektedir. Vergi planlaması geleceğe dönük öngörü ve hesaplama temeline dayalı bir olgudur. Doğru bir planlama istikrarlı uygulamalar ışığında yapılır. Örneğin, vergi oranlarındaki yükselme yapılan vergi planını ortadan kaldırabilir.

Vergi planlaması yapan büyük ölçekli şirketler vergi konusuna küçük ölçekli olanlara göre daha hakimdirler ve vergi mevzuatını yakından takip ederler. Dolayısıyla mevzuat değişikliklerine yönelik öngörü ve alternatif stratejileri vardır. Ancak küçük ölçekli işletmeler değişiklikleri takip etmekte ve uyum sağlamada sorun yaşayabilirler.

Mevzuat değişikliklerinin mükellefler tarafından takibi zor olduğu kadar vergi ile ilgili diğer taraf olan vergi memurları için de zordur. Bu durumda vergisel yükümlülüklerin tam ve doğru olarak yerine getirilememesine, vergi cezaları ile karşı karşıya kalınmasına sebep olmaktadır. Aynı zamanda mükellefçe bazı vergi planlaması olanaklarının gözden kaçırılmasına da neden olmaktadır.

Vergi planlaması yapan kişinin başarılı olabilmesi kanunların özünü anlamasına bağlıdır. Kanunun mükelleflerce anlaşılabilmesi ve yorum gerektirmemesi için basit, sade, anlaşılır ve açık olması gerekir.

Son olarak etkin bir vergi planlaması yapmak iyi bir mevzuat bilgisi, teorik ve pratik vergi, muhasebe ve işletme uzmanlığı gerektirir ki bu da bunu yapacak personele yüksek ücret ödeneceği anlamına gelir. Böyle kişileri istihdam etmek büyük ölçekli şirketler için sorun olmamakta ve bu personel görevi sırasında kendi maliyetinin üstünde vergisel avantajı şirkete sağlayabilmektedir. Ancak küçük işletmelerin böyle bir personeli istihdam etmeleri ya da bu hizmeti dışarıdan almaları mümkün olmamakta, bu işletmeler kendi öngörülerini ile birtakım planlamalar yapmaya çalışmakta ve bazen farkında olmadan da yasal olmayan yolları tercih etmek suretiyle vergi yüklerini düşürmektedirler.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüz koşullarında ülkeler arası ticari sınırlar teknolojik gelişmelerin de katkısıyla ortadan kalkmışken ve işletmeler, kıyasıya bir rekabet ortamında iş yapma çabası içerisinde birçok şeye ihtiyaç duyarlar. Bunlardan bir tanesi de vergi planlamasıdır ve genel olarak verginin işletme kaynaklarını aşındıran bir unsur olması, yüksek vergi oranlarının işletmeleri zorlaması, kayıtdışı ekonominin neden olduğu haksız rekabet ortamı, enflasyon oranlarının yüksekliği, adil olmayan, karışık ve takibi zor vergi mevzuatı bu ihtiyacın doğmasında etkilidir.

Vergi planlaması işletmelerin mali işlemlerinin vergi perspektifinden analizini ve verimliliğinin ölçümünü içeren bir çalışmadır. Vergi yasaları da ödenecek verginin azaltılmasına olanak veren uygulamalar içermektedir. Bu yasal haklardan yararlanarak vergi yükünün düşürülmesi şirketlerin ticari hayatının akışında çok olağandır.

Vergi, işletmelerin değişken giderleri ile benzerlik gösterir. İşletmelerin kârlılığı arttıkça ödeyecekleri vergi de artmaktadır. Vergi planlamasında çoğu zaman amaç ödenecek verginin düşürülmesidir. Ancak bazı durumlarda da şirketler ödenecek vergiyi ertelemek için vergi planlaması yaparlar.

İşletmelerde kâr maksimizasyonunu sağlamak vergi dahil tüm giderler minimum düzeyde tutulabildiği sürece mümkündür. Vergiyi minimum düzeyde tutmak da vergi planlaması yoluyla gerçekleşebilir. İşletmelerin iyi bir planlama yapabilmesi ve bu planlamanın onlar için avantaj sağladıkları verginin üstünde bir risk unsuru taşımaması gerekir. Bu yüzden vergi planlaması bir uzmanlık ürünüdür ve çok yönlü düşünülerek yapılması gereken sistematik bir çalışmadır.

Vergi planlaması iki yönlüdür. Bir tarafta işletme varken diğer tarafta devlet bulunur. Dolayısıyla sonuçları da her iki taraf için olumlu ya da olumsuz olabilmektedir. Planlama sayesinde işletme vergi sonrası kârını artırır, mevcut kaynaklarındaki azalmanın önüne geçmiş olur ve yatırımları bundan olumlu etkilenir, planlama çalışmaları sayesinde aynı zamanda uzmanlaşır. Ancak kurumsal yönetim stratejilerinde sapma olabilir, verginin ön planda olduğu bir yönetim anlayışı yerleşebilir. Devlet açısından ise vergi planlamasına konu uygulamalar ile hedeflenen

ekonomi ya da maliye politikası ne ise onun sonuçlarına ulaşılabilir, planlama sırasında yasal boşluklar kullanılıyorsa idare bunları tespit edebilir. Devletler üzerindeki olumsuz etkisi ise vergi gelirlerini aşağıya çekmesidir.

Vergi planlaması yasal çerçevede uygulandığında vergiden kaçınma temeline dayanır. Ancak uygulamada bazen hatta sıkça işletmelerin vergi planlamasına alternatif olarak tabir edilen ancak yasallıktan uzak vergi kaçırma, peçeleme ve muvazaa işlemlerine de başvurdukları görülmektedir. Bunu kasten yapabildikleri gibi yetersiz bilgi ya da yanlış yönlendirmeden kaynaklı olarak bu durumlara düşebilmektedirler. O yüzden verginin doğru şekilde planlanması ve bundan işletmenin zarar görmemesi için konusunda uzman kişilerle bu çalışmanın yürütülmesi gerekir.

Türk vergi sistemi içerisinde birçok vergi türünde planlama yapma olanağı sağlayan düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Özellikle çalışmanın konusu “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu” nda da gerek işletmelerin faaliyet gösterdikleri bölgeye göre gerekse iş ve işlemlerinin, yatırımlarının boyutu ve niteliğine göre çeşitli uygulamalar mevcuttur. Ancak bazen işletmelerin, zamanı yöneterek vergi planlaması örneğinde olduğu gibi kendilerinin keşfettikleri planlama yolları da olabilmektedir.

Çok uluslu şirketlerin doğuşu ve uluslararası ticaretin hız kazanması ile birlikte vergi planlamasının da kapsamı ve etki alanı genişlemiştir. Ulusal mevzuatın yeterli olmaması ve uluslararası mevzuatın bu yönde geliştirilmesine karşın işletmeler yine de kendi çözümlerini üretmenin yolunu ve vergiyi nasıl daha az öderiz sorusunun cevabını bulmuşlardır. Ülkelerin sermaye ve yatırım çekmek için giriştikleri vergi rekabetini de işletme stratejilerinin odak noktası haline getirmişlerdir.

Vergi planlama çalışmalarının altında yatan arzu vergiyi mümkün olduğu kadar az ödemek olduğundan bazen işletmelerin planlama sebebiyle yaptıkları işlemler makul olmaktan çıkmaktadır. İlişkili kişilerden aşırı borçlanma ve borçlanma maliyetlerinin yüksekliği, yine ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde yüksek fiyat stratejileri, kârların ülke dışında tutulması gibi yöntemlerle birtakım vergisel avantaj sağlamaya çalışmaları ve bu nedenle oluşan vergi kayıpları devlet tarafından önlemler alınmasını gerekli kılmıştır.

Sonuç olarak, vergi planlaması yöntemleri yasalarla düzenlenir ve yasalarla sağlanan bu olanakların işletmelerce kullanılması çok doğaldır. Kaldı ki yasa koyucu bu uygulamaları getirirken bir takım ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmayı hedefler. Dolayısıyla doğru Şekilde uygulandığında vergi planlamasının işletmeler ve devlete karşılıklı faydaları söz konusudur. Vergi planlamasının öneminin artırılması, işletmeleri vergi kaçırma, muvazaa, peçeleme gibi yollardan uzaklaştırarak vergi bilincini kazandıracak politikaların üretilmesi son derece önemlidir.

## KAYNAKÇA

- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. (2007). *T.C. Resmi Gazete*, 26482, 03 Nisan 2007, Gelir İdaresi Başkanlığı.
- 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğ. (2007). *T.C. Resmi Gazete*, 26704, 18/11/2007, Gelir İdaresi Başkanlığı.
- 6 Seri No'lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliği. (2016). *T.C. Resmi Gazete*, 29843, 30/09/2016, Gelir İdaresi Başkanlığı.
- 2017/10821 No'lu 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun Geçici 2 nci Maddesine İlişkin Kararın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar. (2017). *T.C. Resmi Gazete*, 30215, 19/10/2017.
- 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği. (2004). *T.C. Resmi Gazete*, 25453, 05/05/2004, Gelir İdaresi Başkanlığı.
- 3305 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı. (2012). *T.C. Resmi Gazete*, 28328, 19 Haziran 2012. Erişim Tarihi: 17/04/2019, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/06/20120619-1.htm>.
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu. (2001). *T.C. Resmi Gazete*, 24454, 06 Temmuz 2001, Erişim Tarihi: 02/05/2019, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4691.pdf>.
- 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun. (2008). *T.C. Resmi Gazete*, 26814, 12/03/2008, Erişim Tarihi: 06.05.2019, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5746.pdf>.
- 9917 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Bakanlar Kurulu Kararı. (2017). *T.C. Resmi Gazete*, 29987, 22/02/2017. Erişim Tarihi: 04/05/2019, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170222-28.pdf>
- Acinöroğlu, S. (2013). Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığıyla Mücadelede Avrupa Birliğinin 1 Ocak 2013 Tarihli Son Eylem Planının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 379, 188-197.
- Akdoğan, A. (2006). *Türk Vergi Sistemi Ve Uygulanması (3.Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2016). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgül, H. (2009). Vergi Hukukunda Peçeleme. (Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyon.
- Alicı, A. (2016). Vergi Cennetleri Tarih Mi Oluyor? Beps Eylem Planının Rolü. *Sermaye Piyasası Kurulu Araştırma Dairesi*. Erişim Tarihi: 01/05/2019, <http://www.spk.gov.tr/SiteApps/Yayin/YayinGoster/1131>.

- Amadasun, A. B. ve Igbinsosa, S. O. (2011). Strategies For Effective Tax Planning. Franklin Business & Law Journal, Issue (2).
- Arslan, M. O. (2011). Vergi Cennetleri ve Küresel Yoksulluk. *Vergi Raporu Dergisi*, 142, 42-49.
- Auerbach, A. J. (1983). Corporate Taxation in the US. Brookings Papers on Economics Activity No:2, Washington DC.
- Aydın, S. (2000). Serbest Bölgelerin Vergisel Boyutu. *Yaklaşım Dergisi*, 90.
- Bahar, C. O. (2008). Birleşme, Devir, Bölünme Ve Tür Değişirme Hallerinde Vergilendirme. *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog*, 209.
- Bıyık, R. ve Kıratlı, A. (2001). *Vergi Tesvikleri ve Korumaları*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği yayını.
- Bilici, N. (2004, Mayıs). *Vergi Cennetleri ile Mücadele*, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya. Erişim Tarihi: 15/04/2019, [http://malysesempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye\\_Sempozyumu\\_19.pdf](http://malysesempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye_Sempozyumu_19.pdf).
- Bird, R. M. (1988). Shaping a New International Tax Order. Bulletin for International Fiscal Documentation.
- Birnbaum, J. H. and Murray, A. S. (1987). Showdown at Gucci Gulch. Lawmakers, Lobbyists and the Unlikely Triumph of Tax Reform, Randon House, New York.
- Bulut, S. (2015). Vergide Ülke Sınırlarını Aşmak. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326, 31-43.
- Cangir, N. (2000). Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi –I, II, *Yaklaşım*, 91-92.
- Ceylan, G. (2006). İşletmelerde Devir ve Birleşme İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Citizens for Tax Justice. (1985). Corporate Taxpapers and Corporate Freeloaders, Washington DC.
- Cnossen, S. (1983). Harmonization of Indirect Taxes in the EEC. British Tax Review, 53-232.
- Cnossen, S. (1987). Tax Coordination in the European Community. Kluwer, Deventer.
- Coşkun, K. N. (2009). *Hukuki Güvenlik İlkesinin Vergi Planlamasında Taşıdığı Anlam Üzerine Bir Değerlendirme. Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını.
- Cömert, M. (2018). Çok Uluslu Şirketlerin Vergi Cennetlerinde Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçırma Faaliyetleri. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Arel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çağlar, N. (2008). Denizli'de Faaliyet Gösteren İşletmeler Açısından Vergi Planlamasının Gerekliliğine Alternatif Bir Bakış. (Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Denizli.

- Çak, M. (2008). *Uluslararası Vergi Rekabeti, Transfer Fiyatlandırması ve Vergilendirme*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Demir, E. (2018). Kayıtdışı Ekonomi ve Önlenmesine Yönelik Çözüm Önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 353, 87-92.
- Demirörs, M. O. (2003). Şüpheli Ticari Alacaklar Ve Muhasebesi. *Mevzuat Dergisi*, 63. Erişim Tarihi: 05/05/2019, <http://www.mevzuatdergisi.com/2003/03a/01.htm>, 01/06/2015.
- Devereux, M. (1987). On the Growth of Corporation Tax Revenues. 8 *Fiscal Studies*, 77-85.
- Devereux, M. ve Pearson, M. (1989). Corporate Tax Harmonization and Economic Efficiency. Report Series no. 3, Institute for Fiscal Studies, London.
- Dinç, E. ve Atabay, E. (2018). Türkiye'deki Yasal Düzenlemelere Göre Amortisman Uygulamaları ve Vergi Etkisine Yönelik Değerlendirme. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 4/2, 67-91.
- Doğrusöz, A. B. (2004, Mayıs). *Kayıt Dışı Ekonomi ile Mücadele Açısından Vergi Hukuku Özel Hukuk İlişkilerine Bakış*. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya. Erişim Tarihi: 21/04/2019, [http://malieyempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu\\_19.pdf](http://malieyempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu_19.pdf)
- Easson, A. J. (1980). Tax Law and Policy in the EEC. Sweet & Maxwell, London.
- Engin, İ. (2002, Mayıs). *Vergi Rekabeti: Avrupa Birliği ve Türkiye*. 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Fethiye. Erişim Tarihi: 02/04/2019, [http://malieyempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu\\_17.pdf](http://malieyempozyumu.org/wp-content/uploads/2016/11/Maliye-Sempozyumu_17.pdf)
- Eroğlu, O. (2014). *Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması*. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Eyüpgiller, S. (2000). Zararlı Vergi Rekabeti Ve Vergi Cennetleri. *Mali Çözüm Dergisi*, 53.
- Gammie, M. ve Robinson, B. (1989). Beyond 1992: A European Tax System. Institute for Fiscal Studies, London.
- Gelir Vergisi Kanunu. (1961). *T.C. Resmi Gazete*, 10700, 06/01/1961. Erişim Tarihi: 29/03/2019, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.
- Giray, F.(2005). Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti Ve Boyutları. *Akdeniz İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9.
- Gündoğdu, B. (2009). Muvazaa Ve Peçeleme. *Yaklaşım Dergisi*, 193.
- Güneş, İ.H. (2007). Transfer Fiyatlandırmasında Pesin Fiyatlandırma Anlaşması, Belgelendirme ve Muhasebe Kayıtları. *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 44, 85-89.
- İbiş, C. (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı Mali Çözüm*, 68, 72-79.

- İndirimli Kurumlar Vergisi Rehberi (2018)*. EY ve Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.. Erişim Tarihi: 11/05/2019, [https://www.vergidegundem.com/documents/10156/0/IKV\\_2018.pdf/782b3c0e-7f73-4419-ae7c-310450f16a40\\_](https://www.vergidegundem.com/documents/10156/0/IKV_2018.pdf/782b3c0e-7f73-4419-ae7c-310450f16a40_)
- Kahrıman, H., Özcan, P. M. ve Tepekule, U. (2015, Haziran). *İşletmelerde Uluslararası Vergi Planlaması*. I. International Congress on Economics and Business. Gostivar, Makedonya.
- Kaldor, N. (1980). A New Look at the Expenditure Tax. In Reports on Taxation I, Collected Economics Essays, vol. 7, Duckworth, London.
- Kara, M.C. ve Öz, E. (2016). Bir Küresel Vergi Uyum Projesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 414.
- Karaduman, N. ve Yıldız, Z. (2002). Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Yayınları*, 7, 1.
- Karsan, E. (1984). Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği. *Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Araştırma*, İstanbul: Planlama Kurulu Yayını.
- Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). *T.C. Resmi Gazete*, 18563, 02 Kasım 1984. . Erişim Tarihi: 17/03/2019, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.
- Kaya, S. (2011). Gümrükte Vergi Planlaması. *Mali Çözüm Dergisi*, 105.
- Kılıçer, İ. P. (2018). İşletmelerde Bir Vergiden Kaçınma Yöntemi Olarak Vergi Planlaması: Muhasebe Meslek Mensuplarının Vergi Planlaması İle İlgili Algılarına Yönelik Bir Araştırma. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kızılot, Ş. (2002). *Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Koç, M. (2004). *Finansal Kiralama (Leasing)*. İstanbul: Beta.
- Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). *T.C. Resmi Gazete*, 26205, 21 Haziran 2006. . Erişim Tarihi: 21/03/2019, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.
- Kuş, M. (2010). Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması Uygulama Aksaklıkları. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- League of Nations. (1933). Taxation of Foreign and National Enterprises. Vols. II and III, and Methods of Allocating Taxable, Income Vol IV, Allocation Accounting for the Taxable Income of Industrial Enterprises by Ralph C. Jones, Doc. No. C. 425. M. 217, Geneva.
- Lessard, D. R. ve Williamson, J. (1987). Capital Flight and Third World Debt. Institute for International Economics, Washington DC.
- Meade, J. E. (1978). The Structure and Reform of Direct Taxation. Allen & Unwin for the Institute of Fiscal Studies, London.



- Mgammal M. H. ve Ismail K. N. I. K. (2015). Corporate Tax Planning Activities: Overview of Concepts, Theories, Restrictions, Motivations and Approaches. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol 6, No 6, S.4. Erişim Tarihi: 01.04.2019, [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3221604](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3221604).
- Nar, M. (2015). Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 37.
- Newbery, D. ve Stern, N. (1987). The Theory of Taxation for Developing Countries. Oxford University Press for the World Bank, Newyork, Oxford, London, 224-6.
- Newcity, M. (1990). Perestroika, Private Enterprise and Soviet Tax Policy. 28 Colombia Journal of Transnational Law, 225-52.
- OECD. (1987). Committee on Fiscal Affairs. Taxation in Developed Countries, Paris, s. 64.
- Oktar, C. (2004). *İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Önder Yılmaz, B. (2017). Vergi Planlaması ve Türk Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması Olanakları. (Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Özer, E. (2015). Türk Vergi Sisteminde Peçeleme ve Güncel Örnekler. (Yüksek Lisans Tezi). Atatürk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Özpehriz, N. (2008). Liechtenstein Buzdağının Görünen Yüzü. *Vergi Dünyası Dergisi*, 322, 1-2. Erişim Tarihi: 29/04/2019. [http://brainwork.com.tr/wp-content/uploads/Liechtenstein-Buzda%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n\\_G%C3%B6r%C3%BCnen\\_Y%C3%BCz%C3%BC\\_2008.pdf](http://brainwork.com.tr/wp-content/uploads/Liechtenstein-Buzda%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n_G%C3%B6r%C3%BCnen_Y%C3%BCz%C3%BC_2008.pdf)
- Picciotto, S. (1992). *International Business Taxation*. London: Cambridge University Press. Erişim Tarihi: 09.03.2019. <https://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Picciotto%201992%20International%20Business%20Taxation.pdf>
- Peker, İ. (2012). Küresel Ekonomik Düzende Vergi Rekabeti ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Peker, İ. ve Kılıçer, E. (2017). Vergi Planlaması ve İşletmeleri Vergi Planlaması Yapmaya Yöneltebilecek Uygulamalar. *Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi* ISSN:1694-528X, 61.
- Regan, D. T. (1988). For the Record. From Wall Street to Washington, Hutchinson, London.
- Saraç, M. (2005). Çok Uluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlaması ve Amerikan Vergi Sisteminde Bu Konudaki Yasal Düzenlemeler. *Vergi Dünyası*, 282, 91-96.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*, 159, 264-277.

- Saraçoğlu, F. (2009). İndirimli Kurumlar Vergisi. *Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog*, 252.
- Saraçoğlu, F. ve Çakır, M. (2017). Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi*, (4) 8, s. 94-106. Erişim Tarihi: 03/05/2019, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/346487>.
- Savaş, A. (2009). İşletme Vergiciliğinde Bazı Temel Kavramlar. *www.muhasabe.net*. Erişim Tarihi: 08/05/2019, [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwiK38r\\_vLHiAhVILpoKHYYgcBrkQFjAAegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.muhasabenet.net%2Fmakale\\_abdullah%2520savas\\_isletme%2520vergiciliginde%2520bazı%2520temel%2520kavramlar.doc&usg=AOvVaw0Ma2\\_QrRPN86YSTIaQhIy4](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwiK38r_vLHiAhVILpoKHYYgcBrkQFjAAegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.muhasabenet.net%2Fmakale_abdullah%2520savas_isletme%2520vergiciliginde%2520bazı%2520temel%2520kavramlar.doc&usg=AOvVaw0Ma2_QrRPN86YSTIaQhIy4).
- Savaşan, F. Ve Odabaş, H. (2005). Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Nedenleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Sakarya Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 5 (10). Erişim Tarihi: 07.05.2019, <https://dergipark.org.tr/download/article-file/289560>.
- Serbest Bölgeler Kanunu. (1985). *T.C. Resmi Gazete*, 18785, 15/06/1985. . Erişim Tarihi: 29.03.2019, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3218.pdf>.
- Sönmez, N. (2016). Agresif Vergi Planlaması Aracı Olarak Kurum Zararları. *KPMG, Uluslararası Düzeyde Sorumlu Vergicilik*, 159-166. Erişim Tarihi: 11/05/2019 <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/06/tr-sorumlu-vergicilik-nihat-sonmez.pdf>.
- Şenyurt, İ. (2010). Kurumlar Vergisi Açısından Taşınmaz Ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası Ve Özellik Arz Eden Hususlar. *Yaklaşım Dergisi*, 213.
- Şişman, B. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Tax Avoidance And Tax Evasion, Chapter 12*, [https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=10&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjY\\_ui-7-7iAhUQNOWKHbb1CrYQFjAJegQIARAC&url=https%3A%2F%2Fwww.jamiiforums.com%2Fattachments%2F12-tax-avoidance-and-evasion-pdf.346968%2F&usg=AOvVaw0O-sgUglunIFG4macP4Rsh](https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=10&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjY_ui-7-7iAhUQNOWKHbb1CrYQFjAJegQIARAC&url=https%3A%2F%2Fwww.jamiiforums.com%2Fattachments%2F12-tax-avoidance-and-evasion-pdf.346968%2F&usg=AOvVaw0O-sgUglunIFG4macP4Rsh)
- Tekin, C. ve Kartaloğlu, E. (2007). *Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Dönem Sonu İşlemleri*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, 96.
- Terra, B. ve Kajus, J. (1990). The Elimination of Tax Borders within the EC: Recent Developments Regarding VAT. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, s. 318.

- Tokay, U. O. (2010). Çok Uluslu Şirketler Nezdinde Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Sistemindeki Uygulamaları. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul.
- Tuncer, S. (2008), İşletme Vergiciliğinden Vergi Planlamasına. *Yaklaşım Dergisi*, 181.
- Türk Ticaret Kanunu. (2011). *T.C. Resmi Gazete*, 27846, 14/02/2011. Erişim Tarihi: 22/04/2019, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>.
- Uğur, A. ve Kömürcüler, E. (2008). Vergi Planlamasına Yönelik Uluslar Arası Stratejiler ve Türkiye'deki Yansımaları. *Finans, Politik & Ekonomik Yorumlar*, 515, s.31.
- Uyanık, N. K. (2007a). *Transfer Fiyatlandırma*. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği Yayını, 320.
- Uyanık, N. K. (2007b). *Örtülü Sermaye Kontrol edilen Yabancı Kurum Kazancı Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Düzenlemeleri*. Ankara: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği Yayını, 328.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). *T.C. Resmi Gazete*, 10703, 10/01/1961. Erişim Tarihi: 11/04/2019, <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>.
- Yılmaz, C. A. (2007). Vergi Planlaması Türk Vergi Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Değerlendirilmesi. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yılmaz, E. (2013). Kanuna Karşı Hilenin Vergi Hukukundaki Görünümü Olarak Peçeleme Kavramı ve Muvazaa ile Mukayesesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII, 1-2. Erişim Tarihi: 02/05/2019. [http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17\\_1-2\\_58.pdf](http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/17_1-2_58.pdf)
- Yücel, M. (2011). Vergi Usul Kanunu'na Göre Değersiz Alacaklar, Değersiz Alacak Yoluyla Gider Yazabilme Koşulları, Özellik Arzeden Hususlar ve Muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 105, 247-263, Erişim Tarihi: 10/05/2019, <https://issuu.com/istanbulsmmmmodasi/docs/malicozum105?e=25078185/58370305>.
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri/64. (2013). Erişim Tarihi: 12/04/2019. <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>

## EKLER

### **EK-1: Vergi Usul Kanunu Madde 359: Kaçakçılık Suçları ve Cezaları**

(Değişik: 23/1/2008 - 5728/276 md.) a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

1) Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

Hakkında (Değişik: 03/7/2009 - 5904/23 md.) on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir. Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge ise, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir.

b) Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan defter, kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.

c) Bu Kanun hükümlerine göre ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

371 inci maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

### **EK-2: Vergi Usul Kanunu Madde 3: Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat:**

(Değişik: 30/12/1980 - 2365/1 md.) A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu Kanunda kullanılan Vergi Kanunu" tabiri işbu Kanun ile bu Kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

**EK-3: 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Madde 1: Amaç ve kapsam:**

(Değişik: 12/11/2008-5810/1 md.) Bu Kanun; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar.

**EK-4: 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geçici Madde 3:**

(Ek: 29/1/2004–5084/9 md.)Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.(Değişik ikinci fıkra: 12/11/2008-5810/7 md.) Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.(1)



- b) (Değişik:9/2/2017-6772/7 md.) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.(2)
- c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

**EK-5: 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Madde 5.12.2.2. :  
Yazılım (16 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir. Ek ibare:  
RG-12/06/2018-30449) , tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda  
kurumlar vergisi istisnasının kapsamı:**

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım (16 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir. Ek ibare: RG-12/06/2018-30449) , tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, (Değişik ibare:RG-5/5/2012-28283) 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım (16 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenmiştir. Ek ibare: RG-12/06/2018-30449), tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

(16 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Değişen paragraf: RG-12/06/2018-30449) Öte yandan, 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. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. 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. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan

yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur.

## **EK-6: Gelir Vergisi Kanunu Madde 40: İndirilecek Giderler:**

Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (4108 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen hüküm Geçerlilik; 1.1.1995 Yürürlük : 2.6.1995) (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu 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.)
2. (365 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değişen şekli) Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27'nci maddede yazılı giyim giderleri;
3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);
5. (4008 sayılı Kanunun 24'üncü maddesiyle değişen bent Yürürlük; 1.1.1995) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (4369 sayılı Kanunun 82 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (s) bendi ile kaldırılan parantez içi hükmü Yürürlük; 1.1.1999)(\*)
6. (2772 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişen bent) İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;
7. (2361 sayılı Kanunun 29'uncu maddesiyle değişen bent) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar. (4008 sayılı Kanunun 24'üncü maddesiyle eklenen hüküm Yürürlük; 1.1.1995) (4369 sayılı Kanunun 82 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (s) bendi ile kaldırılan parantez içi hükmü Yürürlük; 1.1.1999)(\*\*)(6728

sayılı kanunun 14 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük 09.08.2016) (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.)

8. (3239 sayılı Kanunun 48'inci maddesiyle eklenen bent) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz).

(6327 sayılı kanunun 4.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 01.01.2013)9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.).

(700 Sayılı KHK'nın 45 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018)Cumhurbaşkanı(\*\*\*\*\*) bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.(\*\*\*\*)

10. (5035 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/8-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak(\*\*\*) maddelerinin maliyet bedeli.

11. (6645 Sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 23.04.2015)Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda

işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.).

### **Gelir Vergisi Kanunu Madde 41: Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler:**

Aşağıda yazılı ödemelerin gider olarak indirilmesi kabul olunmaz.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
5. (5615 sayılı kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007)Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme

işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

7. (3571 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle eklenen bent) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si (90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır) ((700 Sayılı KHK'nın 45 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018)Cumhurbaşkanı(\*), bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).

8. (4008 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1995) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

(6322 sayılı kanunun 6.maddesiyle düzenlenen bent; Yürürlük 15.06.2012)9. Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere (700 Sayılı KHK'nın 45 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018)Cumhurbaşkanınca(\*\*) kararlaştırılan kısmı.

Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya (700 Sayılı KHK'nın 45 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018)Cumhurbaşkanı(\*), bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir

10. (4756 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 21.05.2002) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Bu maddenin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

## **EK-7: Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 10: Diğer İndirimler:**

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) (Mülga: 15/7/2016-6728/58 md.)

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.(1)

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.(2) (3)

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen; (4)



- 1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- 2) lkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarsi ve somut olmayan kültürel miras ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broőür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması,
- 3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- 4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- 5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- 6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- 7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- 8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,
- 9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,
- 10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir. (4)

e) (Değişik: 10/9/2014-6552/92 md.) Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı. (5)

f) (Ek: 16/6/2009-5904/5 md.) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı.(6)

g) (Ek: 31/5/2012-6322/36 md.) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

ğ) (Ek: 31/5/2012-6322/36 md.) (5) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. (5)(6)

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir. (5)(7)

h) (Ek: 6/2/2014-6518/83 md.) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %

100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Cumhurbaşkanı; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir. (5)

ı) (Ek: 27/3/2015-6637/8 md.) (8)Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere 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 yararlanan 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'si.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulamaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. (1)

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

**EK-8: Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5/1-b: İstisnalar:**

(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

b) 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;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) 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 taşınması; 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 kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

**EK-9: Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 13/2: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı:**

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanınca(\*\*\*) ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler;Yürürlük 09.08.2016)  
İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

**EK-10: Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 12/6: Örtülü Sermaye:**

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

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

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

**EK-11: Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 7: Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı**

(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlere oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur.